



2'2013

# НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Порядок начисления налогов и представление налоговых деклараций в случае реорганизации**
- **Порядок признания задолженности безнадежной для целей налогообложения прибыли организации**
- **НДС в отношении товаров, реализуемых российской компанией на экспорт через комиссионера, являющегося иностранным лицом**

## **Редакционный совет**

**В. Г. Пансков,**  
д-р экон. наук,  
профессор, академик РАЕН,  
заслуженный экономист  
Российской Федерации,  
председатель совета

**И. В. Горский,**  
руководитель  
Центра анализа доходов

**Л. П. Павлова,**  
д-р экон. наук,  
профессор, заслуженный  
деятель науки  
Российской Федерации

**И. Н. Соловьев,**  
д-р юрид. наук,  
профессор,  
заслуженный юрист  
Российской Федерации

**Л. В. Сотникова,**  
д-р экон. наук,  
профессор  
Финансового университета  
при Правительстве РФ

## **КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА**

*Давыдов В. С., Старцева О. Н.*

### **Основания доначисления налогов: спорные ситуации ..... 54**

Рассмотрены вопросы правоспособности оспаривания налоговыми органами действительности сделок; возможности налогоплательщиком при проверке контрагента руководствоваться взятыми из ЕГРЮЛ сведениями без опасения быть признанным недобросовестным; всегда ли монтажные и пусконаладочные работы увеличивают стоимость объекта ОС, возможно ли отнесение расходов по оплате таких работ (услуг) к затратам, уменьшающим базу по налогу на прибыль.

*Аминова Н. А.*

### **Правоспособность юридического лица как контрагента ..... 64**

Рассмотрены практические вопросы установления правоспособности юридического лица в хозяйственных правоотношениях.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

*Сотникова Л. В.*

### **Показатель совокупного финансового результата и его влияние на капитал ..... 70**

Окончание статьи, посвященной отражению совокупного финансового результата в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## **ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ**

*Кондрашова Н. А.*

### **Налоговая консолидация – преимущества создания и особенности бухгалтерского учета.....82**

В статье рассмотрены основные преимущества создания КГН, различия между отражением в бухгалтерском учете расчетов с бюджетом у обычного налогоплательщика и участника КГН, представлены основные операции, осуществляемые между участниками КГН, приведены примеры возможных корреспонденций счета 78 с другими счетами бухгалтерского учета, рассмотрены основные бухгалтерские записи и особенности отражения в бухгалтерской отчетности.

*Гарнов И. Ю.*

### **Правовое регулирование и налогообложение операций по договору на экспедиторские услуги ..89**

Экспедиторские услуги являются важной составляющей операций российских предприятий и организаций. Вместе с тем, несмотря на их широкую распространенность в хозяйственной практике, требования законодательства РФ по их налогообложению, по моему мнению, регламентированы нормативными документами еще недостаточно. Конечно, в рамках одной статьи невозможно описать все проблемы данной области права. Поэтому ниже будут проанализированы лишь основные из них.

## **ТОЧКА ЗРЕНИЯ**

*Туревский И. Л., Бибииков Н. И.*

### **Вклад в капитал ООО и АО участниками имущества в целях увеличения чистых активов общества..... 99**

Рассмотрены практические вопросы правового и налогового регулирования вклада участниками имущества в капитал ООО и АО.

УДК 336.025

## Основания доначисления налогов: спорные ситуации

**Давыдов В. С.,**

адвокат, член совета директоров юридической фирмы «Ди Си Оу», С.-Петербург

**Старцева О. Н.,**

юрист, юридическая фирма «Ди Си Оу», С.-Петербург

*Рассмотрены вопросы правоспособности оспаривания налоговыми органами действительности сделок; возможность налогоплательщика при проверке контрагента руководствоваться взятыми из ЕГРЮЛ сведениями без опасения быть признанным недобросовестным; всегда ли монтажные и пусконаладочные работы увеличивают стоимость объекта ОС, возможно ли отнесение расходов по оплате таких работ (услуг) к затратам, уменьшающим базу по налогу на прибыль.*

