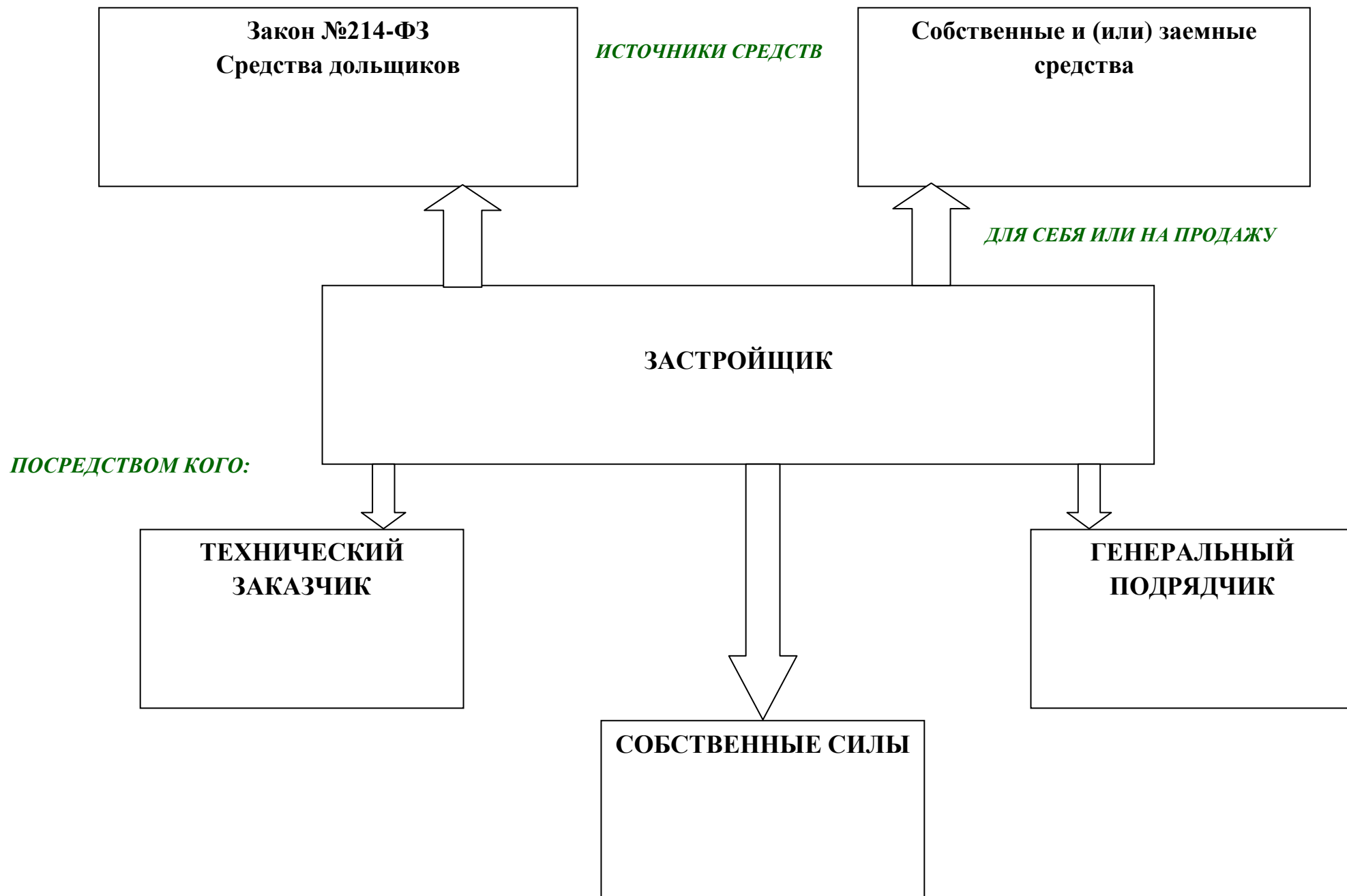




**Раздаточный материал  
по теме Круглого стола:**

**«Новые, актуальные, практические вопросы в области бухгалтерского учета и налогообложения участников инвестиционно-строительной деятельности».**

**Дата проведения: 10 июня 2013 года**





## АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 N 51

### ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО**  
от 24 января 2000 г. N 51

#### **ОБЗОР ПРАКТИКИ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ПО ДОГОВОРУ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации рассмотрел Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда и в соответствии со статьей 16 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" информирует арбитражные суды о выработанных рекомендациях.

Председатель  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
В.Ф.ЯКОВЛЕВ

Приложение

#### **ОБЗОР ПРАКТИКИ РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ПО ДОГОВОРУ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА**

1. Работы, выполненные без договора на основании административного акта и не принятые заказчиком, не подлежат оплате.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с иском о взыскании с администрации города стоимости работ по реконструкции здания, выполненных до заключения договора с другим подрядчиком.

Как видно из материалов дела, администрацией города было издано распоряжение о проведении реконструкции ветхого строения с последующей передачей здания в аренду обществу для размещения в нем банка.

Производителем работ указано общество при условии заключения договора строительного подряда, проект которого общество должно было представить в месячный срок.

Возражая против иска, администрация сослалась на то, что проект договора не был представлен истцом в течение года.

В связи с этим администрация отменила названное распоряжение и приняла решение о размещении в упомянутом здании магазина и передаче его другому подрядчику - будущему владельцу.

Арбитражный суд в удовлетворении искового требования отказал по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 740 ГК РФ основанием для возникновения правоотношения по строительному подряду является договор, который в данном случае не заключался.

Поэтому истец не вправе был начинать реконструкцию здания только на основании административного акта.

Поскольку новое назначение здания исключало возможность использования выполненных истцом работ, администрация обоснованно отказалась принять и оплатить их.

2. Признание договора строительного подряда недействительной сделкой не является безусловным основанием для отказа от оплаты работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости работ, выполненных при строительстве цеха обжига керамических изделий, что подтверждено актом приемки работ.

Заказчик заявил встречное требование о признании договора ничтожной сделкой.

Суд первой инстанции удовлетворил встречный иск, согласившись с доводами заказчика о ничтожности договора в силу статьи 168 ГК РФ.

В соответствии со статьей 167 ГК РФ при признании сделки недействительной каждая из сторон обязана возратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возратить полученное в натуре возместить его стоимость.

Возврат выполненных работ и использованных при их исполнении материалов невозможен. Однако подписание акта заказчиком свидетельствует о потребительской ценности для него этих работ и желании ими воспользоваться. При таких обстоятельствах заявленное исковое требование подлежит удовлетворению, а понесенные подрядчиком затраты - компенсации.

3. Расчеты по договору строительного подряда, заключенного неуполномоченным лицом, но впоследствии одобренного заказчиком, должны быть произведены в установленном порядке.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с предприятия - заказчика стоимости выполненных работ на основании акта приемки результатов работ.

Заказчик заявил встречное требование о признании договора недействительным, так как он подписан неуполномоченным лицом.

Суд первой инстанции удовлетворил встречный иск, согласившись с доводами заказчика о недействительности письменного договора, и отказал в иске о взыскании стоимости работ.

Апелляционная инстанция отменила решение, удовлетворила исковое требование и отказала во встречном иске по следующим основаниям.

В период строительства предприятие производило промежуточные платежи. В деле имеются документы за подписью руководителя предприятия, в которых обсуждаются особенности производства отдельных видов работ и качество используемых материалов.

Все это свидетельствует о последующем одобрении сделки заказчиком в лице компетентного органа (ст. 183 ГК РФ).

Поскольку обусловленная договором работа выполнена и заказчиком это не оспаривается, стоимость ее подлежит взысканию.

4. Договор строительного подряда считается незаключенным, если в нем отсутствует условие о сроке выполнения работ.

Генеральный подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика установленных договором строительного подряда пеней за просрочку передачи технической документации для производства работ.

Возражая против заявленного иска, ответчик сослался на то, что, поскольку в договоре подряда отсутствует условие о сроке выполнения работ, он считается незаключенным.

Суд отказал в удовлетворении иска по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 740 ГК РФ по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный срок по заданию заказчика построить определенный объект либо выполнить иные строительные работы. Следовательно, условие о сроке окончания работ является существенным условием договора. Поскольку в договоре это условие отсутствовало, в силу статьи 432 ГК РФ данный договор следует считать незаключенным. Таким образом, у заказчика не возникло обязательства по передаче документации. Поэтому и пени, установленные этим договором, взысканию не подлежат.

5. Отсутствие утвержденной в установленном порядке технической документации не является безусловным основанием для признания договора незаключенным.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика неустойки за просрочку оплаты работ.

В своих возражениях заказчик сослался на статью 743 ГК РФ, в соответствии с которой подрядчик обязан осуществить строительство и связанные с ним работы согласно технической документации, определяющей объем, содержание работ и другие требования. В связи с отсутствием технической документации, определяющей предмет договора, или соглашения о ее предоставлении договор следует считать незаключенным.

Суд удовлетворил иск о взыскании неустойки, так как обязательство не выполнено к установленному сроку.

Суд отклонил доводы заказчика по следующим основаниям.

Предмет договора, как следует из статьи 740 ГК РФ, является существенным условием договора, при отсутствии которого он считается незаключенным.

В соответствии со статьей 743 ГК РФ техническая документация определяет объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования, то есть предмет договора.

В договоре стороны предусмотрели, что обязанностью подрядчика является постройка хозблока из бруса площадью 6 на 8 метров, и указана договорная цена этих работ. До заключения договора заказчик был ознакомлен с типовым образцом хозблока, возводимого подрядчиком. Следовательно, это свидетельствовало о том, что сторонами фактически был определен предмет договора.

У сторон не возникло разногласий по этому предмету договора, и они сочли возможным приступить к его исполнению. Заказчик принял результат работ по акту. Совокупность указанных обстоятельств не дает оснований считать договор незаключенным в связи с отсутствием технической документации.

6. В договоре может быть установлен способ определения цены или ее составной части.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании акта, подписанного обеими сторонами.

Истец ссылаясь на факт установления в договоре конкретной цены работ, исходя из базисного уровня сметных цен, и применения при расчетах текущих индексов стоимостных показателей, определенных областным центром по ценообразованию на день сдачи работ.

Конкретный вид индексов был указан в акте приемки работ, подписанном заказчиком.

Возражая против иска, заказчик высказал мнение, что применение индексов должно быть оформлено как дополнение к договору, а поскольку этого не было сделано, использование их при расчетах неправомерно.

Суд удовлетворил иск по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 709 ГК РФ в договоре подряда указывается цена подлежащей выполнению работы или способ ее определения.

На основании статьи 746 ГК РФ расчеты должны осуществляться в порядке, предусмотренном договором.

В договоре определено, что цена работ состоит из двух частей: сметной, выраженной конкретной суммой, и переменной, выраженной текущим индексом стоимостного показателя. Способ определения цены согласован сторонами в форме, позволяющей произвести ее расчет без дополнительных согласований, что подтверждается отсутствием между подрядчиком и заказчиком в течение длительного времени разногласий по стоимости работ при проведении промежуточных платежей.

Договором не установлено, что каждое изменение рекомендуемого индекса цен требует внесения соответствующей поправки в условия договора в отношении стоимости работ, поэтому иск подлежал удовлетворению в размере, определенном подрядчиком.

7. Если приемке результатов работ должны предшествовать предварительные испытания, приемка может осуществляться только при положительном результате предварительных испытаний.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости работ, выполненных по договору строительного подряда. В обоснование иска он представил акт приемки выполненных работ, подписанный только подрядчиком. Заказчик подписать акт отказался.

Заказчик иска не признал, поскольку по условиям договора приемке результата работ должны предшествовать предварительные испытания. Такие испытания проводились, но их результат оказался отрицательным, а повторных испытаний подрядчик не проводил. Это и послужило основанием для отказа от подписания заказчиком акта приемки.

Подрядчик, возражая против доводов заказчика, заявил, что выявленные при предварительном испытании дефекты устранены и необходимости в повторных предварительных испытаниях не было. Поэтому заказчик отказался от подписания акта необоснованно.

Арбитражный суд в удовлетворении иска отказал по следующим основаниям.

Согласно пункту 5 статьи 753 ГК РФ в случаях, когда это предусмотрено законом или договором строительного подряда либо вытекает из характера работ, выполненных по договору, приемка работ должны предшествовать предварительные испытания. В этих случаях приемка может осуществляться только при положительном результате предварительных испытаний.

Поскольку первоначально предварительные испытания дали отрицательный результат, необходимо было провести такие испытания повторно. При отсутствии положительных результатов испытаний заказчик имел право отказаться от подписания акта приемки работ.

