

Компания ГАРАНТ

У организации отсутствует санитарно-эпидемиологическое заключение о непригодности для питья водопроводной воды. Может ли организация учесть в целях налогообложения прибыли расходы на приобретение хозяйственных товаров санитарно-гигиенического назначения, а также расходы на приобретение питьевой бутилированной воды для работников?

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Заметим также, что в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ. Что конкретно подразумевается под обеспечением нормальных условий труда и какие затраты относятся к такому обеспечению, НК РФ не поясняет.

Согласно нормам трудового законодательства на работодателя возлагается обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организаций в соответствии с требованиями охраны труда. В целях реализации этого требования в организации по установленным нормам оборудуются санитарно-бытовые помещения, помещения для приема пищи, помещения для оказания медицинской помощи, комнаты для отдыха в рабочее время и психологической разгрузки (ст. 223 ТК РФ).

Статья 209 ТК РФ определяет условия труда как совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника.

В ст. 212 ТК РФ перечислены обязанности работодателя по обеспечению безопасных условий и охраны труда. В частности, работодатель обязан обеспечить санитарно-бытовое и лечебно-профилактическое обслуживание работников в соответствии с требованиями охраны труда, указанными в ст. 223 ТК РФ.

При этом в ст. 163 ТК РФ содержится открытый перечень условий, обеспечивающих нормальные условия работы. Перечень действий работодателя для обеспечения санитарно-бытового обслуживания работников, согласно ст. 223 ТК РФ, также является открытым.

Затраты на хозяйственные товары санитарно-гигиенического назначения

Так как расходы на обеспечение нормальных условий труда относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ), то расходы по обеспечению работников и санитарно-бытовых помещений организации санитарно-гигиеническими принадлежностями, в частности такими, как бумажные и чистящие салфетки, освежители воздуха для туалета, полотенца, туалетная бумага, мыло, моющие и чистящие порошки, организация может учесть для целей налогообложения прибыли и на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Такая точка зрения представлена, например, в письме УФНС России по г. Москве от 06.10.2006 N 20-12/89121.1.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Расходы налогоплательщиков на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии (туалетной бумаги, одноразовых бумажных полотенец, салфеток, чистящих средств и так далее) относятся к расходам на хозяйственные нужды и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ.

Такую точку зрения Минфин России выразил в письме от 11.04.2007 N 03-03-06/1/229 (смотрите также письма Минфина России от 01.09.2006 N 03-11-04/2/182, УФНС России по г. Москве от 01.02.2010 N 20-14/2/009255@).

Напомним, что, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе

самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты (п. 4 ст. 252 НК РФ).

При этом полагаем, что поименованные выше расходы учитываются для целей налогообложения прибыли по мере их списания в производство (п. 2 ст. 272 НК РФ).

Арбитражная практика свидетельствует о том, что расходы организации на приобретение предметов личной гигиены и бытовой химии являются обоснованными (постановления ФАС Московского округа от 27.12.2006 N КА-А40/12681-06, ФАС Поволжского округа от 03.07.2007 N А65-20634/06 и от 02.11.2004 N А55-17257/03-29).

Таким образом, расходы организации, связанные с приобретением хозяйственных товаров, можно учесть на основании пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ либо на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Документальным подтверждением фактической передачи материалов санитарно-гигиенического назначения в производство (эксплуатацию) может служить требование-накладная (форма М-11). Факт использования указанных материалов в деятельности организации целесообразно подтвердить актом списания материалов, форму которого организация может разработать самостоятельно с учетом требований п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Кроме того, по нашему мнению, для документального подтверждения расходов на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, помимо накладной и акта, необходимо также наличие внутреннего документа, в котором будут сформулированы действия организации по обеспечению санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда.

Затраты на питьевую бутилированную воду

Заметим, что в п. 2 ст. 25 Федерального закона от 30.03.1999 N 52-ФЗ "О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения" установлена обязанность в

том числе юридических лиц осуществлять санитарно-противоэпидемические (профилактические) мероприятия по обеспечению безопасных для человека условий труда и выполнению требований санитарных правил и иных нормативных правовых актов РФ к производственным процессам и технологическому оборудованию, организации рабочих мест, коллективным и индивидуальным средствам защиты работников, режиму труда, отдыха и бытовому обслуживанию работников в целях предупреждения травм, профессиональных заболеваний, инфекционных заболеваний и заболеваний (отравлений), связанных с условиями труда.

Таким образом, документально подтвержденные затраты организации на приобретение питьевой воды с целью обеспечения нормальных условий труда работников могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов.

Однако следует учитывать, что Минфин России по вопросу учета расходов организации на приобретение питьевой воды дает следующие разъяснения:

"Если водопроводная вода не соответствует Санитарно-эпидемиологическим правилам и нормативам 2.1.41074-01 "Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем питьевого снабжения. Контроль качества. Гигиенические требования к обеспечению безопасности систем горячего водоснабжения" (введены в действие Постановлением Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 07.04.2009 N 20) и опасна для использования в качестве питьевой, то затраты на приобретение питьевой воды для работников могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль" (письма Минфина России от 31.01.2011 N 03-03-06/1/43, от 10.06.2010 N 03-03-06/1/406).

Отметим, что и ранее Минфин России указывал на то, что расходы на приобретение питьевой воды и аренду кулера могут приниматься в уменьшение суммы доходов, полученных предприятием при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль только в случае, если по заключению санитарно-эпидемиологической службы вода в водопроводе не пригодна для питья (смотрите письмо Минфина России от 02.12.2005 N 03-03-04/1/408).

Аналогичное мнение содержится и в письме УФНС России по г. Москве от 30.01.2009 N 19-12/007411.

Поэтому в том случае, если заключение санитарно-эпидемиологической службы отсутствует, существует вероятность того, что обоснованность признания в целях налогообложения расходов на приобретение питьевой воды организации придется доказывать в суде.

При этом имеется достаточно большая арбитражная практика, в которой суды подтверждают правомерность включения налогоплательщиком расходов на приобретение питьевой воды для работников в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, в том числе при отсутствии заключения санитарно-эпидемиологической службы о непригодности водопроводной воды для питья.

Некоторые арбитражные суды считают, что расходы на приобретение питьевой воды уменьшают налогооблагаемую базу по прибыли как расходы на обеспечение нормальных условий труда, независимо от того, пригодна водопроводная вода для употребления или нет.

Так, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 16.11.2010 по делу N А32-16552/2009 суд отклонил доводы налогового органа об экономической необоснованности произведенных расходов со ссылкой на наличие заключения Госсанэпиднадзора о соответствии водопроводной воды требованиям ГОСТа.

Подобное же суждение выразила кассационная инстанция в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.03.2008 N А33-9419/2007-Ф02-902/2008: наличие заключения Регионального отделения ФМБА России о соответствии водопроводной воды санитарно-эпидемиологическим нормам не опровергают выводы судов об экономической оправданности затрат на приобретение чистой питьевой воды для бытовых нужд работников и не является основанием для отказа во включении таких затрат в состав внереализационных расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (определением ВАС РФ от 30.05.2008 N 6728/08 отказано в передаче данного дела на пересмотр в порядке надзора).

В постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 29.04.2010 N 10АП-1912/2010 отмечено, что согласно ст. 264 НК РФ наличие заключения санитарно-эпидемиологической службы не является условием для включения указанных затрат в состав расходов (смотрите также постановления Седьмого арбитражного

апелляционного суда от 31.03.2010 N 07АП-1823/10, Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.07.2010 N 09АП-14414/2010).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Овчинникова Светлана

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер **Родюшкин Сергей**

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.