

ENERGY 
CONSULTING

Мы знаем рецепт успеха



**АКТУАЛЬНАЯ АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА
ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

Письмо ФНС от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе письмо **Министерства финансов Российской Федерации** от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 о **формировании единой правоприменительной практики.**

В случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не согласуются с

- **решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ,**
- **а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда РФ,**

налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети "Интернет" либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий **руководствуются указанными актами и письмами судов.**

Приказ ФНС от 09.02.2011 N ММВ-7-7/147@ "Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах" (в ред. от 04.09.2014 N ММВ-7-7/458@)

При принятии решения о направлении апелляционных, кассационных и надзорных жалоб **учитывается сложившаяся устойчивая судебная практика**, в частности,

- решения Конституционного Суда РФ,
- сохраняющие свое действие постановления ВАС РФ,
- постановления Верховного Суда РФ,
- а также информационные письма ВАС РФ и Верховного Суда РФ, **судебные акты арбитражных судов округов**
- и Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом **аналогичной аргументации.**

Приказ ФНС от 17.10.2013 N ММВ-7-3/449@

«Порядок организации деятельности налоговых органов по вопросам формирования единой методологической позиции в области налогообложения юридических лиц»

6, 14. Инспекции (межрегиональные инспекции) направляют в региональные Управления (в ФНС) проекты актов камеральных и выездных налоговых проверок, содержащие **методологические** вопросы [по гл.21, 22, 25, 25.1, 25.2, 26, 26.1 – 26.5 НК РФ], по которым имеется хотя бы одно из нижеприведенных оснований:

- 1) **отсутствуют** разъяснения ФНС России;
- 2) разъяснения Минфина России **не совпадают** с позицией, изложенной в письмах ФНС России по аналогичному вопросу;
- 3) разъяснения Минфина России и (или) ФНС России **не совпадают** с позицией, изложенной **в судебных актах...**;
- 4) **отсутствует** судебная практика;
- 5) существует **противоречивая судебная практика.**

АПК времен ВАС РФ

Статья 299, пункт 8. При отсутствии оснований, предусмотренных **статьей 304** настоящего Кодекса, суд выносит определение **об отказе** в передаче дела для пересмотра судебного акта в порядке надзора в **Президиум ВАС РФ**.

Статья 304, пункт 1. Судебные акты подлежат изменению или отмене, если оспариваемый судебный акт: 1) нарушает **единообразие** в толковании и применении арбитражными судами норм права; 2) нарушает права и свободы человека и гражданина согласно общепризнанным принципам и нормам международного права, международным договорам РФ; 3) нарушает права и законные интересы неопределенного круга лиц или иные публичные интересы.

Нынешний АПК

Статья 291.6, пункт 7, подпункт 1. Судья ВС РФ выносит определение об отказе в передаче кассационных жалобы, для рассмотрения в судебном заседании **Судебной коллегии** ВС РФ, если изложенные в кассационных жалобе, представлении доводы не подтверждают **существенных нарушений норм материального права** и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела...

ПБУ 6/01

6. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых **существенно** отличаются, каждая такая часть учитывается как **самостоятельный инвентарный объект**.

НК РФ, статья 257

1. Под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого **в качестве средств труда...**

Письмо Минфина РФ от 10.03.2011 N 03-03-10/18

Правила отражения всех хозяйственных операций, связанных с амортизируемым имуществом (**как оно определено Кодексом**), **урегулированы Кодексом** и, следовательно, порядок учета единиц амортизируемого имущества для целей налогообложения **отличается от порядка учета инвентарного объекта в бухгалтерском учете.**

Особое внимание следует обратить на такие признаки объекта, как **возможность его применения в качестве средств труда** и его функциональная пригодность при вводе в эксплуатацию.

Письмо Минфина РФ от 10.03.2011 N 03-03-10/18

Все приспособления (принадлежности и т.п.) стандартной комплектации ОС, представляющие собой комплекс конструктивно сочлененных и функционально взаимосвязанных материальных объектов и способные выполнять свои функции в качестве **средств труда** только в составе комплекса, следует учитывать в целях налогообложения отдельным **единым объектом**.

Письмо ФНС РФ от 13.05.2011 N KE-4-3/7756

В аспекте налоговых правоотношений правила отражения всех хозяйственных операций, связанных с амортизируемым имуществом урегулированы гл.25 Кодекса. Следовательно, при выделении единиц амортизируемого имущества для исчисления налога на прибыль **обращения к установленному в бухгалтерском учете порядку учета инвентарного объекта не требуется**.

Таким образом, материальный объект (совокупность объектов) рассматривается в целях налогообложения как ОС **только** в том случае, если он (она) способен (способна) исполнять **определенную функцию**, используемую в производстве или управлении.

Постановление ФАС МО от 16.09.2011 N А40-130812/10-127-755

Судами принято во внимание, что СПИ инженерных систем, конструктивно входящих в здание, **существенно отличается** от СПИ самого здания, в связи с чем заявитель имел право принять их к бухгалтерскому и налоговому учету **в качестве самостоятельных объектов основных средств.**

Постановление АС ПО от 14.03.2016 N Ф06-19323/2013

Раздробленные обществом объекты основных средств фактически являются неотделимыми составными частями **инженерно-технических комплексов** установок, зарегистрированы единым свидетельством о государственной регистрации права, имеют единый кадастровый (условный) номер объекта, номер государственной регистрации.

Указанные основные средства являются частью функционирования объектов общества, которые **не могут функционировать самостоятельно**, а предназначены для производства продукции в едином комплексе.

Постановление АС ПО от 14.03.2016 N Ф06-19323/2013

Довод общества о том, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, **не правомерен.**

Постановление АС ПО от 01.07.2015 № Ф06-24858/2015

(Определение ВС от 07.10.2015 N 306-КГ15-13406)

По мнению налогового органа, заявителем применена **схема дробления** основных средств (системы инженерно-технического обеспечения) с целью уменьшения налогооблагаемой прибыли.

Как правильно указал суд, приобретенные заявителем отдельные предметы оборудования, **не отвечают признакам основных средств**, поскольку **каждый из них в отдельности не может выполнять свои функции**, а только исключительно в составе технологического комплекса оборудования.

Постановление АС ЗСО от 28.06.2016 N А27-1214/2015

Кассационная инстанция поддерживает выводы судов, что выделение отдельного объекта амортизируемого имущества в качестве единицы учета в целях налогообложения прибыли возможно на основе анализа **функционального содержания** его использования (способности выполнения функций каждого из составляющих его компонентов по отдельности, их функциональной или конструктивной взаимосвязи и т.п.).

Налоговым органом не представлено необходимой совокупности **доказательств**, позволяющих безусловно признать комплекс спорного оборудования - **систему АИИС КУЭ** общедомового учета жилых домов в качестве **единого** объекта основных средств.