8. Основанием для возникновения обязательства заказчика по оплате выполненных работ является сдача результата работ заказчику.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании акта приемки результата работ, от подписания которого отказался директор школы, отремонтированной по договору строительного подряда.

Возражая против заявленного иска, заказчик - отдел народного образования - сослался на то, что по договору строительного подряда предусмотрено выполнение подрядчиком работ по капитальному ремонту школы, но не установлено, что директор школы представляет интересы заказчика и производит приемку результатов работ. Поэтому директор школы обоснованно отказался от подписания акта приемки работ. Кроме того, в акт приемки включены работы, не предусмотренные договором, а также выполненные с отступлением от строительных норм и правил. Заказчик был лишен возможности заявить свои возражения, так как не был извещен о времени приемки результатов работ.

Арбитражный суд в удовлетворении иска отказал по следующим основаниям.

Статья 753 ГК РФ предусматривает возможность составления одностороннего акта. Названная норма защищает интересы подрядчика, если заказчик необоснованно отказался от надлежащего оформления документов, удостоверяющих приемку.

При разрешении данного спора было установлено, что подрядчик не известил заказчика о завершении работ по договору и не вызвал его для участия в приемке результата работ. Поэтому подрядчик не мог сослаться на отказ заказчика от исполнения договорного обязательства по приемке работ и требовать их оплаты на основании одностороннего акта сдачи результата работ, так как фактически объект в установленном порядке заказчику не передавался.

9. Оплата генеральным подрядчиком выполненных субподрядчиком работ должна производиться независимо от оплаты работ заказчиком генеральному подрядчику.

Субподрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с генерального подрядчика стоимости работ, а также процентов за пользование чужими денежными средствами в соответствии со статьей 395 ГК РФ.

Генеральный подрядчик иска не признал, ссылаясь на то, что неоплата выполненных субподрядчиком работ произошла из-за отсутствия денежных средств у заказчика.

Арбитражный суд не согласился с возражениями генерального подрядчика и удовлетворил исковые требования, сославшись на следующие обстоятельства.

В соответствии со статьей 706 ГК РФ подрядчик, если иное не вытекает из закона или договора, вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц - субподрядчиков. В этом случае ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение заказчиком обязательств по договору подряда перед субподрядчиком несет генеральный подрядчик. Если иное не предусмотрено законом или договором, заказчик и субподрядчик не вправе предъявлять друг другу требования, связанные с нарушением договоров, заключенных каждым из них с генеральным подрядчиком.

Факт выполнения субподрядчиком работ и их стоимость были подтверждены материалами дела и сторонами не оспаривались.

Расчеты субподрядчика непосредственно с заказчиком могут производиться в случае, когда между ними с согласия генерального подрядчика заключен договор на выполнение отдельных работ (п. 4 ст. 706 ГК РФ), либо в договорах генподряда и субподряда стороны предусмотрели, что расчеты за выполненные работы субподрядчик производит непосредственно с заказчиком, минуя генерального подрядчика.

По данному делу в договорах такого условия не было. Поэтому субподрядчик обоснованно требовал от генерального подрядчика оплаты выполненной работы независимо от того, произвел ли заказчик расчет с генеральным подрядчиком.

10. Подрядчик, не сообщивший заказчику о необходимости выполнения дополнительных работ, не учтенных в технической документации, не вправе требовать оплаты этих работ и в случае, когда такие работы были включены в акт приемки, подписанный представителем заказчика.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика суммы, не доплаченной последним за выполненные дополнительные работы.

Ответчик иска не признал, ссылаясь на то, что о необходимости выполнения дополнительных работ подрядчик заказчику не сообщил, поэтому не имеет права требовать их оплаты.

Суд в удовлетворении иска отказал по следующим мотивам.

Подрядчик наряду с работами, указанными в договоре, выполнил работы, не учтенные в технической документации и не предусмотренные договором, в связи с чем увеличилась сметная стоимость строительных работ.



Согласно статье 743 ГК РФ подрядчик, обнаруживший в ходе строительства не учтенные в технической документации работы и в связи с этим необходимость проведения дополнительных работ и увеличения сметной стоимости строительства, обязан сообщить об этом заказчику.

При неполучении от заказчика ответа на свое сообщение в установленный срок подрядчик обязан приостановить дополнительные работы. При невыполнении этой обязанности подрядчик лишается права требовать от заказчика оплаты выполненных им дополнительных работ и возмещения вызванных этим убытков.

Подрядчик о необходимости выполнения дополнительных работ, не учтенных в технической документации, не сообщил заказчику, а произвел их без согласия последнего и включил в акт приемки работ наряду с работами, выполненными в соответствии с договором. Заказчик своего согласия на эти работы не давал и впоследствии.

Поскольку подрядчиком была нарушена обязанность, предусмотренная пунктом 3 статьи 743 ГК РФ, он не вправе требовать от заказчика оплаты дополнительных работ и в том случае, если акт приемки строительно - монтажных работ подписан представителем заказчика, так как этот акт подтверждает лишь факт выполнения подрядчиком работ, а не согласие заказчика на оплату дополнительных работ.

11. Заказчик должен оплатить результат работ, если им не выполнено обязательство по договору о передаче подрядчику товаров в счет оплаты выполненных работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости работ и процентов за пользование чужими денежными средствами в связи с задержкой расчетов.

Заказчик иска не признал, поскольку расчеты по договору строительного подряда должны были осуществляться парфюмерной продукцией и денежного обязательства у него не возникло.

Арбитражный суд удовлетворил иск по следующим основаниям.

В договоре определена стоимость результата работ, но предусмотрено осуществление расчетов парфюмерной продукцией. Заказчиком обязательство не выполнено, а необходимость в получении парфюмерной продукции у подрядчика отсутствует.

В соответствии со статьей 740 ГК РФ заказчик должен принять выполненную работу и уплатить обусловленную договором цену. Заказчик принял объект от подрядчика, следовательно, у него возникло денежное обязательство по его оплате.

Кроме того, не выполнив обязательство в срок, заказчик обязан уплатить проценты за пользование чужими денежными средствами, установленные статьей 395 ГК РФ.

12. Наличие акта приемки работ, подписанного заказчиком, не лишает заказчика права представить суду возражения по объему и стоимости работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости выполненных работ на основании двусторонних актов приемки и взыскании процентов за пользование чужими денежными средствами.

Отказываясь от оплаты, заказчик полагает, что фактически работы выполнены в меньшем объеме, а при расчете их стоимости применены цены, не предусмотренные договором.

Судом первой инстанции исковое требование удовлетворено, так как работы приняты заказчиком, а поэтому подлежат оплате.

Апелляционная инстанция, изменяя решение суда первой инстанции, сослалась на предусмотренное договором ежемесячное перечисление подрядчику части договорной цены, соответствующей объему произведенных работ.

Представленные ответчиком доказательства подтвердили, что объемы по отдельным видам работ и их сметная стоимость, указанная в акте, завышены.

Однако это не освобождало заказчика от обязанности оплатить фактически выполненные работы по согласованным ценам. Поэтому требование о взыскании основного долга удовлетворено частично и на взысканную сумму начислены проценты за пользование чужими денежными средствами, предусмотренные статьей 395 ГК РФ.

13. Заказчик не лишен права представить суду свои возражения по качеству работ, принятых им по двустороннему акту.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости работ, выполненных в декабре 1998 года, поскольку договором строительного подряда предусмотрено проведение ежемесячных предварительных платежей в размере стоимости работ, выполненных в предыдущем месяце, на основании акта формы N 2.

Заказчик отказался от оплаты, ссылаясь на наличие брака в отдельных видах произведенных работ.

Суд первой инстанции удовлетворил иск, отказавшись исследовать представленные заказчиком доказательства наличия брака в работах, так как им подписан акт формы N 2 без возражений.

Апелляционная инстанция изменила решение, удовлетворив исковые требования частично по следующим основаниям.

В силу статьи 721 ГК РФ качество выполненной подрядчиком работы должно соответствовать условиям договора подряда и в случае отступления от этого требования обязательство считается исполненным ненадлежащим образом. Следовательно, работы, выполненные с отступлением от требований строительных норм и правил, не могли считаться выполненными и учитываться при определении размера предварительного платежа за декабрь 1998 года. Суд отклонил довод подрядчика о том, что недостатки, на которые ссылается заказчик, могли быть установлены при обычном способе приемки, и согласно статье 720 ГК РФ заказчик, подписав акт формы N 2 без надлежащей проверки, лишился права ссылаться на явные недостатки работы. Суд указал на то, что правила, установленные названной статьей, применяются только при приемке результата работ.

Заказчик доказал факт некачественного выполнения некоторых видов работ, включенных в акт.

Однако ненадлежащее качество этих работ не являлось основанием для полного отказа в предварительном платеже.

Поэтому апелляционная инстанция, удовлетворяя иск частично, в своем постановлении указала на обязанность оплатить работы, качество которых соответствует договору.

14. Требование о признании недействительным одностороннего акта приемки результата работ рассматривается одновременно с иском о взыскании стоимости работ.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости сданного в эксплуатацию кормораздаточного цеха на основании одностороннего акта приемки результата работ.

Получив уведомление, заказчик не явился для приемки работ, сославшись на несоответствие объекта требованиям, указанным в договоре и технической документации (кормораздача не производится в нормативные сроки).

Сделав отметку в акте приемки об отказе заказчика его подписать, предусмотренную статьей 753 ГК РФ, подрядчик требовал произвести с ним полный расчет.

Суд первой инстанции удовлетворил исковое требование, указав на то, что статья 753 ГК РФ порождает обязанность заказчика, уклонившегося от приемки работ, оплатить результат договора на основании одностороннего акта, так как иск о признании акта недействительным не заявлялся.

Кассационная инстанция отменила решение по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 4 статьи 753 ГК РФ сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляется актом, подписанным обеими сторонами. При отказе одной из сторон от подписания акта в нем делается отметка об этом и акт подписывается другой стороной.

Односторонний акт приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в том случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными.

Указанная норма означает, что оформленный в таком порядке акт является доказательством исполнения подрядчиком обязательства по договору и при отказе заказчика от оплаты на суд возлагается обязанность рассмотреть доводы заказчика, обосновывающие его отказ от подписания акта приемки результата работ.

Согласно пункту 1 статьи 754 ГК РФ подрядчик несет ответственность перед заказчиком за допущенные отступления от требований, предусмотренных в технической документации и в обязательных для сторон строительных нормах и правилах, а также за недостижение указанных в технической документации показателей объекта строительства, в том числе таких, как производственная мощность предприятия.

При указанных обстоятельствах суд должен был дать оценку возражениям заказчика о том, что объект не выведен на проектную мощность, поскольку в случае подтверждения этого факта отказ заказчика от принятия результата работ был бы обоснован.

15. Налог на добавленную стоимость взыскивается сверх цены работ, если он не был включен в расчет этой цены.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика задолженности по оплате работ в сумме налога на добавленную стоимость.

Заказчик возражал против иска, сославшись на то, что договором на строительство школы была определена твердая цена, которая в соответствии со статьей 709 ГК РФ не может быть изменена без согласия сторон.

Суд удовлетворил исковое требование по следующим основаниям.

В договоре на строительство школы была определена цена работ по строительству школы и указано, что она является твердой и не подлежит изменению. Как показало изучение сметы, налог на добавленную стоимость при ее формировании не учитывался.

В соответствии со статьей 7 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" реализация товаров (работ, услуг) предприятием производится по ценам (тарифам), увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость.

Следовательно, требование о взыскании налога на добавленную стоимость подлежало удовлетворению независимо от наличия в договоре соответствующего условия.

16. Заказчик может устранить брак в подрядных работах своими силами или поручить это третьим лицам, если такое условие прямо предусмотрено в договоре строительного подряда.

Общество с ограниченной ответственностью предъявило в арбитражный суд иск о взыскании с акционерного общества денежной суммы, составляющей убытки, понесенные им по устранению протечек в складе - ангаре, изготовленном и установленном ответчиком.

Суд первой инстанции удовлетворил иск, сославшись на то, что право выбора ответственности за ненадлежащее качество товара принадлежит покупателю в соответствии со статьей 475 ГК РФ.

Апелляционная инстанция решение отменила и в удовлетворении иска отказала по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 421 ГК РФ сторонами заключен смешанный договор, по которому акционерное общество должно было поставить обществу с ограниченной ответственностью детали сборного металлического склада - ангара, то есть выступить продавцом по договору купли - продажи. Кроме того, оно обязалось установить ангар на фундамент, смонтировать, подключить к действующим коммуникациям и сдать в эксплуатацию. Эта часть договора отвечает требованиям статьи 740 ГК РФ и устанавливает между сторонами отношения по договору строительного подряда.

