

ЗАО "Консультант Плюс"

В настоящем обзоре представлены новые документы (разъяснения Минфина России, налоговых органов и иные), в которых выражены позиции этих ведомств по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета. Знание позиций налоговых органов, финансистов и мнения профессионального сообщества необходимо бухгалтеру для принятия решений и планирования работы. Обзор поможет быстро сориентироваться в рассматриваемых проблемах и принять взвешенное решение с учетом всех возможных вариантов поведения и их последствий.

Содержание обзора

Новости

1. В месяце выплаты отпускных за текущий и следующий месяцы стандартные вычеты предоставляются только за текущий месяц
2. Для подтверждения расходов на приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности акт приемки-передачи не нужен
3. Компенсацию за неиспользованный отпуск уволившегося работника нельзя списать за счет резерва на оплату отпусков

4. Налогообложение сумм компенсации за использование работником в служебных целях автомобиля, которым он управляет по выданной супругой доверенности, если этот автомобиль является совместной собственностью супругов

Комментарии

1. Облагается ли НДС реализация недостроенных объектов жилого назначения?

2. В каком размере в целях налога на прибыль учитываются расходы организации на аренду жилья для иностранных работников?

Судебное решение недели

Президиум ВАС РФ разъяснил, когда начинается и заканчивается срок, за который начисляются проценты при просрочке инспекцией возврата НДС

Новости

1. В месяце выплаты отпускных за текущий и следующий месяцы стандартные вычеты предоставляются только за текущий месяц

Письмо Минфина России от 11.05.2012 N 03-04-06/8-134

Минфин России рассмотрел вопрос о предоставлении стандартного вычета по НДФЛ в следующей ситуации. Работнику начислены оплата труда и отпускные, при этом расчет отпускных произведен и за часть следующего месяца.

В силу п. 3 ст. 210 НК РФ для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 процентов, база по НДФЛ определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. ст. 218 - 221 НК РФ.

Ведомство указало, что в рассматриваемом случае в месяце выплаты указанных сумм применяются стандартные вычеты только за этот же месяц. За следующий месяц вычеты будут учтены налоговым агентом в том месяце, за который они начислены, при определении налоговой базы нарастающим итогом с начала года.

□

2. Для подтверждения расходов на приобретение прав на результаты интеллектуальной деятельности акт приемки-передачи не нужен

Письмо Минфина России от 04.05.2012 N 03-03-06/1/226,

Письмо Минфина России от 04.05.2012 N 03-03-06/1/225

Налогоплательщики обратились в Минфин России со следующим вопросом: необходимы ли акты приемки исключительных и неисключительных прав для подтверждения расходов на их приобретение? Ведомство сразу в двух разъяснениях ответило следующим образом.

Минфин России обратился к нормам гражданского права. Так, он указал, что исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации переходит от правообладателя к приобретателю в момент заключения договора об отчуждении исключительного права, если соглашением сторон не предусмотрено иное. Если договор об отчуждении исключительного права подлежит государственной регистрации (п. 2 ст. 1232 ГК РФ), исключительное право переходит в момент такой регистрации договора. Согласно п. 6 ст. 1235 ГК РФ лицензионный договор должен содержать:

1) предмет договора (указание на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, право использования которых предоставляется по договору) с внесением в соответствующих случаях номера и даты выдачи патента или свидетельства;

2) способы использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

Из изложенного ведомство сделало вывод, что договором об отчуждении исключительных прав или лицензионным договором должен быть предусмотрен порядок перехода соответствующих прав на результаты интеллектуальной деятельности. Если соответствующим договором установлен иной порядок передачи прав, то в целях документального подтверждения расходов по налогу на прибыль наличие акта приемки-передачи данных прав не требуется.

Напомним, ранее Минфин России неоднократно указывал (по иным вопросам), что акт о выполнении работ при признании расходов необходим, если это предусмотрено гражданским законодательством или договором (Письма Минфина России от 30.04.2004

N 04-02-05/1/33, от 20.08.2007 N 03-03-06/1/576).