Постановление АС МО от 03.11.2015 N А41-70312/14

Суды обоснованно указали на то, что возможность использования счетчиков [стоимостью не более 40 тыс. руб.], интегрированных в систему АСКУЭ, **в качестве самостоятельных** приборов учета для снятия с них показаний (с каждого в отдельности), не означает, что система АСКУЭ не является **единым целым** и не предназначена для выполнения **определенных функций**.

Постановление АС МО от 17.07.2015 N А40-29510/14

Установив, что комплект АТС является основным средством и амортизируемым имуществом суд правильно признал обоснованным вывод инспекции о **неправомерном единовременном** включении предприятием в состав расходов, уменьшающих доходы в целях налогообложения, стоимости АТС.

Постановление АС МО от 09.02.2015 N Ф09-9862/14

Наличие в Классификации различных сроков амортизации **по зданиям и оборудованию** и отнесение их к разным амортизационным группам свидетельствуют о возможности **самостоятельного** учета этих объектов. Налоговым органом не доказано, что система радиационного контроля и автомобильные весы не могут функционировать **в самостоятельном** порядке, вне состава автовесовой.

Постановление АС МО от 09.02.2015 N Ф09-9862/14

Признав состояние приобретенных объектов **аварийным**, налогоплательщик отнес их к **7-ой АГ** и включил в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере **30%**. В актах о приеме-передачи объекты отнесены к 8, 10 АГ.

В силу прямого указания п.12 ст.258 Кодекса общество обязано включить приобретенные объекты ОС в амортизационные группы, в которые данные объекты включены продавцом, с применением амортизационной премии в размере **10%**.

Постановление АС МО от 25.02.2016 N А40-29366/2014

Организация вправе изменить срок полезного использования **[амортизационную группу]**, установленный предыдущим собственником, только в том случае, когда он был определен бывшим владельцем **неверно**.

Налогоплательщик не вправе обращаться к **иной** редакции Классификации, чем та, которая действовала на момент введения в эксплуатацию объекта **предыдущим** собственником.

Определение ВС от 01.04.2015 N 304-КГ15-1793 (АС ЗСО)

В ситуации, когда предыдущий собственник **ошибочно** определил АГ, налогоплательщик учитывает объекты ОС, бывшие в употреблении, в составе той АГ, в которую они **должны** были быть включены предыдущим собственником.

Постановление АС от 22.12.2015 N А56-49077/2014

Норма п.7 ст.258 НК РФ не может быть истолкована как дающая право новому собственнику продолжать начислять амортизацию **с ошибками**.

Постановление ФАС ПО от 24.10.2013 N А65-24092/2012

Правомерно не приняты доводы инспекции о необходимости **проверки и исправления** сроков полезного использования, установленных предыдущим собственником, поскольку налоговым законодательством такой обязанности не установлено

Постановление АС от 25.01.2016 N Ф06-4906/2015

Налоговым органом в ОАО "ПО ЕлАЗ" СИЗ направлен запрос, на который получен ответ о том, что ОАО "ПО ЕлАЗ" СИЗ является официальным производителем специальной техники: агрегат подъемный для ремонта скважин (АПРС-40м) и агрегат цементирувочный (АЦ-32).

Также ОАО "ПО ЕлАЗ" СИЗ были представлены технические паспорта на указанные ОС, где в соответствии с техническими условиями и рекомендациями изготовителя срок службы составляет не менее 9 лет и 8 лет соответственно.

Определение ВС от 12.02.2016 N 304-КГ15-19803 (АС ЗСО)

При рассмотрении настоящего спора суды, руководствуясь постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 положениями ст.258 НК РФ, а также Правилами допуска к управлению самоходными машинами и выдачи удостоверений тракториста-машиниста, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 12.07.1999 N 796, пришли к выводу, что спорные буровые установки по своим техническим характеристикам соответствуют 4 амортизационной группе.

Постановление АС ЗСО от 03.12.2015 N А27-557/2015

Для определения правильного СПИ спорных объектов ОС суды исследовали, в том числе техническую документацию - **технические паспорта**, в которых отражено **техническое описание и инструкция** по эксплуатации основных средств, по техническому обслуживанию, **условия применения** объектов, **минимальные сроки** службы объектов, то есть все технические условия (требования), которым соответствуют объекты ОС (п. 4.2 ГОСТа 1.1-1002 "Межгосударственная система стандартизации. Термины и определения").

Ссылка налогоплательщика на установление им СПИ с учетом ОКОФ отклоняется, поскольку Классификатор обеспечивает информационную поддержку решения определенных задач, **но задачи налогообложения в этом перечне не предусмотрены**, а, следовательно, его положения как основного акта для определения принадлежности спорных основных средств к амортизационным группам **не применимы**.

Письмо Минфина от 21.04.2015 N 03-03-06/1/22577

Применение амортизационной премии является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В **учетной политике** должны быть отражены порядок использования, размер амортизационной премии и критерии, согласно которым амортизационная премия применяется в отношении всех или отдельных объектов амортизируемого имущества.

Если организация не воспользовалась закрепленным в учетной политике правом применения амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, **впоследствии** [этим] правом организация воспользоваться **не сможет**.

Определение ВС от 17.11.2015 N 304-КГ15-14256 (АС ЗСО)

Учет в **2010** году расходов в виде амортизационной премии по объектам, введенным в эксплуатацию в декабре **2005** года, осуществлен налогоплательщиком правомерно.

НК РФ, статья 54

1. При обнаружении **ошибок (искажений)** в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, **в котором были совершены указанные ошибки (искажения).**

В случае **невозможности определения периода** совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, **в котором выявлены** ошибки (искажения).

Налогоплательщик **вправе** провести перерасчет **налоговой базы** и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) **привели к излишней уплате налога.**

Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде 301
- **Корректировка налоговой базы на выявленные ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым периодам, приведшие к излишней уплате налога, всего 400**
 - 401 год
 - 402 год
 - 403 год

Письмо УФНС по г.Москве от 26.03.2010 г. N 16-15/031541@

По стр.301 **не подлежат** отражению расходы, **относящиеся к предыдущим** отчетным (налоговым) периодам, вне зависимости от периода получения (обнаружения) подтверждающих эти расходы документов, **составленных в предыдущих** отчетных (налоговых) периодах. Об этом сказано в п.7.3 Порядка.

Таким образом, по данной строке учитываются расходы прошлых налоговых периодов, по которым налогоплательщиком **не установлен период их производства.**

Письмо Минфина от 13.04.2016 N 03-03-06/2/21034

На основании п.1 ст.11 НК РФ...

Правила исправления ошибок в бухгалтерском учете установлены ПБУ 22/2010. Неотражение данных, выявленное в результате поступления **новой** информации, ошибкой не признается (п.2 ПБУ 22/2010).

Неотражение расходов, возникших в прошлых налоговых периодах, но выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде **в результате получения первичных документов**, является **искажением** налоговой базы предыдущего налогового периода, следовательно, на указанные операции **распространяются** положения статьи 54 НК РФ **с учетом** положений статьи 78 НК РФ.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток налоговая база признается равной нулю, то есть перерасчет налоговой базы **текущего** отчетного (налогового) периода невозможен.