Как следует из материалов дела, после сдачи объекта заказчику в сооружении появились протечки, связанные с нарушением строительных норм и правил при производстве работ по герметизации стыков. Металлоконструкции изготовлены в полном соответствии с чертежами.

Следовательно, в данном случае установлено ненадлежащее качество подрядных работ. Поэтому ответственность подрядчика должна определяться требованиями статьи 723 ГК РФ, а не положениями статьи 475 ГК РФ.

Согласно названной норме заказчик вправе устранить недостатки своими силами, потребовав от подрядчика возмещения своих расходов, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре подряда.

В договоре сторон такого условия нет, поэтому требование заказчика неправомерно.

17. Неисполнение стороной по договору строительного подряда обязанности по сотрудничеству может учитываться при применении меры ответственности за неисполнение договорного обязательства.

Заказчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с подрядчика пеней за просрочку завершения работ по договору подряда на строительство жилого дома.

Подрядчик, возражая против иска, сослался на то, что все работы по строительству и отделке дома окончены в срок, но заказчик не принимает результатов работ, поскольку дом не подключен к системе водо- и теплоснабжения, что не может быть сделано, так как администрация города отказывается временно отключить подачу тепла и воды для выполнения врезки коммуникаций дома в общегородскую систему ресурсоснабжения.

Как установлено при рассмотрении дела, заказчику - муниципальному предприятию по эксплуатации жилья - неоднократно направлялись письма с просьбой оказать содействие в получении разрешения на указанные работы и согласовании их графика, которые оставлены без ответа. Заказчик приглашался подрядчиком на совещания с руководством города, где обсуждался вопрос о возможности изменения способа подключения объекта, но не являлся на них.

Отказывая в удовлетворении иска, арбитражный суд отклонил доводы заказчика о том, что обязанность по подключению объекта возложена на подрядчика, и пришел к выводу, что заказчик должен нести ответственность независимо от действия третьих лиц, препятствующих исполнению обязательства.

При этом суд сослался на статью 750 ГК РФ, в соответствии с которой, если при выполнении строительства и связанных с ним работ обнаруживаются препятствия к надлежащему исполнению договора строительного подряда, каждая из сторон обязана принять все зависящие от нее разумные меры по их устранению.

Договором было предусмотрено участие заказчика в разработке графика производства работ по подключению дома к городским коммуникациям и в получении от администрации города разрешения на временное отключение этих коммуникаций.

Неисполнение заказчиком обязательств по сотрудничеству явилось единственной причиной, по которой подрядчик не сдал объект в эксплуатацию.

18. Подписание промежуточных актов приемки работ не означает перехода к заказчику риска гибели объекта.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика задолженности по оплате работ.

Возражая против иска, заказчик сослался на то, что стоимость выполненных работ перечислена подрядчику, а отказывается он оплатить только повторно включенные в акт работы.

Как установлено при разрешении спора, подрядчик осуществлял строительство административного здания речного пароходства. Весенним разливом реки, сопровождавшимся подъемом воды выше предельных отметок, смыло фундамент, и работы по его сооружению подрядчик вынужден был выполнить повторно. Предъявляя их к оплате, подрядчик полагал, что, поскольку приемка соответствующих работ произведена по актам формы N 2, риск их гибели перешел на заказчика.

Арбитражный суд отказал в удовлетворении иска по следующим мотивам.

Согласно пункту 3 статьи 753 ГК РФ в случае приемки результата этапа работ заказчик несет риск гибели или повреждения имущества, которые произошли не по вине подрядчика.

В договоре этапы работ не выделялись.

Акты, на которые ссылается истец, подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Они не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства до приемки этого объекта заказчиком, как это указано в статье 741 ГК РФ, несет подрядчик.

При таких обстоятельствах фундамент здания должен быть восстановлен за счет подрядчика и заказчик обоснованно отказался от возмещения стоимости повторных работ.

19. Статья 717 ГК РФ устанавливает максимальный предел возмещения убытков в случае одностороннего отказа заказчика от исполнения договора подряда.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика убытков, возникших в результате отказа последнего от исполнения договора строительного подряда, в размере разницы между договорной ценой и суммой, выплаченной за выполненную работу.

Возражая против иска, заказчик сослался на то, что его отказ от исполнения договора не причинил убытков подрядчику.

Суд первой инстанции удовлетворил иск в полной сумме со ссылкой на статью 717 ГК РФ, согласно которой в случае отказа заказчика от договора он обязан возместить подрядчику убытки в указанном в этой статье размере.

Суд кассационной инстанции решение отменил и передал дело на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Заказчик до истечения срока действия договора и сдачи ему результата работы в порядке, установленном статьей 717 ГК РФ, отказался от исполнения договора, известив об этом подрядчика.

В соответствии с пунктом 1 статьи 15 ГК РФ причиненный ущерб возмещается полностью, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

Статьей 717 ГК РФ определено, что помимо уплаты подрядчику части установленной договором цены пропорционально объему работы, выполненной до получения извещения об отказе заказчика от исполнения договора, заказчик обязан возместить убытки, причиненные прекращением договора подряда, в пределах разницы между ценой, определенной за всю работу, и частью цены, выплаченной за выполненную работу.

Данная норма не содержит исключения из общего правила возмещения убытков и не освобождает истца от обязанности доказывания возникших у него убытков, а лишь ограничивает размер возмещения в случае, если фактический ущерб превышает установленный законом максимальный предел.

Разрешая спор, арбитражный суд необоснованно взыскал с ответчика убытки в размере, составляющем разницу между ценой работ, определенной в договоре подряда, и частью цены, оплаченной заказчиком за выполненные работы, не исследовав доказательств, подтверждающих размер ущерба и наличие причинной связи между досрочным прекращением договора и причиненными истцу убытками.

20. Правила распределения рисков случайной гибели или повреждения имущества не применяются, когда указанные последствия наступили в связи с ненадлежащим исполнением обязательств одной из сторон.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о взыскании с заказчика стоимости материалов, которые последний должен был предоставить по договору. Заказчик иска не признал, поскольку материалы были переданы подрядчику, но уничтожены при пожаре.

Суд удовлетворил исковое требование, так как договором сторон предусмотрено, что несвоевременная передача материалов дает подрядчику право приобрести их по рыночным ценам за счет заказчика.

В соответствии же со статьей 705 ГК РФ риск случайной гибели или повреждения материалов, переданных для переработки или иного использования для исполнения договора, несет предоставившая их сторона.

Суд кассационной инстанции отменил решение и передал дело на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Нормы о риске случайной гибели применяются только в том случае, если порча и повреждение имущества произошли не по вине одной из сторон по договору.

Статьей 714 ГК РФ ответственность за несохранность предоставленных заказчиком материалов, переданных подрядчику для использования в строительстве, возложена на подрядчика. Поэтому существенное значение имела проверка доводов ответчика о том, что возгорание материалов произошло не вследствие естественных их свойств, а вызвано нарушением истцом правил складирования.

21. Право собственности на незавершенное строительство как на недвижимое имущество возникает у заказчика с момента регистрации этого строительства в установленном порядке.

Подрядчик обратился в арбитражный суд с иском о признании недействительным договора простого товарищества, заключенного заказчиком с третьим лицом с целью продолжения строительства не достроенного им объекта, в связи с чем подрядчик был лишен права исполнить договор и получить соответствующее вознаграждение. Объект незавершенного строительства является вкладом заказчика в договор простого товарищества.

Суд первой инстанции в удовлетворении иска отказал, так как все выполненные работы по незавершенному строительству оплачены заказчиком и, следовательно, он имел право распорядиться им как своей собственностью, в том числе передав строительство другому лицу.

Суд кассационной инстанции отменил решение и передал дело на новое рассмотрение по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 740 ГК РФ подрядчик по договору строительного подряда должен построить определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик принять их результат и оплатить.

Если договор подряда не расторгнут, у подрядчика сохраняется право на продолжение строительства.

В соответствии со статьей 219 ГК РФ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

В силу статьи 130 ГК РФ незавершенное строительство является недвижимым имуществом, поэтому право собственности на него подлежит регистрации в порядке, установленном статьей 25 Закона Российской Федерации "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

В соответствии с пунктом 16 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.98 N 8 не завершенные строительством объекты не относятся к недвижимому имуществу, если они являются предметом действующего договора строительного подряда.

Таким образом, для решения вопроса о правомерности внесения незавершенного строительства в качестве вклада в договор простого товарищества суду было необходимо установить факт расторжения договора строительного подряда, истребования заказчиком незавершенного результата работ, а также регистрации незавершенного строительства в качестве объекта недвижимости.

**Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"**

**ПЛЕНУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
от 12 октября 2006 г. N 53**

**ОБ ОЦЕНКЕ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ ОБОСНОВАННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ**

В целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" постановляет дать следующие разъяснения.

1. Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, 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.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

2. В соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган.

В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 АПК РФ и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 АПК РФ.

3. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

4. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

5. О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

6. Судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

- взаимозависимость участников сделок;

- неритмичный характер хозяйственных операций;

- нарушение налогового законодательства в прошлом;

- разовый характер операции;

- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

- осуществление расчетов с использованием одного банка;

- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в пункте 5 настоящего Постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

7. Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

---

КонсультантПлюс: примечание.

Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ статья 45 НК РФ изложена в новой редакции. Упомянутая в нижеследующем абзаце норма пункта 1 статьи 45 соответствует норме подпункта 3 пункта 2 статьи 45 действующей редакции.

8. При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (статья 168 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ)), мнимые и притворные сделки (статья 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 ГК РФ.

9. Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

10. Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

11. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

При этом судам следует иметь в виду, что признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Председатель  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
А.А.ИВАНОВ

Секретарь Пленума,  
судья Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
А.С.КОЗЛОВА

**Определение ВАС РФ от 29.03.2010 N ВАС-740/10**

## **ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ОПРЕДЕЛЕНИЕ от 29 марта 2010 г. N ВАС-740/10**

#### **ОБ ОТКАЗЕ В ПЕРЕДАЧЕ ДЕЛА В ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Коллегия судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе председательствующего судьи А.И. Бабкина, судей Горячевой Ю.Ю., Никифорова С.Б. рассмотрела в судебном заседании заявление Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Октябрьскому Республики Башкортостан (ул. Садовое кольцо, 26, г. Октябрьский, Республика Башкортостан, 452600) от 11.02.2010 N 04-10/00943 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Башкортостан от 30.03.2009 по делу N А07-19513/2008-А-ДГА, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 30.09.2009 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью "Октябрьский городской рынок" (ул. Островского, 6А, г. Октябрьский, Республика Башкортостан, 452600) к Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Октябрьскому Республики Башкортостан о признании недействительным решения инспекции от 24.12.2008 N 2180 в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость за II квартал 2008 года и об обязанности инспекции возместить из бюджета спорную сумму этого налога.

В качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено закрытое акционерное общество "Восток" (ул. Гагарина, 58/2, г. Магнитогорск, 455025). Суд



установил:

общество с ограниченной ответственностью "Октябрьский городской рынок" (далее - общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения инспекции от 24.12.2008 N 2180 в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость за II квартал 2008 года и об обязанности инспекции возместить из бюджета спорную сумму этого налога.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 30.03.2009 заявленное обществом требование удовлетворено: решение инспекции от 24.12.2008 N 2180 признано недействительным в части отказа в возмещении 15 043 058 рублей налога на добавленную стоимость, на инспекцию возложена обязанность возместить из бюджета эту сумму этого налога.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 30.09.2009 судебные акты первой и апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права. По мнению заявителя, обязательными условиями применения вычетов по налогу на добавленную стоимость являются принятие на учет работ, выполненных подрядными организациями, и наличие соответствующих первичных документов. Так как работы, предусмотренные договором подряда, в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 753 Гражданского кодекса Российской Федерации, заказчиком не приняты, то законные основания для возмещения обществом налога на добавленную стоимость отсутствуют.

В соответствии с частью 4 статьи 299 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации дело может быть передано в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора оспариваемого судебного акта при наличии оснований, установленных статьей 304 этого же Кодекса.

Согласно данной статье, основаниями для изменения или отмены в порядке надзора судебных актов, вступивших в законную силу, являются: нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права; нарушение прав и свобод человека и гражданина согласно общепризнанным принципам и нормам международного права, международным договорам Российской Федерации; нарушение прав и законных интересов неопределенного круга лиц или иных публичных интересов.

Рассмотрев изложенные в заявлении доводы инспекции, изучив судебные акты, коллегия судей пришла к выводу, что таких оснований не имеется.