**Ключевые слова:** доначисление налогов; действительность сделок; достоверность; основные средства.

## Grounds for additional taxation: disputes

**Davydov V.,**

Lawyer, Member of the board of directors of the law firm «DCO», St. Petersburg

**Startseva O.,**

Lawyer, law firm «DCO», St. Petersburg

*The article deals with the questions of legal capacity of contestation of tax validity of transactions by the tax authorities, the ability of taxpayer when checking the counterparty to be guided by taken from the register information without fear of being recognized as unfair; whether the assembly and adjustment works increase the value of the object, whether the assignment of costs for unpaid work (services) to the costs deductible for income tax purposes is possible.*

**Key words:** additional taxes; validity of transactions; reliability; assets.

Общие принципы налоговой ответственности закреплены в гл. 15 НК РФ и развиты в постановлениях высших судебных инстанций. Так, например, в определении КС РФ от 16.10.2003 № 329-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» отмечено, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. В постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» сформулирован один из важнейших принципов налоговой ответственности – презумпция невиновности, или презумпция добросовестности, тесно связанная с понятием налоговой выгоды, которая может быть как обоснованной, так и необоснованной.

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности перечислены в гл. 16 НК РФ. Основаниями налоговой ответственности могут являться в соответствии с ч. 1 п. 1 ст. 122 НК РФ и ч. 1 ст. 123 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения базы по налогу. В случае такой неуплаты или неполной уплаты налога налоговый орган может принять решение о доначислении налога и взимании пеней и штрафов.

ВАС РФ отметил право ФНС требовать доначисления налога: «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. 3 ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов)»<sup>1</sup>.

В том случае, когда ФНС России обращается в суд с иском о признании недействительной сделки, заключенной налогоплательщиком, и доначислении не поступившего в бюджетную систему РФ налога, может возникнуть ряд спорных ситуаций.

Рассмотрим отдельные спорные ситуации, возникающие в ходе практической деятельности.

*Первый спорный момент: имеет ли ФНС право оспаривать в судебном порядке действительность сделки?*

Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к абз. 2 ч. 2 ст. 166 ГК РФ, который устанавливает, что «требование о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлено любым заинтересованным лицом. Суд вправе применить такие последствия по собственной инициативе».

В Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации» отмечено, что «налоговые органы вправе предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам»<sup>2</sup>. Пленум ВАС РФ от 10.04.2008 отметил, что «указанное право может реализовываться налоговыми органами лишь постольку, поскольку удовлетворение соответствующего требования направлено на выполнение задач налоговых органов, определенных ст. 6 Закона»<sup>3</sup>.

Таким образом, первое ограничение права ФНС оспаривать в суде действительность сделки вытекает из компетенции налоговых органов: допущенные налогоплательщиками нарушения гражданского законодательства при заключении и исполнении сделок сами по себе не яв-

<sup>1</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 №22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, №5, май, 2008, пар. 7.

<sup>2</sup> Закон РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов, № 1, 1992.

<sup>3</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 №22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, №5, май, 2008, пар. 6.

ляются основаниями для обращения ФНС в суд. Тем не менее в практике встречались случаи, когда это ограничение права на предъявление иска ФНС не соблюдалось.

Так, Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №19 по Санкт-Петербургу (далее – МИФНС №19) обратилась в Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области (далее – Суд, Арбитражный суд) с иском о признании недействительными ничтожных сделок от 03.11.2008 и от 30.11.2008, заключенных между ООО «Техпартнер» и ООО «Ирикон», ссылаясь на допущенные ответчиками нарушения ст. 40 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – ФЗ «Об ООО»)⁴.

По мнению истца, нарушение было допущено в силу того, что договоры были подписаны неуполномоченным лицом.