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК (ИСКАЖЕНИЙ)

Определение ВАС РФ от 22.05.2014 N ВАС-5628/14 (АС ДВО)

ИФНС: неправомерный учет обществом при исчислении налога на прибыль за **2010** год расходов по уплате лизинговых платежей **2003** года [которые предыдущей налоговой проверкой и судами **были сняты с расходов 2004 г., как относящиеся к 2003 г.**].

Довод общества о применении статьи 54 НК РФ отклоняется судом на основании **ПБУ 22/2010**, где разъяснено, что **не являются ошибками...**

Определение ВС от 20.05.2016 N 304-КГ16-2052 (АС ЗСО)

Обществом представлены постановление 8 ААС от **11.01.2011**, которым с Общества в пользу ЗАО взысканы денежные средства, как оплата выполненных работ по договору строительного подряда от **31.03.2008**.

Отклоняя довод Общества о необходимости применения в рассматриваемом случае абз.3 п.1 ст.54 НК РФ, кассационная инстанция исходит из того, что установленные судебными актами обстоятельства, связанные с возникновением у Общества соответствующих обязательств по сделке с ЗАО, не могут рассматриваться в качестве выявленных ошибок (искажений) **в смысле, придаваемом ст.54 НК РФ.**

•Определение ВС от 16.12.2015 N 305-КГ15-13277

Ссылки общества на положения п.1 ст.54 Кодекса не приняты во внимание, поскольку общество **не исправляло** выявленные в 2010 году **ошибки** (искажения), относящиеся к периоду 2009 года, а учитывало эти расходы как расходы, **относящиеся** к 2010 году.

Наличие переплаты, на которую ссылается общество, **не подтверждено и не признается** инспекцией в связи с отсутствием у нее возможности определения действительных налоговых обязательств общества за период, находящийся **за пределами** периода проведения настоящей выездной налоговой проверки.

Постановление АС ЗСО от 20.07.2015 N А81-4348/2014

Абз.3 п.1 ст.54 НК РФ не **устанавливает ограничений** учета налоговой выгоды в зависимости от периода ее возникновения и не содержит **прямого** указания на то, что положения ст.54 Кодекса применяются в совокупности с положениями **ст.78 НК РФ** и, в частности, с учетом правила об ограничительном трехлетнем сроке зачета или возврата сумм излишне уплаченных налогов.

Постановление АС МО от 17.07.2015 N А40-29510/14

Ссылка предприятия на то, что неучет расходов в 2009 - 2010 годах привел к переплате в бюджет в этих налоговых периодах несостоятельна, поскольку в предмет налоговой проверки не входили указанные периоды, и налоговый орган, соответственно, **не имел законной возможности их проверять.**

+ Постановление АС СЗО от 04.02.2016 N А26-10106/2014**Постановление АС МО от 09.02.2015 N Ф09-9862/14**

ИФНС: сумма, по выявленным расходам не может быть принята, так как расходы превышают трехлетний период, поэтому **не могут быть проверены** выездной налоговой проверкой.

Довод инспекции не свидетельствует о неправильном применении норм **материального права** и не может являться основанием для удовлетворения кассационной жалобы в этой части.

Постановление АС ЗСО от 20.07.2015 N А81-4348/2014

Кассационная инстанция считает убедительным довод Общества о том, что об ошибках в исчислении налоговой базы и имеющейся переплате с **2006** года Общество узнало после принятия постановления Президиума ВАС от 30.10.2012 N 6909/12 [о начале амортизации недвижимых основных средств]

Постановление АС СКО от 18.05.2015 N А32-37604/2014

Со ссылкой на ПБУ 22/2010 суд правомерно **отклонил** довод инспекции о том, что факт принятия **судебных** решений об увеличении таможенной стоимости **не может** быть квалифицирован в качестве ошибки (искажения) и в данном случае у общества отсутствовали основания для применения абз.3 п.3 ст.54 НК РФ.

Письмо Минфина от 13.01.2015 N 03-03-06/1/69458

В случае если организация осуществляет выплату за поставленный ей объем электроэнергии на основании **решения суда**, то расходы в виде указанной выплаты в силу **подп.13 п.1 ст.265 НК РФ** организация вправе учесть в расходах на дату **вступления в законную силу решения суда**.

Определение ВС от 26.03.2015 N 305-КГ15-965 (АС МО)

Все последующие изменения [по решению суда] стоимости или количества (объемов) хозяйственных операций, в том числе в виде **возврата товара, не принятия части работ (услуг)**, подлежат учету налогоплательщиком как **новые факты (события)** хозяйственной жизни в налоговом (отчетном) периоде **их возникновения**.

Определение ВС от 28.06.2016 № 307-КГ16-7219 (АС СЗО)

Получение Обществом **28.09.2011** счетов-фактур, справок о стоимости выполненных работ и затрат, актов о приемке выполненных работ, **относящихся к 2010 году**, как обоснованно указали суды, не меняет начала течения 3-летнего срока.

Из актов о приемке выполненных работ и справок о стоимости выполненных работ и затрат не следует, что названные документы подписаны генеральным директором заявителя **позже дат их составления**.

Постановление АС МО от 19.02.2016 N А40-119701/2014

Инспекцией вынесено решение от 28.02.2014 N 1051/20-21 о том, что обществом в **2011** году неправомерно учтены расходы, относящиеся к 2010 году.

По результатам состоявшегося **19.04.2011** заседания Комиссии по легализации объектов налогообложения налогоплательщику налоговым органом было рекомендовано отнести часть расходов за 2010 год на счет 97.21 и списать их в следующем налоговом периоде при улучшении финансового положения организации, что и было исполнено налогоплательщиком - была подана уточненная декларация по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2010 года и уточненная декларации по налогу на прибыль за 2011 год..

Заявитель, **учитывая рекомендации налогового органа**, руководствуясь положениями НК РФ, правомерно учел в 2011 году, полученный убыток по итогам деятельности за 2010 год.

**Определение ВС от 04.03.2015 N 305-КГ15-53 (АС МО)
(+ от 03.03.2015 N 305-КГ15-615 (АС МО))**

Основанием доначисления послужил вывод инспекции о неправомерном установлении обществом срока полезного использования ОС, введенных в эксплуатацию в **2007 и 2008** г.г., но не прошедших государственную регистрацию, **на дату подачи документов на их государственную регистрацию (2009 г.)**.

Следовательно, по мнению налогового органа, обществом неправомерно учтены в составе расходов амортизационные отчисления в **завышенном размере за 2010 и 2011 годы**.

Суд пришел к выводу, что определение срока полезного использования основных средств должно было производиться налогоплательщиком на дату **введения их в эксплуатацию** и признал **правомерным** доначисление обществу налога на прибыль в результате исключения инспекцией из налогооблагаемой базы сумм указанных амортизационных отчислений.