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленное требование, исходил из того, что обществом соблюдены все условия, установленные статьями 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) для предъявления к вычету налога на добавленную стоимость. В частности, им установлена реальность хозяйственных операций общества с его контрагентом - закрытым акционерным обществом "Восток", что подтверждается подписанием по результатам выполненных работ справок о стоимости работ и затрат по унифицированной форме N КС-3, актов о приемке работ по унифицированной форме КС-2, а также счетами-фактурами, выставленными обществом "Восток" на всю стоимость выполненных и принятых обществом строительных работ, что инспекцией опровергнуто не было.

При этом суды первой и апелляционной инстанций указали, что применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость не может быть поставлено в зависимость от соблюдения обществом градостроительных норм и правил.

Кроме того, судами было установлено, что инспекцией допущено нарушение положений пункта 14 статьи 101 Кодекса: выявленные при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля обстоятельства и выводы, к которым инспекция пришла при анализе выявленных обстоятельств, не были известны обществу до даты вынесения оспоренного решения, в связи с чем он был лишен возможности представить возражения по акту налоговой проверки в целом, изложить собственную позицию, касающуюся оценки выявленных инспекцией фактов и правомерности отказа в возмещении налога на добавленную стоимость.

В соответствии со статьей 71 АПК Российской Федерации, суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и

взаимную связь доказательств в их совокупности; каждое доказательство подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами; никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы.

Результаты экспертизы от 12.01.2009 N 182, на которые инспекция ссылалась в обоснование довода о завышении обществом объемов выполненных строительных работ, не были приняты судом первой инстанции, а отчет эксперта в соответствии со статьей 68 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации был признан недопустимым доказательством ввиду нарушения положения пункта 3 статьи 95 и пункта 6 статьи 101 Кодекса, так как экспертиза проведена после вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки.

Довод инспекции о том, что акт по форме N КС-2, подписанный сторонами, не является актом принятия результата работ заказчиком, и, следовательно, не дает оснований для возмещения налога на добавленную стоимость, признан судом несостоятельным, так как статья 172 Кодекса не ставит право на получение налогового вычета зависимость от каких-либо иных, прямо не предусмотренных в ней, условий. В силу пункта 5 статьи 172 Кодекса вычеты сумм налога, указанных в пункте 6 статьи 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

На основании оценки представленных в инспекцию документов, подтверждающих фактическое осуществление и приемку выполненных работ, счетов-фактур, выставленных в связи с этими работами, отражения соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерской и налоговой отчетности общества, отсутствия каких-либо признаков недобросовестности в его деятельности, суды признали факт уплаты 15 043 058 рублей налога на добавленную стоимость подтвержденным, а требование общества о его возмещении обоснованным.

Как видно из судебных актов, судами первой и апелляционной инстанции дана оценка имеющихся в деле доказательств, на что указано в постановлении суда кассационной инстанции от 30.09.2009 при проверке судебных актов.

В целом доводы инспекции свидетельствуют о ее несогласии с оценкой судами имеющихся в деле доказательств. Однако подобные доводы не могут быть предметом рассмотрения в суде надзорной инстанции, исходя из его полномочий, предусмотренных главой 36 Кодекса.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 299, 301, 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Суд

определил:

в передаче дела N А07-19513/2008-А-ДГА Арбитражного суда Республики Башкортостан в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Башкортостан от 30.03.2009, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 30.09.2009 отказать.

Председательствующий судья  
А.И.БАБКИН

Судья  
Ю.Ю.ГОРЯЧЕВА

Судья  
С.Б.НИКИФОРОВ

## **ПИСЬМА МИНФИНА РФ И ФНС РФ**

**Письмо Минфина РФ № 04-02-06/4/16 от 05.06.2002**

Вопрос: В связи с вступлением в силу гл.25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса РФ предприятия рыбной промышленности просят разъяснить, действуют ли в настоящее время отраслевые особенности состава затрат, разработанные Государственным комитетом РФ по рыболовству в соответствии с п.2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 N 552.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**ПИСЬМО**  
**от 5 июня 2002 г. N 04-02-06/4/16**

Департамент налоговой политики совместно с Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности рассмотрел письмо по вопросу действия отраслевых особенностей состава затрат, разработанных Комитетом в соответствии с п.2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 N 552, и сообщает следующее.

Меры по реализации 2001 - 2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, одобренные Правительством Российской Федерации, предусматривают наравне с разработкой и утверждением Минфином России соответствующих положений по бухгалтерскому учету (стандартов), определяющих общие для всех хозяйствующих субъектов требования, принципы, правила и способы ведения организациями отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций, разработку и утверждение отраслевых инструкций по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности, исполнителем которых в первую очередь являются федеральные органы власти, осуществляющие оперативное управление отраслями экономики России.

Для целей организации учета фактических затрат на производство продукции (работ, услуг), калькулирования себестоимости выпуска продукции, вида продукции, единицы продукции и решения иных проблем управленческого характера в настоящее время организации руководствуются соответствующими отраслевыми инструкциями, указаниями.

При этом обращается внимание на то, что ранее действовавшим Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 N 552 (с учетом внесенных в него изменений и дополнений) было определено требование согласования министерствами и ведомствами в установленном порядке особенностей по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей исчисления налога на прибыль. При этом не определялся режим согласования вопросов о порядке организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Учитывая изложенное, до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, как и ранее, организациям надлежит руководствоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями (указаниями) с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми во исполнение указанной Программы нормативными документами по бухгалтерскому учету.

В целях налогообложения в связи с принятием гл.25 Налогового кодекса Российской Федерации утратили силу отраслевые особенности состава затрат, установленные на основании действовавшего до 1 января 2002 г. Постановления Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 N 552 (с учетом внесенных в него изменений и дополнений).

Руководитель Департамента  
налоговой политики

05.06.2002

**Письмо Минфина РФ № 07-05-06/279 от 26.10.2005**

Вопрос: О бухгалтерском учете и учете в целях исчисления налога на прибыль доходов и расходов организации, выполняющей работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки которых обычно относятся к разным отчетным периодам.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ПИСЬМО****от 26 октября 2005 г. N 07-05-06/279**

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности информирует, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации не рассматриваются по существу обращения по практике применения нормативных правовых актов Министерства, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание на то, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершению выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, организации, выполняющие работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки которых обычно относятся к разным отчетным периодам (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.), используют счет 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам". При этом необходимость применения этого счета организацией определяется самостоятельно в учетной политике.

По заключению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, в соответствии с п. 1 ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при методе начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 Кодекса.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Статьей 316 Кодекса предусмотрено, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Директор Департамента  
Л.З.ШНЕЙДМАН

26.10.2005

**Письмо Минфина РФ № 07-05-03/02 от 18.05.2006**

Вопрос: Об отражении в бухгалтерском учете расходов застройщика, связанных с возведением объектов строительства, в том числе объектов долевого строительства.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 18 мая 2006 г. N 07-05-03/02**

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности рассмотрел письмо и сообщает следующее.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина от 30.12.1993 N 160, под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении функций организации строительства объектов, контроля за его ходом и ведения бухгалтерского учета производимых при этом затрат, в частности, предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т.п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, расходы застройщика, связанные с возведением объектов строительства, в том числе объектов долевого строительства у основного застройщика, отражаются в бухгалтерском учете с применением счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

С кредита этого счета расходы списываются в корреспонденции:

со счетом 01 "Основные средства" - при принятии инвестором, застройщиком (заказчиком) объектов, законченных строительством, к учету в качестве основных средств;

со счетом 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - при сдаче инвестору, застройщику, перечислившему средства на строительство объектов в порядке долевого участия основному застройщику, объектов, законченных строительством;

со счетами 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи" - при принятии к учету (при продаже) объектов, законченных строительством и предназначенных для продажи по договорам купли-продажи, а также при совмещении функций субъектов инвестиционной деятельности инвестора, застройщика и подрядчика.

Директор Департамента  
Л.З.ШНЕЙДМАН

18.05.2006

**Письмо Минфина РФ № 03-02-07/1-212 от 08.08.2006**

Вопрос: ООО осуществляет работы по ремонту трубопровода на территории субъекта РФ, отличной от места регистрации ООО. Стройплощадка не имеет точного адреса, так как расположена вне населенного пункта. В процессе выполнения работ стройплощадка передвигается, так как трубопровод имеет протяженность. Строительно-монтажные работы выполняются работниками ООО, направленными туда в командировку. Автотранспорт и механизмы зарегистрированы по месту нахождения ООО. Возникают ли в данном случае признаки оборудования стационарных рабочих мест и признается ли место осуществления таких работ обособленным подразделением для целей уплаты налога на прибыль?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 8 августа 2006 г. N 03-02-07/1-212**

В Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрено письмо и сообщается следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) для целей Кодекса обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Согласно ст. 209 Трудового кодекса Российской Федерации рабочим местом признается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Полагаем, что если ООО осуществляет ремонтные работы вне своего места нахождения, определяемого в установленном порядке, не создавая в месте осуществления этой деятельности оборудованных стационарных рабочих мест, то отсутствуют основания для признания места осуществления таких работ обособленным подразделением общества.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
А.И.ИВАНЕЕВ

08.08.2006

**Письмо Минфина РФ № 07-05-06/245 от 09.10.2006**

Вопрос: О порядке бухгалтерского учета расходов застройщика, связанных со строительством объектов.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 9 октября 2006 г. N 07-05-06/245**

В связи с письмами Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что вопросы определения сметной стоимости объектов строительства не относятся к сфере деятельности Министерства финансов Российской Федерации.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, расходы, связанные со строительством объектов, учитываются у застройщика на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

09.10.2006

**Письмо Минфина РФ № 03-03-04/1/734 от 10.11.2006**

Вопрос: Организация (ООО) выполняет функции заказчика-застройщика. Строительство осуществляется за счет привлеченных средств дольщиков (юридических и физических лиц).

1. В 2006 г. ведется строительство нескольких объектов, поэтапная сдача работ по которым не предусмотрена. Возможно ли при исчислении налога на прибыль по объектам, строительство которых в 2006 г. не завершено, считать доход равным фактическим расходам?

2. Администрация города при заключении договора о разрешении проведения проектно-изыскательских работ на объектах строительства жилых помещений возлагает на заказчика-застройщика обязательство по безвозмездному выделению 6% общей площади жилых помещений дома для расселения жильцов ветхих и аварийных домов. Возможно ли при исчислении налога на прибыль учесть в расходах стоимость безвозмездно переданного администрации города имущества (жилых площадей)?

3. Заказчиком-застройщиком получен от дольщика - физического лица заем на строительство конкретного объекта. По объективным причинам строительство объекта было приостановлено и заемные средства были использованы в качестве временных финансовых вложений (депозит в банке). Каков порядок учета в целях обложения налогом на прибыль процентов, уплаченных по привлеченным средствам дольщика, и процентов, полученных за время размещения указанных средств на депозитных счетах банка?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 10 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/734**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации и сообщает следующее.

1. Из письма не следует, что организация выполняет работы с длительным технологическим циклом, длящимся более одного налогового периода. Согласно ст. 285 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год.

Как следует из письма, организация осуществляет деятельность заказчика-застройщика. Строительство осуществляется за счет привлеченных средств дольщиков (юридических и физических лиц).

Для конкретного ответа на первый вопрос необходимо знать, какая именно форма оплаты услуг, оказываемых заказчиком-застройщиком, предусмотрена договорами с дольщиками. Так, в частности, расходы на содержание заказчика-застройщика могут финансироваться из средств дольщиков, аккумулированных на счетах заказчика-застройщика, по утвержденной смете на строительство объекта.

У заказчика-застройщика в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не признаются доходами средства в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов, полученных налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, включает в себя разницу:

между размером средств на содержание застройщика, заложенным в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, и фактическими затратами по его содержанию;

договорной стоимостью объекта и фактическими затратами по строительству с учетом затрат по содержанию застройщика.

Заказчик обязан вести бухгалтерский и налоговый учет в разрезе каждого объекта строительства. Расходы по содержанию застройщика могут быть учтены на счете 20 "Основное производство" и числиться как незавершенное производство до окончания строительства. В налоговом учете данные расходы могут быть списаны в отчетном (налоговом) периоде на уменьшение доходов от реализации услуг без распределения на остатки незавершенного производства согласно ст. 318 Кодекса. По окончании строительства сумма вознаграждения включается в состав доходов застройщика от реализации услуг по исполнению договора. Доход застройщика за минусом расходов на его содержание учитывается для целей налогообложения прибыли.