МИФНС №19 указывало, что ООО «Ирикон», зарегистрированное в ЕГРЮЛ 05.12.2007, имело своим единственным учредителем и генеральным директором в одном лице Лихачева Александра Анатольевича, который согласно актовой записи ЗАГСа от 10.11.2008 умер 25.10.2008. МИФНС №19 далее указывало, что хотя в силу ст. 40 ФЗ «Об ООО» генеральный директор вправе совершать от имени общества сделки, но так как А. А. Лихачев скончался ко времени подписания этих сделок и, следовательно, не мог их подписать, то эти сделки были подписаны неуполномоченным лицом, в силу чего недействительны⁵. Первичные документы по исполнению сделки (товарные накладные, счета-фактуры) также подписывались от имени А. А. Лихачева и поэтому не имеют доказательственного значения.

Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области, рассматривая дело в первой инстанции, в иске МИФНС №19 отказал, а суд апелляционной инстанции, поддержав решение арбитражного суда первой инстанции, напомнил, что «задачами налоговых органов является контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов, между тем недействительность – исключительно гражданско-правовой признак сделки, не имеющий юридического значения в сфере публичных, в частности налоговых, отношений.

Объектом налогообложения являются не сделки как таковые, а хозяйственные операции в виде реализации товаров, работ, услуг. Передача товаров по недействительной сделке влечет за собой налоговые последствия, и, наоборот, действительная сделка при отсутствии хозяйственных операций объект налогообложения не образует. Соответственно, довод в апелляционной жалобе о том, что налоговых последствий в виде права на применение налоговых вычетов или уменьшения суммы дохода на сумму доходов сделки от 03.11.2008 и от 30.11.2008 не влекут, является неправомерным»⁶.

Таким образом, арбитражный суд выделял и рассматривал исполнение налоговых обязанностей и гражданско-правовых обязательств отдельно, на основании чего сделал вывод, что ФНС для исполнения своей функции необходимо следить за фактическими отношениями контрагентов в гражданском обороте, невзирая на то что именно на-

⁴ Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 26.11.10 по делу № А56-57420/2010.

⁵ Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 26.11.10 по делу № А56-57420/2010.

⁶ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.11 по делу № А56-57420/2010.

писано в исполнительных документах и как именно они оформляются. Для ФНС главное – это установить, появился ли в результате действий налогоплательщика объект налогообложения.

Нарушения в порядке заполнения документов могут стать основанием для применения другого вида юридической ответственности (например, административной, но в этом случае к ответственности привлекают уже другие государственные органы) или они могут явиться для ФНС поводом для более пристального изучения налогоплательщика, допустившего ошибки в оформлении документов.

В упомянутом деле особый интерес вызывает и ссылка истца – МИФНС №19 – на ст. 40 ФЗ «Об ООО», вызвавшая как у ответчиков, так и суда недоумение, которое легко разрешается: из искового заявления становится понятно, что МИФНС №19, обосновывая иск ссылкой на ст. 40 ФЗ «Об ООО» (которая посвящена единоличному исполнительному органу общества – генеральному директору), руководствовался постановлением от 23.12.2009 №07АП-9809/09, принятым по делу №А45-14310/2009, где истцом также выступала ФНС, просившая суд признать недействительной сделку между ООО «ТранКом» и ООО «Водоканал» по причине ее ничтожности<sup>7</sup>.

Именно в этом деле ФНС свои требования обосновывала ссылкой на ст. 48, 49, 53, 153, 168, 183 ГК РФ, в которых в том числе говорится об органах управления ООО. То есть, когда в первом деле МИФНС №19 обосновывала свои исковые требования ссылкой на рамочную статью, посвященную генеральному директору, она брала пример с действий своего коллеги в другом деле. В отличие от дела с ООО «Техпартнер» в этом деле суд требования истца удовлетворил.