Определение Коллегии ВС от 14.09.2015 N 301-КГ15-5301

На применение правовой позиции **высшей судебной инстанции**, распространяются общие принципы действия норм права во времени, в пространстве и по кругу лиц, в частности вытекающая из ст.54 Конституции **недопустимость придания обратной** силы нормам, **ухудшающим** положение лиц, на которых распространяется их действие.

Пример 1

Первоначальная – 100 ед., СПИ – 10 лет (**предельный** по группе), через 4 года – модернизация стоимостью 30 ед., новая остаточная – 90 ед., решение об изменении СПИ не принимается,

НК РФ

Статья 258. 1. Если в результате модернизации... срок его полезного использования **не увеличился**, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает **оставшийся** срок полезного использования.

Вариант А (по п.1 ст.258 НК РФ)

90 ед.: (10 лет – 4 лет) = 15 руб./год за 6 лет

Письмо Минфина от 11.01.2016 N 03-03-06/40

Если после модернизации объекта основных средств налогоплательщик **не увеличил срок** полезного использования, начисление амортизации следует продолжать, используя норму амортизации, которая была определена **при введении** этого основного средства в эксплуатацию, до полного погашения измененной **первоначальной** стоимости.

Письмо Минфина от 10.07.2015 N 03-03-06/39775

Налогоплательщик **вправе увеличить** срок полезного использования объекта основных средств.

При установлении в учетной политике **линейного** метода сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение его первоначальной (**восстановительной**) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Изменение нормы амортизации после введения основного средства в эксплуатацию Кодексом **не предусмотрено.**

НК РФ

Статья 259.1. 1, 2. При установлении в учетной политике линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение его первоначальной (**восстановительной**) стоимости и нормы амортизации [**1: n x 100%**].

Вариант Б (по статье 259.1 НК РФ)

(100 ед. + 30 ед.) x 1/10 = **13 ед./год**; 90 ед.: 13 ед. = **7 лет**, всего – **12 лет**

Письмо Минфина от 06.02.2007 N 03-03-06/4/10
(письмо ФНС от 14.03.2005 N 02-1-07/23)

Срок полезного использования составляет **37 (48)** месяцев, срок фактического использования до модернизации - **27 (12)** мес.

Учитывая, что остаточная стоимость объекта после реконструкции составила 20 000 (25 000) руб. для полного списания объекта амортизация по нему будет начисляться **еще 16 (40)** месяцев.

Постановление АС ПО от 22.01.2016 N Ф06-4506/2015

По мнению налогового органа, поскольку срок полезного использования основных средств остался без изменения, а **изменение норм амортизации**, определенной в момент ввода в эксплуатацию амортизируемого имущества не предусмотрено, начисление амортизации объекта основных средств следует продолжать используя **прежний** механизм исчисления амортизации **до полного погашения** измененной первоначальной стоимости.

Судебная коллегия находит обоснованными выводы судов о том, что п.2 ст.257 и п.1 ст.258 НК РФ устанавливается порядок определения амортизации с учетом изменившейся первоначальной стоимости объекта и оставшегося срока его использования и, **как следствие, изменения нормы амортизации** для модернизированных ОС.

Поскольку срок полезного использования основных средств в результате модернизации не увеличился, налогоплательщик был вправе начислять амортизацию исходя из **остаточной стоимости основных средств, увеличенной на сумму затрат** на модернизацию, и **оставшегося** срока полезного использования.

Постановление АС МО от 29.12.2014 N А40-60900/13

Налоговым органом установлено, что общество неправомерно **завысило** в 2009 - 2010 годах сумму начисленной на модернизированные в 2008 году основные средства амортизации:

- по основным средствам, срок полезного использования которых на дату ввода в эксплуатацию после модернизации в 2008 году **не истек**, в связи с расчетом нормы амортизации исходя **не из оставшегося, а из первоначально установленного** срока полезного использования

Судебные инстанции исходили **из правомерности** начисления налоговым органом недоимки по налогу на прибыль.

+ Постановление АС ВВО от 08.04.2015 N А79-4383/2014 **в пользу налогоплательщика**

Пример 2

Модернизация того же ОС через 10 лет, новая остаточная – 30 ед., решение об изменении СПИ не принимается.

Вариант А (по п.1 ст.258 НК РФ)

Списать **единовременно**.

Постановление ФАС МО от 28.03.2013 N А40-7640/09-115-26

В силу п.5 ст.270 НК РФ... Вопрос порядка отнесения на расходы затрат в ситуации, когда срок полезного использования основного средства истек, НК РФ прямо не регулирует.

Поскольку в результате реконструкции основного средства **оно остается основным средством**, стоимость которого **подлежит увеличению** на сумму затрат на его реконструкцию, то начисление амортизации путем использования **прежнего механизма** начисления амортизации до полного погашения **измененной первоначальной** стоимости не противоречит положениями гл.25 НК РФ.

Такой подход соответствует **разъяснениям Минфина**.

Письмо Минфина от 25.03.2015 N 03-03-06/1/16234

В случае если ОС полностью самортизировано и проведена его модернизация **стоимость произведенных работ по модернизации**, будет амортизироваться по тем нормам, которые были определены **при введении** этого основного средства в эксплуатацию.

Вариант Б (по статье 259.1 НК РФ)

$(100 \text{ ед.} + 30 \text{ ед.}) \times 1/10 = 13 \text{ ед.}, 30 \text{ ед.} : 13 \text{ ед.} = 2,3 \text{ года}$

Постановление АС МО от 29.12.2014 N А40-60900/13

Налоговым органом установлено, что общество неправомерно **завысило** в 2009 - 2010 годах сумму начисленной на модернизированные в 2008 году основные средства амортизации:

- по основным средствам, срок полезного использования которых на дату ввода в эксплуатацию после модернизации в 2008 году **истек**, в связи с расчетом нормы амортизации исходя **не из стоимости модернизации, а из суммы первоначальной стоимости и стоимости модернизации.**

Судебные инстанции исходили **из правомерности** начисления налоговым органом недоимки по налогу на прибыль.

Вариант В (см. суд)

$30 \text{ ед.} \times 1/10 = 3 \text{ ед.}; 30 \text{ ед.} : 3 \text{ ед.} = 10 \text{ лет}$

Пример 3

Первоначальная – 100 ед., СПИ – 10 лет (**не предельный** по группе), через 10 лет – модернизация стоимостью 30 ед., новая остаточная – 30 ед., новый СПИ – 3 года.

Определение ВС от 11.09.2015 N 305-КГ15-10399 (АС МО)

По мнению налогового органа, общество, при проведении модернизации на спорных объектах, **остаточная стоимость которых равна нулю**, должно было установить срок полезного использования для данных объектов исходя из **ранее установленного** срока. Общество же определило СПИ **комиссионно**.

Начисление амортизации в порядке, осуществленном обществом, соответствует основным **принципам** учета такого имущества, когда СПИ определяется налогоплательщиком **самостоятельно**.