2. Согласно ст. 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В целях налогообложения прибыли согласно п. 2 ст. 252 Кодекса 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.

В соответствии с положениями п. 16 ст. 270 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

3. Проценты, полученные заказчиком-застройщиком за время размещения заемных средств дольщиков на депозитных счетах банка, являются в целях налогообложения прибыли доходом.

Расход в виде процентов по займу, предоставленному застройщику-заказчику физическим лицом, определяется в целях налогообложения прибыли в порядке, установленном ст. ст. 269 и 328 Кодекса.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

10.11.2006

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-04/1/794 от 23.11.2006**

Вопрос: Организация имеет на балансе здания, введенные в эксплуатацию в начале 70-х годов. При строительстве этих зданий проектом было предусмотрено наличие внутренних коммуникаций (пожарный водопровод, вентиляционная система, линии связи, пожарная сигнализация), без которых здание считается не пригодным к эксплуатации. Организацией в целях исчисления налога на прибыль были учтены как расходы на капитальный ремонт зданий текущего периода затраты на ремонт указанных коммуникаций. Однако в результате выездной налоговой проверки данные расходы были квалифицированы налоговым органом как расходы, связанные с достройкой,



дооборудованием и реконструкцией основных средств. Правомерны ли действия налогового органа? Если да, то следует ли подавать уточненную декларацию по налогу на прибыль?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 23 ноября 2006 г. N 03-03-04/1794**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогового учета расходов на ремонт внутренних коммуникаций здания и сообщает следующее.

Расходы на ремонт основных средств, в том числе расходы на проведение капитального ремонта, учитываются для целей налогообложения в соответствии со ст. 260 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс). В соответствии с указанной статьей расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Для целей налогообложения прибыли порядок учета расходов на ремонт основных средств отличается от порядка учета расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, которые увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств и подлежат списанию для целей налогообложения через механизм амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259 Кодекса.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

В целях гл. 25 Кодекса к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

При определении терминов "капитальный ремонт" и "реконструкция" следует руководствоваться:

- Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 N 279;

- Ведомственными строительными нормативами (ВСН) N 58-88 (Р) "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения", утвержденными Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 N 312;

- Письмом Минфина СССР от 29.05.1984 N 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий".

Также сообщаем, что по вопросам об отнесении тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции следует обращаться в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству.

Как следует из письма, по результатам выездной налоговой проверки расходы по проведению ремонта коммуникаций были квалифицированы как расходы, связанные с достройкой, дооборудованием и реконструкцией основных средств, в связи с чем данные расходы не могли быть учтены в составе текущих расходов налогоплательщика. На сумму данных расходов могла быть увеличена первоначальная стоимость соответствующих основных средств.

Порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию установлен ст. 81 Кодекса.

Заместитель директора  
Департамента налоговой

23.11.2006

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/325 от 25.05.2007**

Вопрос: Организация производит кондитерские изделия. В связи с ростом объемов выпускаемой продукции возникла необходимость в увеличении объемов потребления электроэнергии. Организация приняла решение о заключении договора на аренду энергопринимающих устройств, которые ранее были присоединены к электросети. Каков порядок учета расходов в виде платы за технологическое присоединение к электросетям для целей исчисления налога на прибыль?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 25 мая 2007 г. N 03-03-06/1/325**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов по присоединению к электрическим сетям для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик - российская организация уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов в порядке, предусмотренном гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

При этом ст. 252 Кодекса предусмотрены критерии, в соответствии с которыми осуществленные затраты (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса) признаются расходами для целей налогообложения и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами, произведенными на территории Российской Федерации, понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Как следует из письма, налогоплательщик заключает договор с сетевой организацией на выполнение данной организацией работ по технологическому присоединению энергопринимающих устройств налогоплательщика к сетям сетевой организации в рамках расширения имеющихся присоединений.

В соответствии с п. 1 ст. 26 Федерального закона от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике" технологическое присоединение энергопринимающих устройств (энергетических установок) юридических и физических лиц к электрическим сетям осуществляется на основе договора. Договором об осуществлении технологического присоединения энергопринимающих устройств (энергетических установок) юридических и физических лиц к электрическим сетям не предусматривается оказание услуг по передаче электрической энергии.

За технологическое присоединение к электрическим сетям плата взимается однократно. Размер указанной платы устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным Правительством Российской Федерации, и должен компенсировать затраты на проведение мероприятий по технологическому присоединению нового объекта к электрическим сетям.

В соответствии с п. 7 Методических указаний по определению размера платы за технологическое присоединение к электрическим сетям, утвержденных Приказом Федеральной службы по тарифам от 15.02.2005 N 22-э/5, плата за технологическое присоединение взимается с лиц, заинтересованных в технологическом присоединении и подавших заявку на выдачу технических

условий на технологическое присоединение, в том числе потребителей электрической энергии, вновь присоединяемых к электрическим сетям или расширяющих имеющиеся присоединения.

Расходы в виде платы за технологическое присоединение, взимаемой с организации, вновь присоединяющейся к электрическим сетям, учитываются для целей налогообложения прибыли в следующем порядке.

Пунктом 1 ст. 257 Кодекса установлено, что первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Таким образом, если вновь построенные (или приобретенные) энергетические установки требуют подсоединения к действующим электрическим сетям, после чего они могут быть введены в эксплуатацию и использоваться в производственном процессе, то плату за их технологическое присоединение следует рассматривать в качестве расхода по доведению объекта основных средств (энергетических установок) до состояния, в котором он пригоден к использованию.

В этом случае расходы на плату за технологическое присоединение к действующим электросетям учитываются в целях налогообложения при списании первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества через механизм амортизации в соответствии со ст. ст. 257 - 259 Кодекса.

Расходы в виде платы за технологическое присоединение, взимаемой с организации при расширении имеющихся присоединений, учитываются для целей налогообложения с учетом следующего.

В соответствии с п. 2 ст. 257 Кодекса первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Так как в результате технологического присоединения к сетям сетевой организации при расширении имеющихся присоединений присоединяемое оборудование организации не подвергается достройке (дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению и т.п.) и технико-экономические характеристики этого оборудования не изменяются, то расходы организации в виде однократной платы сетевой компании в рассматриваемом случае не относятся к расходам, подлежащим включению в первоначальную стоимость амортизируемого имущества в соответствии с п. 2 ст. 257 Кодекса. Указанные расходы, по нашему мнению, следует учитывать для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

25.05.2007

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/578 от 20.08.2007**

Вопрос: Организация осуществляет доленое строительство жилых домов, выполняя при этом функцию заказчика-застройщика. В связи с вступлением в силу норм Градостроительного кодекса РФ и Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ изменился порядок ввода построенных жилых домов в эксплуатацию. В настоящее время помимо акта государственной приемочной комиссии о вводе объекта строительства в эксплуатацию заказчик-застройщик должен получить от администрации города разрешение на ввод объекта в эксплуатацию. При этом заказчик-застройщик осуществляет поэтапный ввод жилья в эксплуатацию (администрацией города подписывается решение о вводе в эксплуатацию части жилого дома). Обязан ли заказчик-застройщик начислять налог на прибыль по каждому сданному в эксплуатацию этапу строительства?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 20 августа 2007 г. N 03-03-06/1578**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения финансового результата заказчика-застройщика при поэтапном вводе в эксплуатацию объектов строительства и сообщает следующее.

Как следует из письма, в связи с вступлением в силу норм Градостроительного кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ изменился порядок ввода построенных жилых домов в эксплуатацию. В настоящее время помимо Акта государственной приемочной комиссии о вводе объекта строительства в эксплуатацию заказчик-застройщик должен получить от администрации города разрешение на ввод объекта в эксплуатацию.

При этом заказчик-застройщик осуществляет поэтапный ввод жилья в эксплуатацию.

Глава 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) не предусматривает отраслевых особенностей налогообложения налогом на прибыль доходов и расходов, возникающих в ходе строительства объектов недвижимости. Вследствие этого для указанных налогоплательщиков применяется общий порядок отражения в целях налогообложения прибыли организаций доходов и расходов, установленный гл. 25 Кодекса.

Поскольку заказчик-застройщик осуществляет поэтапный ввод объекта строительства в эксплуатацию, то каждая сдача очередного этапа строительства должна быть оформлена соответствующим образом в порядке, установленном законодательством. Кроме того, осуществление заказчиком поэтапных расчетов за выполненные работы по строительству объектов жилья должно быть зафиксировано в учетной политике для целей налогообложения прибыли организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 271 Кодекса в целях налогообложения прибыли доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Соответственно, согласно п. 1 ст. 272 Кодекса расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 Кодекса, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 Кодекса.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Таким образом, если инвестиционным договором предусмотрена поэтапная сдача объектов строительства, то заказчик определяет в целях налогообложения прибыли доходы и расходы по законченному этапу в том отчетном периоде, в котором подписано разрешение (решение) администрации города о вводе в эксплуатацию части жилого комплекса. Заказчик-застройщик исчисляет налог на прибыль организаций по каждому сданному в эксплуатацию этапу жилого дома.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

20.08.2007

**Письмо Минфина РФ № 03-05-06-01/104 от 25.09.2007**

Вопрос: Организация, являющаяся заказчиком-застройщиком, при реализации отдельных инвестиционных проектов занимается расселением жильцов из ветхого сносимого жилья. Для этих целей она выкупает в собственность у жильцов сносимых домов отдельные квартиры, а также покупает в других домах квартиры для расселения. Являются ли квартиры, покупаемые для расселения жильцов из ветхого жилья, объектом налогообложения по налогу на имущество организаций?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 25 сентября 2007 г. N 03-05-06-01/104**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о признании объектом налогообложения налогом на имущество организаций приобретаемых в собственность квартир в целях расселения жильцов сносимых домов и сообщает, что соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации не рассматриваются по существу обращения по практике применения нормативных правовых актов министерства, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно обращаем внимание, что в соответствии со ст. 374 части второй Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Порядок принятия на баланс организаций (за исключением кредитных и бюджетных) объектов основных средств и формирования их стоимости регулируется Приказами Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" и от 13.10.2003 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств", а также от 31.10.2000 N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств на бухгалтерский счет 01 "Основные средства" при одновременном выполнении условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01, в частности, когда объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. При этом на основании пп. "в" данного пункта актив признается основным средством, если организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Следовательно, предназначенные для последующей перепродажи активы (движимое и недвижимое имущество) учитываются в бухгалтерском учете в качестве товаров, а не в составе основных средств и, следовательно, не признаются объектом налогообложения налогом на имущество организаций.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

25.09.2007

**Письмо Минфина РФ № 03-03-09/1/195 от 18.03.2008**

Вопрос: Каков порядок учета в целях исчисления налога на прибыль расходов арендатора на проведение капитального ремонта арендуемого имущества подрядным способом, осуществленного с согласия арендодателя, учитывая, что по условиям договора аренды они впоследствии возмещаются арендодателем?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 18 марта 2008 г. N 03-03-09/1/195**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогообложения прибыли на осуществление капитального ремонта подрядным способом, осуществленного с согласия арендодателя, и сообщает, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 23.03.2005 N 45н, обращения организаций и

индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Вместе с тем сообщаем, что в соответствии с п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях налогообложения прибыли организаций амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

В соответствии п. 2 ст. 259 Кодекса начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое подлежит амортизации, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений, у арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Арендатор начисляет амортизацию капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество в течение всего периода аренды помещения.

При этом следует иметь в виду, что амортизируются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, т.е. связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением имущества. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие затраты единовременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно ст. 260 Кодекса.

Сумма полученного возмещения расходов на проведение капитального ремонта и (или) создание неотделимых улучшений арендованного имущества учитывается арендатором для целей налогообложения прибыли в составе выручки от реализации.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

18.03.2008

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-11/328 от 07.10.2008**

Вопрос: Организация осуществляет проектные работы. При отправке документов выписываются накладная и акт выполненных работ. При этом договором предусмотрено время на рассмотрение проектной документации и работа считается принятой только после подписания акта. В какой момент следует определять налоговую базу по НДС, если, например, работа отправлена в июле 2008 г., акт подписан в сентябре 2008 г., а пришел почтой в октябре 2008 г.?

Ответ:

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 7 октября 2008 г. N 03-07-11/328**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении проектных работ и сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях применения налога на добавленную стоимость моментом определения налоговой базы при выполнении работ, в том числе проектных работ, является наиболее ранняя из дат: день выполнения (передачи) работ либо день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего выполнения работ.

Согласно п. 14 указанной статьи Кодекса в случае, если моментом определения налоговой базы является день оплаты (частичной оплаты), то на день выполнения работ в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. При этом согласно п. 8 ст. 171 Кодекса суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты (частичной оплаты), полученных в счет предстоящего выполнения работ, подлежат вычету.