□

3. Компенсацию за неиспользованный отпуск уволившегося работника нельзя списать за счет резерва на оплату отпусков

Письмо Минфина России от 03.05.2012 N 03-03-06/4/29

В соответствии со ст. 127 ТК РФ работнику при увольнении выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска. Возникает вопрос: можно ли ее сумму списать в расходы за счет резерва на оплату отпусков, сформированного согласно ст. 324.1 НК РФ?

Минфин России считает, что списать данные затраты за счет резерва на оплату отпусков нельзя, поскольку отпускные (п. 7 ст. 255 НК РФ) и компенсация за неиспользованный отпуск (п. 8 ст. 255 НК РФ) являются разными видами расходов на оплату труда. При этом, по мнению финансового ведомства, резерв создается для равномерного учета расходов, указанных в п. 7 ст. 255 НК РФ. Компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая при увольнении, признается расходом единовременно (п. 8 ст. 255, п. 4 ст. 272 НК РФ).

□

4. Налогообложение сумм компенсации за использование работником в служебных целях автомобиля, которым он управляет по выданной супругой доверенности, если этот автомобиль является совместной собственностью супругов

Письмо Минфина России от 03.05.2012 N 03-03-06/2/49

Выплачиваемые работодателем компенсации, связанные с исполнением работником трудовых обязанностей, освобождаются от обложения НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Согласно ст. 188 ТК РФ выплата компенсации предусмотрена, в частности, в случае использования сотрудником личного транспорта в служебных целях.

Ранее Минфин России уже разъяснял, что если работник не является собственником транспортного средства, а управляет им по доверенности, то п. 3 ст. 217 НК РФ не применяется и суммы возмещения расходов, выплачиваемые организацией за использование в служебных целях такого автомобиля, облагаются НДФЛ (Письма от 21.02.2012 N 03-04-06/3-42, от 21.09.2011 N 03-04-06/6-228).

В рассматриваемом Письме финансовое ведомство указало на одно исключение из этого правила: если автомобиль находится в совместной собственности супругов, то суммы компенсации, выплачиваемые за использование в интересах работодателя автомобиля, которым работник управляет по доверенности, выданной супругой, НДФЛ не облагаются на основании п. 3 ст. 217 НК РФ. Это связано с тем, что имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью, если договором между ними не установлен иной режим собственности данного имущества (п. 1 ст. 256 ГК РФ и ст. 34 СК РФ). Соответственно, если автомобиль приобретен до оформления брака, получен супругой в порядке наследования или в дар либо если по условиям брачного договора он признается ее единоличной собственностью, то супруг собственником этого имущества не является. В таком случае выплачиваемые ему суммы компенсации не освобождаются от обложения НДФЛ.

Что же касается вопроса об учете в расходах сумм возмещения за использование для служебных поездок автомобилей, управляемых по доверенности, то позиция финансового ведомства изменилась в невыгодную для налогоплательщиков сторону. Минфин России указал, что в целях налога на прибыль транспортное средство должно принадлежать работнику на праве собственности. Напомним, что в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам относятся затраты на компенсацию работникам за использование в служебных целях личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ. Однако ранее финансовое ведомство приходило к другому выводу: если работник управляет автомобилем по доверенности и использует его в интересах организации, то затраты на компенсацию за использование можно учитывать в расходах на основании подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 27.12.2010 N 03-03-06/1/812).

Комментарии

1. Облагается ли НДС реализация недостроенных объектов жилого назначения?

Название документа:

Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-10/11

Комментарий:

Согласно подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них не облагается НДС. Возникает вопрос: применяется ли данная льгота при продаже недостроенных жилых домов?