Постановления АС ВСО от 17.06.2016 N А19-10686/2015, АС ВВО от 08.04.2015 N А79-4383/2014 (по 11-ой амортизационной группе)

Вариант А (без риска спора)

30 ед. : $30 \times 1/10 =$ **по 3 ед. 10 лет**

Вариант В (риск спора с шансом на выигрыш в суде)

30 ед. : $30 \times 1/3 =$ **по 10 ед. 3 года**

Вариант В (риск спора с шансом на выигрыш в суде)

30 ед. : $130 \times 1/10 =$ **по 13 ед. 2,3 года**

Постановление АС ДВО от 09.09.2015 N Ф03-3437/2015

Суды пришли к выводу о том, что если проведена реконструкция или модернизация имущества (в том числе основных средств), стоимость которого была менее предельной суммы, установленной для амортизируемого имущества, и, соответственно, была списана единовременно, то расходы на реконструкцию также можно списать единовременно (независимо от их размера).

Постановление Президиума ВАС РФ от 01.02.2011 N 1495/10

Увеличение суточного объема добычи нефти **само по себе** не является достаточным и определяющим критерием для квалификации работ в качестве капитального ремонта или реконструкции.

Работы по бурению боковых стволов в **бездействующих** скважинах следует признать относящимися к реконструкции. Также следует отнести к реконструкции буровые работы, проведенные в связи с **естественным** истощением запасов нефти...

Работы, проведенные в **технически неисправных** скважинах или в связи с предельной обводненностью пластов, образовавшейся в результате **прорыва** пластовых вод, следует признать капитальным ремонтом.

Постановление АС ВСО от 01.12.2015 N А78-3907/2015

Факт замены неисправных деталей оборудования на новые (**более современные**) сам по себе **не является квалифицирующим признаком** модернизации (технического перевооружения), если данные изменения не привели к **повышению производительности** основного средства, на которое они устанавливаются.

При квалификации работ в качестве капитального ремонта или реконструкции необходимо учитывать, в том числе, обстоятельства в связи с которыми **возникла** необходимость их проведения, то есть цель работы (если произведенным работам **предшествовала поломка** основного средства, а целью данных работ являлось ее устранение, то такие работы следует квалифицировать **как ремонт**).

Постановление АС МО от 13.05.2015 N А40-127013/14

Судами установлено, что в результате работ произошла замена агрегатов (деталей) **на новые**, с улучшенными техническими характеристиками, позволившими **улучшить** технические характеристики компрессоров. Суд признал, что имеет место **техническое перевооружение**.

Постановление АС ВВО от 04.08.2015 N А43-20916/2014

Суды установили, что фактически спорные объекты находились в состоянии, **не пригодном для эксплуатации.**

Суды пришли к выводам, что выполненные работы попадают под критерии работ, связанных с техническим перевооружением; результатами данных работ стало строительство **нового** железнодорожного полотна на месте морально устаревших, физически изношенных и **не пригодных для эксплуатации** объектов основных средств; увеличился срок эксплуатации объектов, пропускная способность и период будущего извлечения экономических выгод от их использования.

Постановление АС СЗО от 16.03.2016 N А05-4469/2015

Из **дефектного** акта следует...

Показания свидетелей относительно **улучшения** в результате **установки** воздуховодов **вентиляции** в помещениях не свидетельствуют об изменении технико-экономических показателей **здания**.

Заключение эксперта, согласно которому работы по монтажу системы вентиляции относятся к реконструкции, суды отклонили, поскольку эксперт исследовал эти работы **как самостоятельный** объект, в то время как объектом основных средств является **здание со всеми приспособлениями** (включая вентиляцию) и принадлежностями.

Письмо ФНС от 07.05.2014 N ГД-4-3/8815

Так, в соответствии с подп.6 п.1 ст.254 Кодекса затраты налогоплательщика на приобретение работ и **услуг производственного** характера, признаются **материальными** расходами, и датой осуществления таких расходов признается дата **подписания акта** приемки-передачи (п.2 ст.272).

Подп.3 п.7 ст.272 Кодекса определено, что датой осуществления **прочих** расходов признается **дата расчетов** в соответствии с условиями договоров или **дата предъявления** налогоплательщику документов, служащих основанием для расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для расходов на оплату сторонним организациям за работы (**услуги**). При этом под датой предъявления следует понимать дату **составления** документов.

Таким образом, в зависимости от характера расходов по приобретению (работ) услуг их стоимость признается в том отчетном (налоговом) периоде, к которому **относятся указанные расходы на основании подписанного** сторонами акта приемки-передачи работ (**услуг**).

Постановление ФАС МО от 13.02.2014 N А40-66604/13-116-146

В п.1 ст.272 НК РФ закреплен **общий** принцип: расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок.

Вместе с тем, налоговым органом не учтен **специальный** порядок. Пункт 2 ст.272 НК РФ - расходы на оплату работ и услуг производственного характера признаются на дату **подписания заказчиком** актов сдачи-приемки работ и услуг.

В ситуации, когда расходы **фактически произведены** в одном налоговом периоде, а подтверждающие документы **поступили** в следующем, следует учитывать, что в Письме от 30.01.2012 N 03-03-06/1/40 Минфин указал, что именно для целей налогообложения указанное **не следует понимать под ошибками**.

Постановление АС МО от 20.11.2014 N А40-6045/14

Суды, установив, что первичные учетные документы [по аренде] содержат отметку об их **получении обществом в 2009** году, пришли к выводу о том, что **в 2008** году общество не имело основания для учета расходов, поскольку названными документами не располагало.

Письмо Минфина от 12.02.2016 N 03-03-06/3/7522

Расходы в виде вознаграждения по итогам года могут быть учтены в целях налогообложения прибыли организаций, в случае если **порядок, размеры и условия** их выплаты предусмотрены...

Письмо ФНС от 01.04.2011 № КЕ-4-3/5165

Для учета сумм премий в составе расходов на оплату труда необходимо четко определять **однозначный порядок расчета** обязательных к выплате работодателем премий, которые основой для своего исчисления имеют **конкретные показатели, характеризующие итоги труда.**

В противном случае, если условия трудовых договоров или локальных нормативных актов не позволяют **однозначно определить причитающуюся к выплате работнику сумму** исходя из достигнутых им (или трудовым коллективом) показателей оценки труда, то права и обязанности работника и работодателя в этой части следует **считать не установленными.**

Постановление АС МО от 05.12.2014 N А40-12724/2014

Работникам выплачена премия в связи с празднованием **профессионального праздника**, при этом в приказе установлены дополнительные условия для выплаты премии. Таким образом, данный вид премии выплачивается **при соблюдении четко установленных условий**.

Вышестоящий налоговый орган признал выплату по данному основанию соответствующей требованиям **ст.252, 255** НК РФ, однако было отказано в уменьшении налогооблагаемой базы в части выплат, осуществленных **отдельным работникам**.