В соответствии с п. 1 ст. 720 Гражданского кодекса Российской Федерации заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором, принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора немедленно заявить об этом подрядчику.

Документом, подтверждающим сдачу результатов работ и, соответственно, факт их выполнения, является акт сдачи-приемки работ. В связи с этим в целях определения момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость днем выполнения проектных работ следует признавать дату подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

07.10.2008

#### **Письмо Минфина РФ № 07-02-06/08 от 20.01.2009**

Вопрос: О моменте признания в бухгалтерском и налоговом учете в целях исчисления НДС и налога на прибыль доходов, полученных от выполнения строительных работ; о документальном подтверждении расходов, связанных с осуществлением указанных работ; об учете и документальном подтверждении расходов в виде арендных платежей, уплаченных по договору аренды транспортного средства с экипажем.

Ответ:

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 20 января 2009 г. N 07-02-06/08**

В связи с обращением Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения по практике применения нормативных правовых актов министерства, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что при признании в бухгалтерском учете выручки от выполнения работ, оказания услуг следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н.

По заключению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики согласно п. 1 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, если иное не предусмотрено данной статьей Кодекса, является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) или день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Кроме того, п. 14 ст. 167 Кодекса установлено, что в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты (частичной оплаты) предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы.

Что касается налога на прибыль организаций, то в соответствии со ст. 249 Кодекса доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Сумма выручки определяется на дату признания доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, в том числе методом начисления.

Порядок признания доходов при учете доходов и расходов по методу начисления установлен ст. 271 Кодекса. Согласно данной статье Кодекса доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг и (или) имущественных прав.

Для доходов от реализации датой получения дохода для целей исчисления налога на прибыль организаций признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 Кодекса, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг и (или) имущественных прав в их оплату.

Таким образом, для целей определения налога на прибыль дата признания доходов организаций, выполняющих строительные работы, по мнению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, определяется датой подписания документов, подтверждающих передачу выполненных работ заказчику.

Относительно документов, подтверждающих затраты в целях налога на прибыль организаций, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает, что согласно ст. 313 Кодекса в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 Кодекса, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вправе вести самостоятельные регистры налогового учета.

Что касается договора аренды транспортного средства с экипажем, то основанием для учета расходов в виде арендных платежей могут являться первичные документы, применяемые для бухгалтерского учета, в частности, договор аренды и поручение на перечисление ежемесячных арендных платежей.

Согласно пп. 3 п. 7 ст. 272 Кодекса датой признания в целях налогообложения прибыли организаций расходов в виде арендных платежей является дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов отчетного (налогового) периода.

Директор Департамента  
Л.З.ШНЕЙДМАН

20.01.2009

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-11/52 от 05.03.2009**

Вопрос: О неправомерности применения налоговых вычетов по НДС при подписании заказчиком актов по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" в отношении работ, выполненных подрядчиком за отчетный месяц, при осуществлении строительства здания по договору строительного подряда, в котором этапы работ не выделяются.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 5 марта 2009 г. N 03-07-11/52**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения налоговых вычетов при осуществлении капитального строительства объекта подрядным способом и сообщает.



На основании п. п. 1 и 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, одним из обязательных условий применения вычетов налога на добавленную стоимость по работам, выполненным подрядными организациями, является принятие налогоплательщиком этих работ на учет.

Порядок сдачи и приемки работ по договору строительного подряда регулируется ст. 753 "Сдача и приемка работ" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Так, согласно п. 1 ст. 753 ГК РФ заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных по договору строительного подряда работ либо, если это предусмотрено договором, выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке. При этом в соответствии с п. 3 данной статьи ГК РФ заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика.

Пунктом 4 ст. 753 ГК РФ установлено, что сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Следует учитывать, что согласно п. 18 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" при осуществлении строительства здания по договору строительного подряда, в котором этапы работ не выделялись, акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Данные акты не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Таким образом, если договором строительного подряда не предусмотрена поэтапная приемка работ заказчиком, то акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ", подписываемые заказчиком в отношении работ, выполненных подрядчиком за отчетный месяц, являются основанием для определения стоимости выполненных работ, по которой производятся расчеты с подрядчиком, и, согласно договору, не являются принятием результата работ заказчиком.

Учитывая изложенное, вычет налога на добавленную стоимость, предъявляемого подрядчиком, возможен только после принятия заказчиком результата работ в объеме, определенном в договоре.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
И.В.ТРУНИН

05.03.2009

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/07 от 20.03.2009**

Вопрос: О возможности принятия к вычету НДС, предъявленного налогоплательщику подрядными организациями при проведении капитального строительства объекта основных средств, на основании счетов-фактур, выставленных этими подрядными организациями, и при условии принятия налогоплательщиком на учет результата указанных работ в объеме, определенном в договоре.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 20 марта 2009 г. N 03-07-10/07**

В связи с письмом по вопросам применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта основных средств, предназначенного для осуществления налогоплательщиком операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

Согласно п. п. 1 и 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных документов.

На основании п. 1 ст. 39 Кодекса реализацией работ признается передача результатов выполненных работ одним лицом для другого лица.

Порядок сдачи и приемки работ по договору строительного подряда регулируется ст. 753 "Сдача и приемка работ" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Так, согласно п. 1 ст. 753 ГК РФ заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных по договору строительного подряда работ либо, если это предусмотрено договором, выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке. При этом в соответствии с п. 3 данной статьи ГК РФ заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика.

На основании п. 4 ст. 753 ГК РФ сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Следует учитывать, что согласно п. 18 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" при осуществлении строительства здания по договору строительного подряда, в котором этапы работ не выделялись, акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Данные акты не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Таким образом, если договором строительного подряда не предусмотрена поэтапная приемка работ заказчиком, то акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ", подписываемые заказчиком в отношении работ, выполненных подрядчиком за отчетный месяц, являются основанием для определения стоимости выполненных работ, по которой производятся расчеты с подрядчиком, и, согласно договору, не являются принятием результата работ заказчиком.

Учитывая изложенное, вычет налога на добавленную стоимость по работам, выполненным подрядными организациями, возможен на основании счетов-фактур, выставленных подрядными организациями в порядке, установленном п. 3 ст. 168 и ст. 169 Кодекса, и при условии принятия налогоплательщиком на учет результата указанных работ в объеме, определенном в договоре.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в этом письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

20.03.2009

Вопрос: Организация с целью открытия новых обособленных подразделений арендует нежилые помещения и производит в них строительно-монтажные работы в соответствии с утвержденным планом перепланировки, привлекая подрядные организации, а именно: устанавливает новые и сносит существующие перегородки, монтирует системы вентиляции, кондиционирования и охраны, пробивает новые дверные и оконные проемы, производит электромонтажные, сантехнические работы. С какого момента организация вправе в целях исчисления налога на прибыль начать амортизацию произведенных затрат капитального характера в форме неотделимых улучшений в арендуемые помещения: с момента подписания актов о завершении работ подрядчиками, акта приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме N КС-14 или получения документов, подтверждающих внесение органами технической инвентаризации изменений в план помещения?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 8 мая 2009 г. N 03-03-06/2/101**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о расходах в виде амортизации капитальных вложений в арендованное имущество и сообщает следующее.

Согласно абз. 4 п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

В соответствии с п. 1 ст. 258 Кодекса капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.

По мнению Департамента, налогоплательщик имеет право учесть расходы в виде сумм амортизации произведенных капитальных вложений при наличии актов приема-сдачи выполненных работ по арендуемому имуществу (помещениям) и введении указанных помещений в эксплуатацию.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

08.05.2009

**Письмо Минфина РФ № 03-05-05-01/39 от 14.07.2009**

Вопрос: Организация занимается предоставлением помещений в аренду. Она приобретает объекты недвижимости, находящиеся в разных регионах РФ, модернизирует их и оснащает современными технологическими системами (электроснабжение, вентиляция, охрана и др.). Указанные системы учитываются в бухгалтерском учете как самостоятельные объекты основных средств. Вправе ли организация при исчислении налога на имущество в отношении объектов недвижимости, находящихся вне места нахождения организации, учитывать в стоимости объектов стоимость этих систем?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 14 июля 2009 г. N 03-05-05-01/39**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации не рассматриваются по существу обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно обращаем внимание на то, что согласно п. 1 ст. 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 Кодекса.

Налоговая база по налогу на имущество организаций, при определении которой в соответствии со ст. 375 Налогового кодекса учитывается остаточная стоимость основных средств, формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

В соответствии с ПБУ 6/01 актив принимается к учету в составе основных средств при одновременном выполнении условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01. При этом также установлено, что единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

На основании ст. 130 Гражданского кодекса Российской Федерации к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания и сооружения.

В соответствии с Положением об организации в Российской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.12.2000 N 921) по результатам технической инвентаризации на каждый объект учета оформляется технический паспорт, который является документальной основой для ведения Единого государственного реестра объектов капитального строительства (далее - ЕГРОКС) (п. 7 Положения).

Запись об объекте градостроительной деятельности в ЕГРОКС производится на основании технического паспорта и градостроительной документации на объект (в том числе проектной документации) и устанавливает, в частности, факт наличия объекта в фиксированном составе с определенными техническими характеристиками (п. 6 Правил ведения Единого государственного реестра объектов капитального строительства, утвержденных Приказом Госстроя России от 31.05.2001 N 120).

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

14.07.2009

**Письмо ФНС РФ № 3-2-09/147 от 27.07.2009**

Вопрос: О внесении дополнительных реквизитов в унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО  
от 27 июля 2009 г. N 3-2-09/147**

ФНС России рассмотрела ваше обращение по вопросам внесения дополнительных реквизитов в унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ (далее - унифицированные формы) и сообщает следующее.

Федеральным законом от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные указанным Федеральным законом.

До 2004 г. функция по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов осуществлялась Государственным комитетом Российской Федерации по статистике (Постановление Правительства Российской Федерации от 02.02.2001 N 85). Однако в ходе административной реформы данная функция признана решением Правительства Российской Федерации избыточной, подлежащей упразднению (Протокол от 18.12.2003 N 47). В связи с этим осуществление данной функции не предусмотрено Положением о Федеральной службе государственной статистики, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.06.2008 N 420.

Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено осуществление Минфином России функции по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов.

В соответствии с Положением о ФНС России, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506, ФНС России также не осуществляет вышеуказанной функции.

Таким образом, ни Росстат, ни Минфин России, ни ФНС России в настоящее время не имеют полномочий разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и не имеют полномочий давать разъяснения по их применению.

Указанная позиция подтверждается Письмом Минфина России от 04.05.2009 N 07-02-10/24.

В связи с изложенным ФНС России рекомендует урегулировать возникшую проблему в пределах гражданско-правовых отношений (по взаимному согласию с подрядчиком).

Действительный  
государственный советник РФ  
2 класса  
С.Н.ШУЛЬГИН

27.07.2009

**Письмо Минфина РФ № 03-07-11/186 от 30.07.2009**

Вопрос: Об отсутствии оснований для применения освобождения от налогообложения НДС, предусмотренного пп. 22 п. 3 ст. 149 НК РФ, в отношении операций по реализации не завершенных строительством индивидуальных жилых домов.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 30 июля 2009 г. N 03-07-11/186**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации не завершенных строительством индивидуальных жилых домов и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 22 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них.

Статьями 15 и 16 Жилищного кодекса Российской Федерации установлено, что жилым домом признается индивидуально-определенное здание, которое состоит из комнат, помещений вспомогательного использования и пригодно для постоянного проживания граждан (отвечает установленным санитарным и техническим правилам и нормам).

Учитывая изложенное, в отношении операций по реализации не завершенных строительством индивидуальных жилых домов вышеуказанное освобождение от налогообложения, по нашему мнению, не применяется.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
И.В.ТРУНИН

30.07.2009

---

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/502 от 30.07.2009**

Вопрос: Организация, являющаяся одновременно инвестором и заказчиком-застройщиком, заключила договор с ОАО на осуществление технологического присоединения энергетических установок к электрическим сетям. В настоящее время договор в полном объеме не исполнен, но объект (торгово-складской комплекс) уже построен, введен в эксплуатацию и частично сдан в аренду. В качестве временного источника электроэнергии используется дизель-генератор. Также планируется заключение договора с газовой компанией на предоставление точки присоединения к действующему газопроводу. Вправе ли организация учесть плату за технологическое присоединение к электросетям после выполнения соответствующих работ, а также плату за предоставление точки присоединения к газопроводу вновь созданного, введенного и эксплуатируемого объекта недвижимости в составе расходов текущего отчетного периода при исчислении налога на прибыль?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 30 июля 2009 г. N 03-03-06/1/502**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов заказчика-застройщика, связанных с технологическим присоединением к электрическим сетям и действующему газопроводу, и исходя из содержащейся в письме информации сообщает следующее.