В комментируемом Письме Минфин России разъяснил, что на реализацию объектов незавершенного строительства указанная норма не распространяется. Объясняется это тем, что недостроенный жилой дом нельзя рассматривать в качестве жилого дома или его части. Такое строение непригодно для постоянного проживания граждан, а значит, оно не соответствует признакам жилого помещения, предусмотренным п. 2 ст. 15 ЖК РФ. Аналогичную точку зрения финансовое ведомство высказывало и ранее (Письмо от 30.07.2009 N 03-07-11/186). Некоторые суды подтверждают данный вывод (см., например, Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2012 N А41-36270/11).

В то же время в судебной практике существует иной подход к применению подп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ: указанная льгота распространяется и на реализацию недостроенных жилых домов. Исходя из назначения объекта незавершенного строительства суды могут признать его жилой недвижимостью. Если правоустанавливающими документами подтверждается соответствующее назначение недостроенного здания (жилой дом, жилое помещение), то при реализации такого объекта НДС не уплачивается (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 24.01.2011 N А39-909/2010, ФАС Московского округа от 10.02.2010 N КА-А40/221-10, Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.01.2011 N А08-3265/2010-9 (оставлено без изменения Постановлением ФАС Центрального округа от 19.04.2011 N А08-3265/2010-9)).

Таким образом, при реализации недостроенных объектов жилого назначения НДС уплачивать не нужно. Однако в этом случае не исключены споры с налоговыми органами.

□

2. В каком размере в целях налога на прибыль учитываются расходы организации на аренду жилья для иностранных работников?

Название документа:

Письмо Минфина России от 02.05.2012 N 03-03-06/1/216

Комментарий:

Многие российские организации для осуществления своей деятельности привлекают иностранных работников. В связи с необходимостью проживания сотрудников по месту работы российская компания обязана обеспечить их жильем на время пребывания в России. Такая гарантия для иностранных граждан установлена п. 5 ст. 16 Федерального закона от 25.07.2002 N 115-ФЗ "О правовом положении иностранных граждан" (далее - Закон N 115-ФЗ), подп. "г" п. 3 Положения о предоставлении гарантий материального,

медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания в РФ (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.03.2003 N 167; далее - Положение). Однако при признании расходов на оплату аренды жилья для иностранных сотрудников в целях налога на прибыль у организации могут возникнуть сложности.

Как считает Минфин России, затраты на оплату аренды жилья для иностранных сотрудников, предусмотренные трудовыми договорами, можно учесть в расходах на оплату труда в размере, который не превышает 20 процентов от суммы заработной платы. Такая позиция обоснована следующим. Согласно п. 4 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относится стоимость бесплатного жилья, предоставляемого работникам в соответствии с порядком, установленным законодательством РФ. По мнению финансового ведомства, под действие указанной нормы не подпадают затраты, понесенные организацией в связи с предусмотренным Законом N 115-ФЗ и Положением обязательством по жилищному обеспечению иностранного гражданина на период его пребывания в России. В то же время трудовое законодательство РФ допускает оплату труда в натуральной форме. В соответствии со ст. 131 ТК РФ размер такой неденежной выплаты не может превышать 20 процентов месячной заработной платы работника. Это ограничение, по мнению финансового ведомства, применяется и при учете расходов на оплату аренды жилья для иностранных сотрудников.

Данную точку зрения Минфин России неоднократно излагал и ранее (Письма от 18.11.2011 N 03-03-06/1/767, от 17.01.2011 N 03-04-06/6-1, от 17.03.2009 N 03-03-06/1/155, от 27.08.2008 N 03-03-06/2/109, от 22.02.2007 N 03-03-06/1/115; дополнительно см. Энциклопедию спорных ситуаций по налогу на прибыль). Однако ФАС Московского округа пришел к выводу, что суммы оплаты аренды жилья для иностранного сотрудника налогоплательщик вправе учесть именно на основании п. 4 ст. 255 НК РФ, поскольку в соответствии с законодательством РФ обязанность по жилищному обеспечению иностранного работника возлагается на работодателя (Постановление от 29.07.2011 N КА-А40/7917-11).