В деле с ООО «Техпартнер» и ООО «Ирикон» сложилась ситуация, позволившая суду первой и второй инстанций<sup>8</sup> отклонить иск ФНС. При этом судом было установлено, что ООО «Ирикон» существует как юридическое лицо, так как его учредители и органы управления являются полноправными субъектами гражданского права и функционируют на уровне, достаточном для признания и одобрения сделки, подписанной неуполномоченным лицом, в порядке ст. 174 ГК РФ.

Удовлетворение иска МИФНС №19 только на том основании, что сделка между ООО «Техпартнер» и ООО «Ирикон» является оспори-мой, крайне маловероятно. Можно лишь сказать, что в этом случае МИФНС №19 успешно воспользовалась своим процессуальным правом на предъявление иска, однако права на иск в материальном смысле у МИФНС №19 не возникло.

На основании изложенного можно сделать вывод, что:

— согласно абз. 4 п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» ФНС в любом случае обладает правом на иск в процессуальном смысле на подачу искового заявления о признании сделки недействительной;

— право на иск в материальном смысле, то есть право на удовлетворение иска, возникает у ФНС только в случае ничтожности заключенной между ответчиками сделки.

<sup>7</sup>Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 №07АП-9809/09 по делу №А45-14310/2009.

<sup>8</sup>Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2011 по делу №А56-57420/2010.

Таким образом, налоговому органу не удалось доказать ни недействительность сделки, ни то обстоятельство, что действия ООО «Техпартнер» при заключении и исполнении договоров были направлены на извлечение недобросовестной налоговой выгоды.

С процессом доказывания необоснованности налоговой выгоды связана *вторая спорная ситуация: может ли налогоплательщик при проверке контрагента руководствоваться взятыми из ЕГРЮЛ сведениями без опасения быть признанным недобросовестным?*

Налоговая выгода сама по себе не является негативным явлением в рамках публичного порядка, напротив, установленные законодателем налоговые вычеты, специальные налоговые режимы, дифференциация ставок и т. д. позволяют и даже стимулируют активных участников гражданских правоотношений выбирать для себя наиболее необременительный способ несения налоговой обязанности.

ВАС РФ понимает под налоговой выгодой «уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета»<sup>9</sup>.

Примером законного извлечения налоговой выгоды является налоговое планирование в компании. Условием признания налоговой выгоды необоснованной является доказанность налоговым органом того, что сведения, содержащиеся в предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган документах для получения налоговой выгоды неполны, недостоверны и (или) противоречивы<sup>10</sup>. Иными словами, ФНС должна опровергнуть презумпцию добросовестности налогоплательщика.

ООО «Техпартнер» проявило достаточную степень осмотрительности при выборе контрагента, поскольку согласно данным официального сайта ФНС *egrul-nalog.ru* ООО «Ирикон» зарегистрировано в качестве юридического лица с присвоением государственного регистрационного номера, имеет юридический адрес, ИНН и КПП налогоплательщика. При этом данные с официального сайта ФНС совпадают с данными, указанными в договорах.

Суд отметил, что «поскольку информация, содержащаяся в данном реестре, обладает свойством публичной достоверности», участники гражданских правоотношений вправе руководствоваться ею при выборе своих контрагентов, в частности выяснять, является ли то или иное лицо генеральным директором данного общества и, следовательно, вправе ли оно подписывать договоры и документы об исполнении обязательств по договору или платежные документы от имени общества без доверенности<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, № 12, декабрь, 2006.

<sup>10</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, № 12, декабрь, 2006, п. 1.

<sup>11</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.04.2011 по делу № А56-57420/2010.

Внесение записи в ЕГРЮЛ и присвоение соответствующего номера является результатом формальной (то есть, на соответствие неким требованиям к форме) проверки. Сам реестр обладает признаком публичной достоверности, другие участники гражданских правоотношений вполне могут руководствоваться сведениями, содержащимися в нем, при выборе своих контрагентов. Как в силу презумпции добросовестности налогоплательщика, так и в силу публичной достоверности сведений, содержащихся в реестре ЕГРЮЛ, налогоплательщик считается добросовестным, если при заключении сделки он руководствовался только сведениями из ЕГРЮЛ.