Обществом установлены конкретные условия, при наличии которых у работника возникает право на получение премии **к юбилейной дате**, а размер премирования находится в прямой зависимости **от занимаемой должности и стажа**.

Письмо Минфина от 14.10.2015 N 03-03-06/58881

С 2015 года в силу прямой нормы п.3 ст.255 НК РФ в составе расходов на оплату труда учитываются выходные пособия при расторжении трудового договора, в том числе по соглашению сторон, **в соответствии с ТК РФ.**

По мнению Департамента, такие расходы могли учитываться в составе расходов на оплату труда и до внесения вышеуказанных изменений. Однако судебная практика по данному вопросу была **противоречивой.**

Письмо ФНС от 28.07.2014 N ГД-4-3/14565@

Включение условия о выплате компенсации в случае увольнения по соглашению сторон в трудовой договор, **по мнению суда** [2 постановления ФАС МО, «отказное» Определение ВАС], не стимулирует работника к продолжению трудовых обязанностей, а напротив, направлено на их прекращение, что противоречит п.3 ст.255 Кодекса, в соответствии с которым начисления **должны быть связаны с режимом работ и условиями труда.**

Постановление Президиума ВАС от 01.03.2011 N 13018/10

В связи с выходом на пенсию генеральному директору по условиям контракта было начислено N руб. **единовременного пособия**.

Поскольку спорная выплата носит **непроизводственный** характер и **не связана с оплатой труда** работника, суды пришли к выводу о правомерном исключении ее инспекцией из состава расходов, учитываемых на основании статьи 250 Кодекса.

Вывод судов **соответствует** положениям действующего налогового законодательства.

Определение ВС от 16.02.2016 N 305-КГ15-20055 (АС МО)

Суммы компенсаций, выплаченных работникам общества при прекращении трудовых отношений по соглашению сторон не соответствуют требованиям ст.255 НК РФ, поскольку **не связаны с выполнением работниками своих трудовых обязанностей** и не имеют производственной направленности.

Определение ВС от 18.04.2016 N 302-КГ16-2440 (АС ВСО)

Выплаты единовременного пособия согласно Федеральному отраслевому соглашению по угольной промышленности работникам, получившим право на пенсионное обеспечение, носят непроизводственный характер, не связаны с оплатой труда работника, не носят стимулирующего характера, поскольку **не ставят условием их получения улучшение характеристик выполняемой работы, а зависят от выработанного стажа или других условий.**

Определение ВС от 04.04.2016 N 304-КГ16-1909 (АС ЗСО)

Суды исходили из того, что единовременное поощрение, выплачиваемое при увольнении работников по собственному желанию **в связи с выходом на пенсию**, не учитывается в составе расходов в целях налогообложения налогом на прибыль.

Определение ВС от 17.03.2016 N 305-КГ16-692 (АС МО)

Компенсационные выплаты в повышенном размере выплаченных генеральному директору при **прекращении трудовых отношений по соглашению сторон**, не отвечают критериям, установленным для расходов на оплату труда, и являются экономически неоправданными.

Постановление АС МО от 17.02.2016 N А40-94960/2015

Суд не учел, что перечень расходов на оплату труда, предусмотренный ст.255 НК РФ, является **открытым**. Расходы по выплате компенсаций работникам, высвобождаемым в связи с расторжением трудового договора по соглашению сторон **могут быть** включены в расходы на оплату труда в соответствии с п.25 ст. 255 НК РФ.

Данный вывод подтверждается разъяснениями, содержащимися в письмах Минфина России. Новая редакция п.9 ст.255 НК РФ **не вводит** новое правило, а направлена на устранение неопределенности в применении ст. 255 НК РФ.

Постановление АС МО от 10.02.2016 N А40-67556/2014

Компенсация при увольнении работников по соглашению сторон, выплачиваемая на основании **соглашения о расторжении** трудового договора, не может быть признана обоснованной и соответственно, учтена на основании п.1 ст.252 НК РФ в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Соглашение сторон о расторжении трудового договора является именно основанием для прекращения трудового договора, **а не тем соглашением, которое бы являлось частью трудового договора** (дополнением к нему).

Письмо Минфина от 27.11.2015 N 03-03-06/69190

Выплата, производимая при увольнении сотрудника организации может быть учтена в составе расходов на оплату труда, если такая выплата предусмотрена дополнительным соглашением к трудовому договору **либо соглашением о расторжении трудового договора.**

Определение ВС от 20.11.2015 N 304-КГ15-14368

Инспекция, не оспаривая право общества на списание сумм безнадежных долгов по неоплаченным лизинговым платежам, не приняла в виде указанных расходов ту часть безнадежных долгов, которая содержала **выкупную стоимость** имущества, фактически возвращенного налогоплательщику.

Суды пришли к выводу о неправомерном учете обществом **части** балансовой стоимости имущества **одновременно** и в составе амортизационных отчислений, и в составе безнадежных долгов.

Постановление АС от 21.12.2015 N А74-8693/2014

Согласно учетной политике при выкупе лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя производится смена аналитического признака по счетам 01 и 02.

Инспекцией обоснованно установлено завышение обществом стоимости основных средств, что является грубым нарушением правил учета [п.8 ПБУ 6/01, п.22 Методуказаний по бухучету основных средств] и основанием для привлечения общества к налоговой ответственности **по п.1 ст.120 НК РФ**.

Письмо Минфина от 27.07.2015 N 03-03-06/1/42961

В отношении НДС, исчисленного обществом в связи с неподтверждением права на применение ставки 0 процентов, подлежит применению подп.1 п.1 ст.264 НК РФ **об учете названных сумм налога в составе расходов.**

Данный вывод содержится в **Постановлении Президиума ВАС РФ** от 9 апреля 2013 г. N 15047/12.

НК РФ, статья 264

1. К прочим расходам относятся следующие расходы:

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные **в установленном законодательством РФ** порядке, за исключением перечисленных в статье 270 настоящего Кодекса;

НК РФ, статья 170

2. Суммы налога, **предъявленные** покупателю при приобретении, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случаях:....

НК РФ, статья 168

1. При реализации налогоплательщик (налоговый агент) **дополнительно к цене (тарифу)** обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога.

В случае получения налогоплательщиком сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав налогоплательщик обязан **предъявить** покупателю сумму налога, исчисленную в порядке, установленном п.4 ст.164 НК РФ.

НК РФ, статья 270

19) в виде сумм налогов, **предъявленных** в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав)

**Постановление ФАС ВВО от 07.05.2015 N А11-4982/2014
(ФАС ДВО от 19.06.2014 N Ф03-2381/2014)**

Приняв во внимание, что НДС, **доначисленный** при проверке, **уплачен за счет собственных средств** Общества, суды пришли к **обоснованному** выводу о том, что указанная сумма подлежала учету при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Постановление АС СЗО от 12.12.2014 N А42-4051/2012

В результате изменившегося правового подхода Общество представило **уточненные** налоговые декларации. Доначисленный по ним НДС Общество **уплатило в бюджет за счет собственных средств.**

Постановление АС МО от 09.12.2015 N А40-10526/15

Сумма НДС, начисленная в соответствии с законодательством по договорам **безвозмездного пользования** имуществом и оплаченная в бюджет **за счет собственных средств** Общества, может быть признана в составе его расходов по налогу на прибыль.