Таким образом, сумму оплаты аренды жилья для иностранного работника Минфин России считает составной частью заработной платы, выраженной в неденежной форме. ФНС России в Письме от 12.01.2009 N ВЕ-22-3/6@ обращает внимание на следующее: при квалификации начисляемых в пользу работника сумм в качестве заработной платы необходимо исходить из того, что размер оплаты труда считается установленным, если условиями трудового договора определена сумма зарплаты, причитающаяся работнику за фактически выполненный объем работы. Поэтому, если оплата аренды жилья для сотрудников предусмотрена в трудовом договоре и установлен ее конкретный размер, подобная выплата может рассматриваться как составная часть зарплаты,

выплачиваемая в неденежной форме. В целях налогообложения прибыли такую выплату следует относить к расходам на оплату труда.

Вместе с тем при решении данного вопроса необходимо обратить внимание на следующее.

Напомним, что согласно ст. 131 ТК РФ доля заработной платы, выплачиваемая в неденежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной месячной зарплаты. Под неденежной формой подразумевается передача работнику в качестве оплаты труда товаров, которые он может использовать для личного потребления. Выплата зарплаты в натуральной форме характерна для отдельных отраслей промышленности и сельского хозяйства. На это указано в п. 54 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17.03.2004 N 2, в котором разъясняется порядок применения норм Трудового кодекса РФ при разрешении трудовых споров. Однако если российская организация приглашает иностранного сотрудника и арендует для него жилье, то данные расходы осуществляются не для удовлетворения личных потребностей такого работника, а с целью обеспечения производственного процесса. Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2007 N A56-47663/2006. Отметим, что налоговый орган отказал организации в признании расходов на оплату проживания иностранных работников на основании п. 29 ст. 270 НК РФ. В соответствии с этим пунктом при исчислении налога на прибыль не учитываются, в частности, затраты на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в их пользу. Суд отклонил довод инспекции, указав, что затраты на оплату аренды жилого помещения не аналогичны расходам, перечисленным в данной норме. ФАС Московского округа также пришел к выводу, что арендная плата за помещения, в которых проживают иностранные работники, является расходами, экономически оправданными и произведенными для обеспечения выполнения сотрудниками трудовых обязанностей. При этом суд указал, что налогоплательщик правомерно включил данные затраты в состав расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (Постановление от 30.07.2010 N КА-А41/8336-10).

Если исходить из того, что предусмотренная трудовым договором оплата аренды жилья для иностранного работника является составной частью его заработной платы, необходимо учесть следующее. Согласно ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, предусмотренные законодательством РФ, трудовыми или коллективными договорами, то есть в целях налога на прибыль для учета сумм оплаты труда в неденежной форме ограничений не установлено. ФАС Центрального округа, ссылаясь на ст. 1 ТК РФ и п. 1 ст. 2 НК РФ, указал, что установленные ст. 131 ТК РФ ограничения не могут применяться в налоговых правоотношениях (Постановление от 29.09.2010 N

A23-5464/2009A-14-233).

Согласно п. 25 ст. 255 НК РФ перечень расходов на оплату труда является открытым. Это означает, что организация вправе признавать для целей налога на прибыль и иные затраты, которые ст. 255 НК РФ не предусмотрены, но произведены в пользу работников в соответствии с коллективным или трудовыми договорами. При этом ст. 270 НК РФ установлен запрет для учета некоторых выплат в отношении работников. Расходы, аналогичные затратам в виде оплаты аренды жилья для иностранных работников, в данной статье не упоминаются.

Следует отметить, что ранее Минфин России при разъяснении порядка учета предусмотренных трудовыми договорами затрат на оплату аренды жилья для сотрудников не указывал на то, что учет таких расходов ограничен (см., например, Письмо от 26.12.2005 N 03-03-04/1/446).