В то же время один этот факт не препятствует налоговым органам доказать недобросовестность налогоплательщика с помощью, например, доказывания того факта, что фактически сделка не была исполнена и не повлекла за собой юридических, в том числе налоговых, последствий, в том числе в виде права на налоговый вычет, так как для налоговых органов вопрос действительности сделки сам по себе значения не имеет – имеет значение лишь появление объекта налогообложения (реализации товаров, работ, услуг и т.д.) или отсутствие такового. Очевидно, что такой достаточно простой порядок регистрации юридического лица создает предпосылки для создания так называемых фирм-однодневок, с которыми ФНС призывает активно бороться.

В письме ФНС РФ от 11.02.2010 №3-7-07/84 «О рассмотрении обращения», появившемся в ответ на обращение Российского союза промышленников и предпринимателей (далее – РССП) от 03.02.2010 №115/07 о проведении совещания 12 февраля 2010 г. по проблеме фактического возложения на налогоплательщиков дополнительной обязанности по проверке партнеров, разъясняется следующее:

«Под фирмой-однодневкой в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.

Сложно поверить, что рассматриваемая проблема действительно была бы решена, если бы к полномочиям ФНС прибавили бы проверку на достоверность документов, представляемых на регистрацию. Законодатель пытается решить этот вопрос путем внесения поправок в гражданское законодательство, оставив идею повышения размера уставного капитала и решив ограничиться изменениями порядка его оплаты<sup>12</sup>.

Налоговые органы не всегда справляются с уже принадлежащими им полномочиями. Это может быть вызвано разными причинами, например неправильным толкованием норм права.

*Иллюстрацией неправильного толкования норм законодательства налоговыми органами является третья спорная ситуация: всегда ли монтажные и пусконаладочные работы увеличивают стоимость объек-*

<sup>12</sup> Проект федерального закона №47538-6 «О внесении изменений в части первую, вторую, третью и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации, а также в отдельные законодательные акты Российской Федерации», ст. 62.2.



*та ОС, возможно ли отнесение расходов по оплате таких работ (услуг) к затратам, уменьшающим базу по налогу на прибыль?*

В ситуации, когда ФНС принимает решение о доначислении налога на прибыль организации, исходя из того, что налогоплательщик неправомерно уменьшил полученные доходы на суммы произведенных затрат по договору о выполнении монтажных и пусконаладочных работ, налицо неверное толкование законодательства налоговой службой. Так, ООО «Техпартнер» обратилось в Арбитражный суд СПб и ЛО с заявлением о признании недействительным решения МИФНС № 19<sup>13</sup>. Обстоятельства дела таковы: между ООО «Техпартнер» и ООО «Технические системы Безопасности» (далее – Исполнитель) был заключен договор на выполнение монтажных и пусконаладочных работ системы видеонаблюдения (услуг по установке оборудования системы видеонаблюдения) от 18.06.2007. В соответствии с этим договором Исполнитель смонтировал систему видеонаблюдения в арендуемом ООО «Техпартнер» здании.

В ходе налоговой проверки МИФНС № 19 пришла к выводу, что ООО «Техпартнер» неправомерно уменьшило полученные доходы на суммы произведенных затрат по договору от 18.06.2007 и приняла решение о доначислении налога на прибыль организаций.

В судебном заседании МИФНС № 19 обосновывала принятое решение, ссылаясь на следующие обстоятельства: в ходе исполнения договора ООО «Техпартнер» оказало услуги по установке видеосистемы, представляющей собой комплекс конструктивно сочлененных элементов, подлежащих учету (в целом) в составе основных средств.