**Постановление ФАС МО от 19.03.2012 N А40-75954/11-115-241
(АС ЦО от 19.03.2015 N А64-1394/2013)**

В соответствии с подп.14 п.1 ст.265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются **суммы налогов** по поставленным МПЗ, работам, услугам, если **кредиторская задолженность** по такой поставке списана в соответствии с п.18 ст.250 НК РФ [Д 60 К 91, Д 91/**принимаемый** К 19].

НК РФ не содержит норм, **запрещающих** включение в состав расходов НДС, уплаченного с полученных **авансов**, при списании этих авансов, как кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности.

Соответственно, принимая во внимание положения **п.7 ст.3...** [Д 62 К 91, Д 91/**принимаемый** К 76/НДС с ав]

Постановление АС ВВО от 29.12.2015 N А17-6938/2012

Гл.25 Кодекса не устанавливает каких-либо ограничений по отнесению сомнительного долга в состав резерва в случае, **когда у налогоплательщика имеется кредиторская задолженность перед должником.**

При этом прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования в порядке, установленном в ст.410 ГК РФ, является **правом** стороны, в связи с чем наличие такой возможности не должно влечь **автоматическую** корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухучета.

Постановление Президиума ВАС от 19.03.2013 N 13598/12

Постановление Пленума ВС от 29.09.2015 N 43

20. К действиям, свидетельствующим о признании долга, могут относиться: признание претензии; изменение договора, из которого следует, что должник признает наличие долга, равно как и **просьба** должника о таком изменении договора (например, об отсрочке или о рассрочке платежа); **акт сверки взаимных расчетов**. Ответ на претензию, не содержащий указания на признание долга, сам по себе не свидетельствует о признании долга.

Признание **части** долга, в том числе путем уплаты его части, не свидетельствует о признании долга **в целом**, если иное не оговорено должником.

24. Течение срока давности по иску об оплате товара (работ, услуг) **по частям**, начинается в отношении каждой **отдельной** части. Срок давности по искам о просроченных **повременных** платежах (проценты за пользование заемными средствами, арендная плата и т.п.) исчисляется **отдельно** по каждому просроченному платежу.

Постановление Президиума ВАС от 15.06.2010 N 1574/10

Пункт 1 ст.272 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права на **произвольный** выбор налогового периода, в котором в состав расходов включается безнадежная к взысканию задолженность.

Налогоплательщик, проводя по состоянию на последнюю дату **отчетного (налогового)** периода инвентаризацию, **должен** определить сумму дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные к взысканию, и произвести их списание.

Письмо Минфина от 06.04.2016 N 03-03-06/2/19410

Налогоплательщик должен внести **изменения** в налоговую декларацию по налогу на прибыль того отчетного (налогового) периода, **в котором возникла** безнадежная задолженность, в момент, когда он получит все документы, подтверждающие, что такая задолженность может быть признана безнадежной.

Постановление Президиума ВАС от 08.06.2010 № 17462/09

Положения Кодекса в совокупности с нормами бухгалтерского учета, предусматривают обязанность налогоплательщика учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в **определенный** налоговый период (**год** истечения срока исковой давности) **вне зависимости** от того, проводилась ли налогоплательщиком инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя о списании задолженности.

Письмо Минфина от 12.09.2014 N 03-03-РЗ/45767

[Согласно] **п.4 ст.271** Кодекса доход в виде кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе доходов в последний день того **отчетного** периода, в котором истекает срок исковой давности.

Учитывая вышеизложенное, положения ст.250 Кодекса предусматривают обязанность налогоплательщика отнести суммы [такой] кредиторской задолженности в состав внереализационных доходов именно **в год** истечения срока исковой давности.

Постановление АС МО от 02.02.2016 N А41-6993/2015

Довод жалобы о том, что инспекцией произвольно **сокращен** срок исковой давности по спорной задолженности, тогда как срок для обращения контрагентов **за возвратом** спорных денежных средств не истек, правомерно отклонен.

Суд указал, что срок исковой давности определялся инспекцией на основании представленных налогоплательщиком **платежных поручений**, которые фактически и являются основанием для возникновения кредиторской задолженности.

ГК РФ, статья 317.1

До 01.08.2016. 1. Если иное не предусмотрено законом или договором, кредитор по денежному обязательству, имеет право...

С 01.08.2016 1. В случаях, когда законом или договором предусмотрено...

**Письмо Минфина от 09.12.2015 N 03-03-РЗ/67486
(письмо ФНС от 04.03.2016 N СД-4-3/3618)**

Законные проценты, начисленные по умолчанию по денежному долговому обязательству в порядке статьи 317.1 ГК РФ, подлежат учету в составе внереализационных доходов (расходов).

Кредитор вправе отказаться от их получения. В этом случае задолженность у организации-должника, списываемая **путем прощения долга**, подлежит включению в состав внереализационных доходов.

В случае получения **аванса (предоплаты)** от покупателя в рамках договора поставки денежное обязательство не возникает, следовательно, ст.317.1 ГК РФ **неприменима**.

ГК РФ, статья 823

1. Договорами... может предусматриваться предоставление кредита, в том числе **в виде аванса**, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (**коммерческий кредит**), если иное не установлено законом.

2. К коммерческому кредиту соответственно применяются **правила настоящей главы**, если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства.

ГК РФ, статья 809

1. **Если иное** не предусмотрено законом или договором займа, займодавец **имеет право** на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором.

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте нахождения займодавца ставкой рефинансирования на день уплаты заемщиком суммы долга.

Постановление Пленума ВС от 24.03.2016 N 7

49. ...проценты за пользование денежными средствами, подлежащие уплате по **денежному** обязательству, в частности проценты за пользование суммой займа, кредита, **аванса, предоплаты** и т.д. (статьи 317.1, **809, 823** ГК РФ).

53. Начисление **с начала просрочки** процентов по статье 395 ГК РФ **не влияет** на начисление процентов по статье 317.1 ГК РФ.

83. Положения ГК РФ в измененной Законом N 42-ФЗ редакции, например, **статья 317.1**, не применяются к правам и обязанностям, возникшим **из договоров, заключенных до** дня вступления его в силу (до 1 июня 2015 года).

+ Письмо Минфина от 08.04.2016 № 03-03-06/1/20174

Определение ВС от 27.01.2016 N 306-КГ15-18443 (ПО)

В соответствии с протоколом разногласий к договору денежного займа от 25.04.2011 N 1, заключенному между заводом и индивидуальным предпринимателем, проценты на сумму займа начисляются **после полного возврата займа,**

Руководствуясь положениями НК РФ в редакции, **действовавшей** в спорном периоде, суды пришли к выводу, что в проверяемом периоде у заявителя **отсутствовал внереализационный доход** в виде процентов за пользование заемными денежными средствами.