Применение документа (выводы):

Организация, которая приглашает для работы в Россию иностранного сотрудника и в соответствии с условиями трудового договора оплачивает стоимость арендованного для него жилья, может в целях налога на прибыль учитывать данные расходы следующим образом:

- в размере, не превышающем 20 процентов от заработной платы сотрудника (в соответствии с разъяснениями Минфина России);

- в полной сумме (на основании п. 25 ст. 255 НК РФ). Однако в данном случае возможны претензии со стороны налоговых органов. Также следует учитывать, что если размер начислений в пользу работника в неденежной форме превышает 20 процентов его заработной платы, то организация может быть привлечена к административной ответственности за нарушение трудового законодательства по ст. 5.27 КоАП РФ.

□

Судебное решение недели

□

Президиум ВАС РФ разъяснил, когда начинается и заканчивается срок, за который начисляются проценты при просрочке инспекцией возврата НДС

(Постановление Президиума ВАС РФ от 21.02.2012 N 12842/11)

Организация подала уточненную декларацию за IV квартал 2008 г. с суммой НДС к возмещению. По итогам камеральной проверки налоговый орган в возмещении отказал. Налогоплательщик оспорил отказ, и в 2010 г. арбитражный суд принял решение в его пользу. После этого организация дважды подавала заявление о возврате ей суммы налога - 08.02.2010 и 03.09.2010 (после вступления решения суда в законную силу), однако средства были перечислены только 13.10.2010 и без учета процентов. Налогоплательщик подал иск с требованием обязать инспекцию уплатить проценты за период с 16.08.2009 по 12.10.2010.

Суды всех трех инстанций признали за организацией право на получение процентов, но определили более короткий срок, за который они должны быть начислены, - с 27.04.2010 по 12.10.2010. Такое решение суды мотивировали тем, что с учетом установленных п. п. 2 и 8 ст. 176 НК РФ сроков для возврата налога проценты начисляются начиная с 12-го рабочего дня после получения заявления налогоплательщика по дате, предшествующую поступлению денежных средств на его счет в банке. Президиум ВАС РФ признал неправомерным отказ в признании права налогоплательщика на получение остальной части процентов в силу следующего.

Если решение инспекции об отказе в возмещении налога признается недействительным, то проценты исходя из смысла ст. 176 НК РФ начисляются с учетом даты, когда налог должен быть возвращен в силу закона, если бы налоговый орган принял надлежащее

решение своевременно. То есть, в соответствии с положениями п. п. 1, 2, 7, 8, 10 ст. 176 НК РФ по истечении семи дней с момента окончания камеральной проверки, которая, в свою очередь, должна быть проведена в течение трех месяцев с момента подачи декларации. Указанные нормы не связывают исполнение обязанности инспекции по уплате процентов с подачей заявления о возврате налога. Из изложенного Президиум ВАС РФ сделал вывод, что период просрочки возврата налога и начисления процентов длится с 12-го дня после завершения камеральной проверки по дате, предшествующую поступлению суммы денежных средств на счет налогоплательщика в банке.

Высказанный в рассматриваемом Постановлении подход Президиума ВАС РФ является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении нижестоящими судами аналогичных дел. Кроме того, уже вступившие в законную силу акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании иного толкования тех же правовых норм, могут быть пересмотрены.

Существует немало примеров решений судов, не связывающих дату начала исчисления процентов с фактом подачи заявления на возврат суммы налога (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 06.06.2006 N 1363/06). Однако в последнее время в судебной практике чаще высказывается противоположная точка зрения (Постановления ФАС Московского округа от 23.03.2011 N КА-А40/1787-11, ФАС Дальневосточного округа от 24.02.2011 N Ф03-439/2011 и др.).

Что касается дня, завершающего период начисления процентов, судебная практика более однородна и аналогична рассмотренному решению (см., например, Постановления Президиума ВАС РФ от 12.04.2011 N 14883/10, ФАС Центрального округа от 17.11.2011 N А54-133/2011, ФАС Московского округа от 10.11.2011 N А40-14570/10-20-138).