Услуги по установке оборудования системы видеонаблюдения, по мнению МИФНС № 19, формируют первоначальную стоимость нового ОС и относятся на расходы через амортизационные начисления в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Данные расходы являются фактическими затратами, непосредственно связанными с приобретением, монтажом и доведением до состояния, в котором данный объект пригоден для использования. Следовательно, делает вывод МИФНС № 19, данные расходы следовало отразить на счете 08, а затем по мере ввода в эксплуатацию основного средства с учетом затрат на приобретение, монтаж отнести на счет 01 «Основные средства». ООО «Техпартнер» не согласилось с решением МИФНС № 19 и оспорило его в судебном порядке на том основании, что в результате исполнения договора от 18.06.2007 у ООО «Техпартнер» не возникло амортизируемого имущества.

Арбитражный суд установил, что исполнитель в рамках заключенного договора осуществил по заданию заказчика (ООО «Техпартнер») услуги по установке видеокамеры наблюдения, монтажу электропроводки и сигнального кабеля по этажу к помещению 5Н (на территории заказчика) и по территории арендодателя до КПП и поста охраны, подключения оконечного устройства видеонаблюдения (видеокамеры) через кабель

<sup>13</sup> Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области по делу № А56-18539/2011 от 17.10.2011.

к окончательному устройству (монитору), установленному на посту охраны и принадлежащему охранной структуре (то есть не являющемуся собственностью ООО «Техпартнер»), настройку окончательных устройств, прокладку кабеля и электропроводки в помещениях и на улице согласно правилам противопожарной безопасности, штробление стен и потолков помещений, настройку программного обеспечения для поста охраны и другие подобные пусконаладочные и эксплуатационные работы.

В ходе исполнения работ видеокамера была соединена видеокабелем с монитором, не принадлежащим ООО «Техпартнер». Видеокабель был смонтирован на внутренних и внешних стенах посредством крепежа. Таким образом, суд не согласился с позицией МИФНС № 19, установив, что система видеонаблюдения представляет собой набор отдельных элементов (предметов), соединенных между собой.

С учетом установленных обстоятельств суд пришел к выводу, что в результате исполнения договора у ООО «Техпартнер» не возникло амортизируемого имущества, указанное имущество в собственность ООО «Техпартнер» не передавалось и на балансе не отражено. Следовательно, у МИФНС № 19 «не имелось оснований для исключения из состава затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, затрат, связанных с услугами по установке системы видеонаблюдения»<sup>14</sup>. По тем же основаниям неправомерным было признано доначисление налога на прибыль. Суд второй инстанции – Тринадцатый арбитражный апелляционный суд – согласился с выводами суда первой инстанции<sup>15</sup>.

В п. 1 ст. 252 НК РФ установлено, что в целях гл. 25 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 253 НК РФ).

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией, включают в себя материальные расходы. В соответствии с под. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в материальные расходы включаются затраты налогоплательщика на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию. В п. 5 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

<sup>14</sup> Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области по делу № А56-18539/2011 от 17.10.2011.

<sup>15</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного суда апелляционной инстанции по делу № А56-18539/2011 от 02.02.2012.

В рассматриваемом деле ООО «Техпартнер» справедливо утверждало, что монтажные и пусконаладочные работы, необходимые для функционирования системы видеонаблюдения (услуги по установке оборудования системы видеонаблюдения), не относятся к амортизируемому имуществу, поскольку не отвечают установленным п. 1 ст. 256 НК РФ критериям амортизируемого имущества.

Работы (услуги) по установке оборудования видеонаблюдения не удовлетворяют критериям амортизированного имущества, так как, во-первых, не могут использоваться в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации. Во-вторых, выполненные работы по установке оборудования видеонаблюдения не способны приносить Обществу экономические выгоды (доход) в будущем. Следовательно, в данном случае отсутствуют два из четырех условий, необходимых для признания имущества основным средством в целях бухгалтерского учета. Также в результате исполнения договора от 18.06.2007 ООО «Техпартнер» амортизируемое имущество не приобретало, на баланс в качестве объекта основного средства ничего не ставило. Выполненные монтажные и пусконаладочные работы (услуги) по установке оборудования системы видеонаблюдения не являются амортизируемым имуществом, учитываемым в бухгалтерском балансе организации в качестве основных средств; в целях гл. 25 НК РФ такие услуги можно отнести к категории материальных расходов на основании подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. Стоит отметить, что данное заключение соответствует позиции ФНС<sup>16</sup>.