Определение ВС от 19.11.2014 N 305-КГ14-3696 (АС МО)

Суды исходили из того, что расходы по уплате процентов не могли возникнуть у общества ранее срока, установленного **выпущенными векселями и договорами займа.**

Выводы судов соответствуют правовой позиции, изложенной в **Постановлении Президиума ВАС от 24.11.2009 N 11200/09.** При этом судами отклонены доводы общества о внесении с 01.01.2014 изменений в п.8 ст.272 и п.4 ст.328 НК РФ.

Письма ФНС от 21.04.2014 N ГД-4-3/7634@,

от 16.02.2015 N ГД-4-3/2289, от 01.10.2015 г. N ГД-4-3/17165@

Постановление Президиума ВАС основано на **выборке отдельных** норм НК РФ применительно к **исключительным** особенностям дела.

Налоговым органам **следует соблюдать позицию ФНС России, согласованную с Минфином России**, а также учитывать внесенные с 2014 года изменения в ст.271, 272 и 328 НК РФ.

Постановление АС МО от 22.06.2015 N А40-83029/14

Суд кассационной инстанции отклоняет довод инспекции, поскольку выводы суда апелляционной инстанции соответствуют закону «О банкротстве» и п.4 Постановления Пленума ВАС РФ от 06.12.2013 N 88, в соответствии с которым в период процедуры наблюдения на возникшие до возбуждения дела о банкротстве требования кредиторов подлежащие уплате по условиям обязательства **проценты, а также санкции не начисляются.**

Постановление АС МО от 30.06.2015 N А40-65624/2014

Установленные судами обстоятельства по спорному эпизоду, позволили судам сделать правильный вывод, что комиссия за открытие кредитной линии, выплаченная Банком, подлежала учету для целей налога на прибыль **единовременно**, а не в течение срока действия Кредитного соглашения.

Расходы Банка на оплату комиссии за открытие кредитной линии не отвечают критериям понятия - расходы в виде процентов по долговому обязательству и подлежат **единовременному учету, поскольку** данные комиссии не зависят ни от срока пользования заемными средствами, ни от доходности по долговому обязательству, и выплата комиссии производится до предоставления кредита в пользование.

ГК РФ, Статья 329

1. Исполнение обязательств может обеспечиваться... поручительством, **независимой гарантией...**

Письмо Минфина от 18.12.2015 N 03-03-06/2/74488

Доходы от операций по предоставлению независимой гарантии необходимо учитывать **равномерно** в течение срока действия такой гарантии (оказания услуги) независимо от фактического поступления денежных средств.

Когда **конечная** стоимость услуги за предоставление независимой гарантии на момент подписания договора об оказании такой услуги не может быть определена (условиями договора предусмотрен пересчет (возврат) суммы вознаграждения), суммы полученного вознаграждения, необходимо рассматривать **в качестве аванса**.

В этом случае доходы будут признаваться исходя из фактически определенного дохода по результатам отчетного (налогового) периода **по мере признания дохода** от реализации услуги.

Письмо ФНС от 04.06.2013 N ЕД-18-3/606

Расходы за предоставление банковской гарантии необходимо учитывать равномерно в течение срока, на который она приобретается.

Постановление АС ПО от 09.10.2014 N А65-26975/2013

Суды правомерно указали, что **расходы** за предоставление банковской гарантии подлежат распределению **равномерно** в течение срока, на который она распространяется.

Постановление АС ВСО от 19.06.2015 N А19-15281/2014

Установив, что затраты за выдачу банковской гарантии включены в состав **внереализационных расходов**, суды пришли к выводам о применении подп.3 п.7 ст.272 НК РФ, обоснованно руководствуясь правилом **приоритета специальной нормы над общей**.

НК РФ, статья 318

1. К прямым расходам могут быть отнесены материальные затраты, определяемые в соответствии с **подп.1 и 4 п.1 ст.254 НК РФ**.

Письмо ФНС от 28.12.2010 N ШС-37-3/18723@ (сайт)

Налогоплательщик вправе отнести конкретные материальные затраты к косвенным расходам **только при отсутствии** реальной возможности включить их в прямые расходы.

В ситуации, описанной в запросе, затраты налогоплательщика на оплату работ, выполненных субподрядчиками, следует квалифицировать как **прямые**.

Постановление ФАС ПО от 21.01.2014 N А65-6968/2013

Расходы на **субподрядные работы** предусмотрены **подп.6 п.1 ст.254 НК РФ**, следовательно, возможность включения данных расходов в состав прямых расходов **не предусмотрена ст.318 НК РФ**, поэтому они относятся к косвенным.

Постановление АС ЗСО от 23 05 2016 N А27-10958/2015

Постановление АС ЗСО от 23.05.2016 N А27-10958/2015

Отсутствие **прямого указания** в ст.318 НК РФ на спорные затраты [подрядные работы] в перечне прямых расходов не свидетельствует о том, что они не могут относиться к прямым

Постановление АС ВСО от 28.04.2015 N А58-2964/2014

В соответствии с п.3.9 **Инструкции** по планированию, учету и калькулированию **себестоимости** продукции, утвержденной Роскомдрагметом 28.02.1994, к **прямым** затратам относятся **покупные, услуги** производственного характера сторонних предприятий и организаций.

Суды сделали правильный вывод о том, что спорные расходы общества **относятся к прямым.**

Постановление АС ПО от 08.02.2016 N Ф06-5301/2015**(Постановление АС ДВО от 29.01.2016 N Ф03-5998/2015)**

Затраты на энергоресурсы выделены обособленно в **подп.5 п.1 ст.254 НК РФ** и не являются прямыми, **в том числе, связанные с производством готовой продукции.**

Постановление АС СКО от 10.03.2015 № А32-402/2014

Суды, установив, что вспомогательные материалы используются обществом и при оказании услуг по переработке давальческого сырья, и в деятельности, непосредственно не относящейся к производственному процессу (**ремонтные работы, изготовление оснастки, нестандартного оборудования**); что произвести **распределение** затрат между конкретными видами деятельности, а равно как и определить объемы списываемых материалов на единицу изготавливаемой продукции не представляется возможным, сделали вывод о том, что спорные затраты **правомерно** включены обществом в состав косвенных расходов.

Определение ВС от 12.01.2015 № 305-КГ14-7150 (АС МО)

Основанием для принятия инспекцией решения послужил вывод о неправомерном отнесении обществом к косвенным расходам **затрат по арендной плате** за использование цеха по сборке мебели.

Обществом не оспорен факт использования арендованных помещений **в производстве** продукции.

ENERGY CONSULTING Головной офис

115054, Москва, ул. Дубининская, д. 53, стр. 5

- T +7 (495) 980-9081
- F +7 (495) 980-9082
- E info@ec-group.ru
- <http://www.ec-group.ru>