Учитывая, что расходы в виде платы за технологическое присоединение энергопринимающих устройств (энергетических установок) к электрическим сетям непосредственно не связаны с приобретением или сооружением, а также доведением данных основных средств до состояния, в

котором они пригодны для использования, такие расходы учитываются для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Если расходы в виде платы за технологическое присоединение, в соответствии со ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации и применяемой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения прибыли, относятся к косвенным расходам, такие расходы включаются в состав расходов текущего налогового (отчетного) периода.

В отношении платы, взимаемой за подключение к системам коммунальной инфраструктуры (в частности, к действующему газопроводу), по мнению Департамента, следует применять аналогичный порядок признания расходов.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

30.07.2009

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/11 от 07.08.2009**

Вопрос: Организация является инвестором и заказчиком-застройщиком, напрямую заключающим договоры подряда с подрядчиками "под ключ", без выделения этапов строительства. Вправе ли организация предъявить к вычету суммы НДС, выставленные подрядчиками по выполненным работам по строительству на основании первичных учетных документов и счетов-фактур, напрямую предъявленных организации как инвестору и заказчику-застройщику в одном лице?

Ответ:

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 7 августа 2009 г. N 03-07-10/11**

В связи с письмом по вопросу применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного налогоплательщику, являющемуся одновременно инвестором, заказчиком и застройщиком, подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта основных средств, предназначенного для осуществления налогоплательщиком операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

В соответствии с п. 1 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные ст. 171 Кодекса налоговые вычеты.

Согласно п. 6 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, а также суммы налога по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком для выполнения строительно-монтажных работ. При этом на основании пп. 1 и 5 ст. 172 и Кодекса указанные суммы налога на добавленную стоимость подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость по работам, выполненным подрядными организациями, принимаются к вычету у налогоплательщика, являющегося одновременно инвестором, заказчиком и застройщиком, на основании счетов-фактур, выставленных подрядными организациями в порядке, установленном п. 3 ст. 168 и ст. 169 Кодекса, при условии принятия налогоплательщиком данных работ на учет, в том числе на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", и при наличии соответствующих первичных документов.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138

направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

07.08.2009

### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/2 от 12.01.2010**

Вопрос: Организация занимается строительством объектов по договорам участия в долевом строительстве в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ, выступая в роли застройщика. Строительно-монтажные работы выполняются собственными силами, для отдельных видов работ привлекаются сторонние организации. При недостаточности средств участников долевого строительства (далее - дольщики), особенно на начальных этапах строительства, в целях осуществления строительства объектов организацией привлекаются заемные средства путем заключения договоров займа. В договорах с дольщиками указывается, что дольщик дает свое согласие на то, что застройщик вправе самостоятельно принимать решения о целевом использовании средств дольщика на оплату всех расходов, связанных со строительством объекта. В частности, согласно условиям договора целевым использованием средств дольщика признана выплата процентов по договорам займа.

Правомерно ли организация как застройщик включает проценты по займам в состав затрат, понесенных за счет средств дольщиков, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль как текущего, так и будущих отчетных (налоговых) периодов, в случае когда договором участия в долевом строительстве предусмотрена возможность расходования средств дольщиков на уплату процентов по договорам займа?

Ответ:

### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 12 января 2010 г. N 03-03-06/1/2**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета в целях налогообложения прибыли застройщика процентов по кредиту, оплаченных за счет средств дольщиков в соответствии с договором участия в долевом строительстве, и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Учитывая изложенное, расходы, осуществленные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве, для целей налогообложения прибыли организаций в состав расходов не включаются.

Те расходы, которые осуществляются за счет собственных средств застройщика, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.



Вместе с тем по заключению Министерства регионального развития Российской Федерации следует принять во внимание, что цена договора участия в долевом строительстве может складываться из денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика (ст. 5 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации"). Последние могут расходоваться застройщиком по своему усмотрению, в том числе и на погашение заемных средств, коммунальных и рекламных расходов организации, выплату заработной платы сотрудникам, компенсацию возложенных на него дополнительных обременений, которые непосредственно не связаны со строительством объекта (например, обязательства по безвозмездной передаче муниципальному образованию доли в площадях возводимого объекта недвижимости, создание обособленных объектов социальной, инженерной инфраструктуры, благоустройство прилегающих территорий).

Таким образом, на погашение процентов по договорам займа застройщиком могут расходоваться только денежные средства, переданные участником долевого строительства застройщику в качестве вознаграждения и входящие в цену договора участия в долевом строительстве.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

12.01.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-03/04 от 21.01.2010**

Вопрос: О применении НДС и налога на имущество организаций при создании генподрядчиком временных объектов, в том числе о включении стоимости работ по монтажу и демонтажу временных объектов, учитываемых в стоимости работ (услуг), выполняемых (оказываемых) генподрядчиком, в налоговую базу по НДС.

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 21 января 2010 г. N 03-07-03/04**

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость и налога на имущество организаций при создании генподрядчиком временных объектов Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В связи с этим работы (услуги), выполняемые (оказываемые) генподрядчиком, облагаются налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке. Поэтому стоимость работ по монтажу и демонтажу временных объектов, учитываемых в стоимости работ (услуг), выполняемых (оказываемых) генподрядчиком, подлежит включению в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.

Что касается налога на имущество организаций, то в соответствии с п. 1 ст. 374 Кодекса объектом налогообложения налогом на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 Кодекса.

При организации бухгалтерского учета основных средств следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом

Минфина России от 30.03.2001 N 26н, в соответствии с которым актив принимается в состав основных средств при одновременном выполнении условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01.

В соответствии с п. 3.4 Сборника сметных норм затрат на строительство временных зданий и сооружений (ГСН 81-05-01-2001), утвержденного Постановлением Госстроя России от 07.05.2001 N 45, построенные временные титульные здания и сооружения принимаются в эксплуатацию, зачисляются в основные средства заказчика (кроме временных автомобильных дорог, подъездных путей и архитектурно оформленных заборов) и передаются в пользование подрядчику в порядке, установленном договором подряда.

Кроме того, особенности бухгалтерского учета отдельных хозяйственных операций, связанных со строительством, установлены п. 3.1.8 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30.12.1993 N 160), согласно которому временные (титульные) здания и сооружения по их вводу в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика. Ликвидация временных (титульных) зданий и сооружений, числящихся на балансе заказчика и используемых только в период строительства основного объекта, производится в общеустановленном порядке с отнесением результата на счет учета прибылей и убытков.

Одновременно отмечаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

21.01.2010

#### **Письмо УФНС РФ по г. Москве № 16-12/013491@ от 10.02.2010**

Вопрос: Инвестиционным договором, заключенным с администрацией города, предусмотрена поэтапная сдача объектов строительства. Что является моментом признания в целях исчисления налога на прибыль заказчика-инвестора доходов и расходов по законченному этапу: момент подписания акта приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией или момент подписания акта о результатах реализации инвестиционного контракта администрацией города?

Ответ:

#### **УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ПО Г. МОСКВЕ**

#### **ПИСЬМО от 10 февраля 2010 г. N 16-12/013491 @**

На основании пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ) инвестиционной деятельностью признается вложение инвестиций, осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Согласно ст. 4 Закона N 39-ФЗ субъектами инвестиционной деятельности являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними в соответствии со ст. 8 Закона N 39-ФЗ.

Так, инвесторы осуществляют капитальные вложения на территории Российской Федерации с использованием собственных и (или) привлеченных средств.

Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности, не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности.

Заказчиками признаются уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы.

В ст. 8 Закона N 39-ФЗ предусмотрено, что отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета (ст. 313 НК РФ).

Согласно ст. 274 НК РФ налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247 НК РФ и подлежащей налогообложению. Так, прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ.

На основании ст. 248 Налогового кодекса РФ к доходам в целях исчисления налога на прибыль относятся:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, которые определяются в порядке, установленном в ст. 249 НК РФ;
- внереализационные доходы, которые определяются в порядке, установленном в ст. 250 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ в целях гл. 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования, в виде аккумулированных на счетах заказчика-инвестора средств дольщиков и (или) соинвесторов. Об этом говорится в пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Согласно п. 5 ст. 270 НК РФ в целях налогообложения прибыли у застройщика не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

Таким образом, все затраты, связанные со строительством жилого дома, заказчик-инвестор осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков. В налоговом учете эти расходы не отражаются.

Доходом заказчика-инвестора, подлежащим обложению налогом на прибыль, является превышение взноса дольщиков (юридических и физических лиц), участвующих в инвестировании строительства, над фактической стоимостью квартир (затратами на строительство) при условии, что такая сумма инвестиционного дохода согласно инвестиционному контракту остается в распоряжении заказчика-инвестора. Аналогичная позиция содержится в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 05.09.2005 N А38-6626-17/820-2004(17/31-2005) и ФАС Дальневосточного округа от 10.08.2005 N Ф03-А51/05-2/2240.

Согласно п. 2 ст. 55 Градостроительного кодекса РФ и Федеральному закону от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" в настоящее время, помимо акта государственной приемочной комиссии о вводе объекта строительства в эксплуатацию, застройщик должен получить от администрации города разрешение на ввод объекта в эксплуатацию.

В целях налогообложения прибыли доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления) (п. 1 ст. 271 НК РФ).

Принципы и методы, которыми руководствуется налогоплательщик при распределении доходов от реализации, должны быть установлены в учетной политике для целей налогообложения прибыли организаций (ст. 316 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 271 НК РФ датой получения доходов от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. Об этом сказано в п. 1 ст. 272 НК РФ.

Следовательно, если инвестиционным договором предусмотрена поэтапная сдача объектов строительства, то заказчик-инвестор доходы и расходы по законченному этапу в целях налогообложения прибыли признает в том отчетном периоде, в котором подписано разрешение (решение) администрации города о вводе в эксплуатацию части жилого комплекса. При этом исчисление налога на прибыль организаций производится заказчиком-инвестором по каждому сданному в эксплуатацию этапу жилого дома.

Основание: Письмо Минфина России от 20.08.2007 N 03-03-06/1/578.

Заместитель  
руководителя Управления  
советник государственной  
гражданской службы РФ  
1 класса  
Т.А.ПЫХТИНА

10.02.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-02-07/1-67 от 18.02.2010**

Вопрос: Организация (подрядчик) планирует заключить долгосрочный договор подряда, предметом которого является техническое обслуживание холодильного оборудования (осмотр, промывка и т.д.). Работы будут проводиться ежемесячно с 1-го по 10-е число, количество единиц осмотра более 100.

Правомерно ли считать, что выполнение работ по данному договору не приводит к образованию обособленного подразделения, поскольку отсутствуют права по распоряжению, пользованию и владению помещением; работники в оставшееся время (с 11-го по 30-е число) заняты на других объектах?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 18 февраля 2010 г. N 03-02-07/1-67**

В Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрено письмо по вопросу о постановке организации на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности и сообщается следующее.

Согласно п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) для целей Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

При этом не имеет значения, какое количество дней в каждом месяце организация осуществляет свою деятельность вне места своего нахождения.

В соответствии с арбитражной практикой под оборудованностью стационарного рабочего места понимается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий, а также само исполнение таких обязанностей. Форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения (Постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.07.2004 N КА-А41/6389-04, Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.09.2006 N Ф08-4234/2006-1814А, от 29.11.2006 N Ф08-6161/2006-2552А).

При возникновении у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом (п. 9 ст. 83 Кодекса).

Для решения вопроса о наличии либо об отсутствии признаков обособленного подразделения организации по месту осуществления этой организацией деятельности налоговыми органами учитываются существенные условия рассматриваемых договоров, заключенных между организацией и ее контрагентом, характер отношений между организацией и ее работниками, а также другие фактические обстоятельства осуществления организацией деятельности вне места своего нахождения.

Налогоплательщик на основании пп. 1 п. 1 ст. 21 Кодекса вправе получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) по возникающим у него вопросам постановки на учет в налоговых органах.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

18.02.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-11/52 от 09.03.2010**

Вопрос: О применении НДС при выполнении строительно-монтажных работ за счет средств, выделенных в виде субсидий из местного бюджета, а также при выполнении строительно-монтажных работ, оплаченных за счет других источников, и при осуществлении которых из местного бюджета выделены субсидии на возмещение затрат на приобретение материалов, используемых в строительно-монтажных работах.