Таким образом, в отдельных случаях монтажные и пусконаладочные работы (услуги) можно квалифицировать как расходы, и на их величину следует уменьшить полученные доходы для того, чтобы определить налоговую базу для уплаты налога на прибыль организаций. В других случаях монтажные и пусконаладочные работы (услуги) увеличивают стоимость объекта основных средств и не относятся на расходы.

Правильная квалификация зависит от многих факторов, но, прежде всего, во избежание ошибок следует особенно внимательно исследовать договоры, связанные с производством таких работ у организации-налогоплательщика. При уплате и взимании налогов как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов необходимо иметь в виду следующее.

1. Налогоплательщику в отношениях с ФНС следует быть особенно осмотрительным, как подчиненной стороне публичных правоотношений, однако в спорных ситуациях необходимо уметь защитить свои права:

— ФНС обладает правом на предъявление в суд иска о признании сделки недействительной в процессуальном смысле, однако право на иск в материальном смысле появляется у ФНС только в том случае, когда сделка налогоплательщика является ничтожной;

<sup>16</sup> Письмо ФНС России от 16.04.2012 № ЕД-4-3/6326@ «О порядке учета в целях налогообложения прибыли лизингодателем затрат по приобретению имущества, стоимостью менее 40 000 рублей» // Документ размещен на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>) в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами».

— ФНС проверяет налогоплательщика на соблюдение норм налогового кодекса, но не должна искать случаи несоблюдения налогоплательщиком гражданского законодательства.

Случаи несоблюдения налогоплательщиком правил оформления гражданских сделок или исполнительной документации налоговому органу следует расценивать как знаки возможной недобросовестности в налоговых отношениях и, следовательно, как повод для проведения проверки, но не как основание для подачи искового заявления в суд.

2. ЕГРЮЛ обладает признаком публичной достоверности, поэтому налогоплательщик вправе руководствоваться в нем содержащимися сведениями при проверке контрагента для заключения договора. Если в этой ситуации впоследствии контрагент будет признан фирмой-однодневкой, то при условии фактического исполнения заключенного договора налогоплательщик не может быть признан недобросовестным.

3. Монтажные и пусконаладочные работы не всегда увеличивают стоимость объекта ОС, они могут являться и расходами, на величину которых следует уменьшить полученные организацией доходы для того, чтобы определить налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

## Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ // Российская газета, №148–149, 06.08.1998.
2. Закон РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов, №1, 1992.
3. Определение КС РФ от 16.10.2003 №329-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» (Документ опубликован не был).
4. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, №12, декабрь, 2006.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 №22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, №5, май, 2008.
6. Письмо ФНС России от 16.04.2012 №ЕД-4-3/6326@ «О порядке учета в целях налогообложения прибыли лизингодателем затрат по приобретению имущества, стоимостью менее 40 000 рублей» // Документ размещен на официальном сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>) в разделе «Разъяснения ФНС, обязательные для применения налоговыми органами».
7. Постановление Тринадцатого арбитражного суда апелляционной инстанции по делу №А56-18539/2011 от 02.02.2012.
8. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда по делу №А56-57420/2010 от 08.04.2011.
9. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда №07АП-9809/09 по делу №А45-14310/2009 от 23.12.2009.
10. Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области по делу №А56-57420/2010 от 26.11.10.
11. Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области по делу №А56-18539/2011 от 17.10.2011.
12. Проект федерального закона №47538-6 «О внесении изменений в части первую, вторую, третью и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации, а также в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред., принятая ГД ФС РФ в I чтении 27.04.2012).