Ответ:

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО от 9 марта 2010 г. N 03-07-11/52**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения налога на добавленную стоимость при осуществлении строительно-монтажных работ за счет средств, выделенных в виде субсидий из местного бюджета, и сообщает следующее.

На основании пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации независимо от источника финансирования.

В соответствии с п. 1 ст. 166 Кодекса сумма налога на добавленную стоимость при определении налоговой базы в соответствии со ст. ст. 154 - 159 и 162 Кодекса исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. При этом согласно п. 1 ст. 154 Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком строительно-монтажных работ определяется как стоимость этих работ,

исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Кодекса, и без включения в них налога на добавленную стоимость.

Статьей 171 Кодекса установлено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии с указанной ст. 166 Кодекса, на установленные ст. 171 Кодекса вычеты, в том числе по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ.

Вышеуказанный порядок применения налога на добавленную стоимость действует в отношении строительно-монтажных работ, оплаченных за счет средств местного бюджета, а также строительно-монтажных работ, оплаченных за счет других источников, и при осуществлении которых из местного бюджета выделены субсидии на возмещение затрат на приобретение материалов, используемых в строительно-монтажных работах.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

09.03.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/121 от 09.03.2010**

Вопрос: ООО занимается выполнением строительных работ в качестве заказчика. До 01.01.2010 строительные работы выполнялись на основании строительной лицензии с указанием функций заказчика и перечня строительных работ, которые ООО имеет право выполнять.

Строительные работы выполнялись силами генерального подрядчика, у которого также была лицензия на выполнение функций генерального подрядчика с указанием перечня строительных работ, которые он имел право выполнять.

С 1 января 2010 г. строительные организации в связи с отменой лицензирования в строительной деятельности должны вступить в саморегулируемую организацию (СРО) и выполнять строительные работы на основании свидетельства о допуске к работам, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства.

С 01.01.2010 Приказом Министерства регионального развития от 09.12.2008 N 274 устанавливается только Перечень работ, оказывающих влияние на безопасность объектов капитального строительства, которые требуют оформления свидетельства на допуск к работам, а выполнение функций заказчика и генерального подрядчика упомянутым Перечнем не предусмотрено.

При осуществлении функций заказчика организация выполняет следующие функции по организации строительства:

- утверждает проектно-сметную документацию на строительство;
- осуществляет технический надзор за строительством, производит приемку выполненных работ, оформляет ввод объектов в эксплуатацию;
- ведет учет капитальных затрат и источников финансирования.

Вправе ли ООО учитывать в целях исчисления налога на прибыль расходы по приемке подрядных работ, если генподрядчик не подтвердил вступление в СРО и, соответственно, не оформил допуски на строительные работы?

Учитывая, что ООО является заказчиком по строительству, должно ли ООО с 1 января 2010 г. вступить в СРО и оформлять допуск к строительным работам, которые будут передаваться на выполнение генподрядной организации?

Вправе ли ООО в целях исчисления налога на прибыль учитывать расходы по выполнению функций заказчика с 01.01.2010?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 9 марта 2010 г. N 03-03-06/1/121**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу признания для целей налогообложения прибыли расходов заказчика, связанных со строительством объектов недвижимости, без надлежащего оформления допуска на проведение работ по строительству, выдаваемого саморегулируемой организацией, и исходя из содержащейся в письме информации сообщает следующее.

Статьей 3 Федерального закона от 22.07.2008 N 148-ФЗ "О внесении изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" внесены изменения в п. 6.1 ст. 18 Федерального закона от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности", согласно которым с 1 января 2010 г. прекращается лицензирование следующих видов деятельности:

проектирование зданий и сооружений, за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения;

строительство зданий и сооружений, за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения;

инженерные изыскания для строительства зданий и сооружений, за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения.

Предоставление лицензий на осуществление указанных видов деятельности прекращается с 1 января 2009 г. Действие лицензий на осуществление указанных видов деятельности, в том числе лицензий, срок действия которых продлен, прекращается с 1 января 2010 г.

В соответствии с положениями ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, с 1 января 2010 г. расходы организаций по установленным видам работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, могут приниматься к налоговому учету только при наличии оформленных в соответствии с нормами Градостроительного кодекса Российской Федерации свидетельств на допуск к таким работам, которые предоставляют саморегулируемые организации.

За разъяснениями по вопросам о производстве строительных работ заказчиками и подрядными организациями с 01.01.2010 без наличия свидетельств на допуск к работам, выдаваемых саморегулируемыми организациями, следует обращаться в Минрегион России.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

09.03.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-02-07/1-114 от 17.03.2010**

Вопрос: Организацией планируются работы по договору подряда на строительство скважины. Работы будут вестись вахтовым методом сроком более одного месяца. Работники во время исполнения трудовых обязанностей будут проживать в передвижных вагончиках (на колесах). Недвижимое имущество, договор аренды помещения у организации отсутствуют, так как объект строительства находится в поле, права на землю принадлежат заказчику. Признаются ли такие рабочие места стационарными? Обязана ли организация встать на учет как обособленное подразделение по месту проведения указанных работ? В каком порядке организация подлежит постановке на учет, если таких объектов строительства в одной области, но в разных районах планируется несколько и срок работы на каждом из объектов 30 - 45 дней?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 17 марта 2010 г. N 03-02-07/1-114**

В Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрено письмо по вопросу о постановке на учет организации в налоговом органе по месту осуществления деятельности и сообщается следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) обособленным подразделением организации для целей Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Местом нахождения обособленного подразделения российской организации признается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение.

В целях проведения налогового контроля организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту ее нахождения, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Кодексом (п. 1 ст. 83 Кодекса).

В соответствии с арбитражной практикой под оборудованностью стационарного рабочего места понимается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий, а также само исполнение таких обязанностей. Форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеет правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения (Постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.07.2004 N КА-А41/6389-04, Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.09.2006 N Ф08-4234/2006-1814А, от 29.11.2006 N Ф08-6161/2006-2552А).

При возникновении у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом (п. 9 ст. 83 Кодекса).

Для решения вопроса о наличии либо об отсутствии признаков обособленного подразделения организации по месту осуществления ее деятельности налоговыми органами учитываются характер отношений между организацией и ее сотрудниками и другие фактические обстоятельства осуществления организацией деятельности вне места своего нахождения.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

17.03.2010

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/279 от 21.04.2010**

Вопрос: В мае 2007 г. на базе бывшего маслосырзавода начато строительство сыроваренного завода мощностью 250 тонн молока в сутки.

С момента государственной регистрации по настоящее время ООО ведет строительство завода при участии генподрядчика и осуществляет расходы, связанные с освоением нового производства, в том числе расходы: на зарплату персонала (гендиректора, работников бухгалтерии, начальника строительной площадки, коммерческого директора и др.), командировочные и представительские расходы, арендную плату, амортизацию легкового автотранспорта и офисной техники и др. ООО формирует доходы и расходы по методу начисления. За время деятельности ООО имело небольшую выручку от оказания услуг, что не является его основным видом деятельности. При исчислении налога на прибыль полученные доходы уменьшались на расходы, связанные непосредственно с полученными доходами.

Также в качестве внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль принимались услуги банков, проценты за пользование займами и прочие внереализационные расходы.



В бухгалтерском учете оставшиеся расходы отражены в составе расходов будущих периодов, в налоговом учете планируется списывать эти расходы равномерно в течение нескольких лет с момента получения выручки от производства и реализации сыра.

Сделано это для сближения бухгалтерского и налогового учета, ведь если принять все расходы в целях исчисления налога на прибыль, то организация получит убыток, а в бухгалтерском учете необходимо будет отразить отложенные налоговые активы, и за счет этого в бухгалтерском учете возникнет прибыль, которая будет снижаться с момента получения выручки от производства и реализации сыра.

Как ООО учитывать указанные расходы в целях исчисления налога на прибыль?

Ответ:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 21 апреля 2010 г. N 03-03-06/1/279**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли расходов организации на содержание дирекции строящегося завода, осуществленных с момента государственной регистрации организации, т.е. в период, когда выпуск продукции и ее реализация еще не осуществляются, и сообщает, что в соответствии со ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Консультирование указанных лиц по выбору наиболее оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога, проведение экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей хозяйственной деятельности этих лиц, а также оценка конкретных хозяйственных операций к обязанностям Минфина России не относятся.

Одновременно сообщаем следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

По нашему мнению, расходы в виде арендных платежей, затраты на транспорт, командировочные и представительские расходы, расходы на заработную плату и другие аналогичные расходы, осуществленные организацией с момента ее государственной регистрации, могут учитываться в расходах организации для целей налогообложения прибыли организаций.

Вышеуказанные расходы учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в порядке, установленном Кодексом для конкретных видов расходов.

При этом в соответствии со ст. 283 Кодекса налогоплательщик, понесший убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 Кодекса, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

21.04.2010

**Письмо Минфина РФ № 03-07-10/10 от 24.06.2010**

Вопрос: О применении вычетов по НДС организацией, являющейся одновременно инвестором и заказчиком-застройщиком и заключившей договор строительного подряда на строительство объекта с генеральным подрядчиком, а также договоры на обеспечение строительства объекта

электроэнергией и водой со снабжающей организацией; о включении указанных расходов в первоначальную стоимость сооружаемого основного средства для целей исчисления налога на прибыль.

Ответ:

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ПИСЬМО**

**от 24 июня 2010 г. N 03-07-10/10**

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций при проведении капитального строительства подрядным способом Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Как следует из письма, при строительстве объекта организация является одновременно инвестором и заказчиком-застройщиком. Организацией заключен договор строительного подряда с генеральным подрядчиком, осуществляющим строительство объекта. При этом обеспечение строительства объекта электроэнергией и водой осуществляется по договорам, заключенным организацией со снабжающими организациями. Расходы организации на приобретение электроэнергии и воды, предназначенных для обеспечения строительства объекта, не входят в сметную стоимость работ, выполняемых генеральным подрядчиком.

В соответствии с п. 1 ст. 171 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные налоговые вычеты. При этом п. 2 данной статьи Кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно п. 6 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ. При этом на основании п. п. 1 и 5 ст. 172 Кодекса указанные суммы налога на добавленную стоимость подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Учитывая изложенное, в рассматриваемой ситуации при исчислении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, организация имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения, на суммы налога на добавленную стоимость по электроэнергии и воде, приобретаемым организацией для обеспечения строительства объекта, предназначенного для осуществления операций, подлежащих налогообложению этим налогом.

Что касается налога на прибыль организаций, то в соответствии с п. 1 ст. 256 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса амортизируемым имуществом в целях данной главы Кодекса признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 Кодекса), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Исходя из положений п. 1 ст. 257 Кодекса первоначальная стоимость сооружаемого налогоплательщиком амортизируемого объекта недвижимости определяется как сумма расходов на его сооружение и доведение до состояния, в котором он пригоден для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Учитывая изложенное, указанные расходы на оплату электроэнергии и воды, приобретаемых организацией для обеспечения строительства указанного объекта недвижимости, подлежат включению в первоначальную стоимость сооружаемого основного средства.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

24.06.2010

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/4/78 от 26.08.2010**

**Вопрос:** Организация осуществляет работы по проектированию объектов гражданской авиации. Часть проектных работ организация выполняет собственными силами, а отдельные этапы работ выполняются силами привлеченных субподрядных организаций.

Для расчета налога на прибыль учетной политикой организации предусмотрен следующий порядок расчета незавершенного производства и суммы прямых расходов, относимых на расходы отчетного периода:

- сумма прямых расходов распределяется на объем готовой продукции с учетом объема незавершенного производства пропорционально доле готовой продукции в общем объеме выпускаемой продукции за текущий отчетный период (квартал);

- доходы и расходы, связанные с выполнением работ субподрядными организациями, не участвуют в расчете незавершенного производства;

- доходы и расходы, связанные с выполнением работ субподрядными организациями, признаются единовременно в момент подписания акта приемки выполненных работ генеральным заказчиком.

Правомерен ли указанный порядок учета расходов организации для целей исчисления налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 26 августа 2010 г. N 03-03-06/4/78**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу, относящемуся к своей компетенции, сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений ст. 318 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ для целей гл. 25 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на:

1) прямые;

2) косвенные.

Пункт 1 ст. 318 НК РФ содержит примерный перечень расходов, которые могут быть отнесены к прямым.

Пунктом 1 ст. 318 НК РФ установлено, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К косвенным же расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Таким образом, налогоплательщик вправе самостоятельно определить перечень прямых расходов, закрепив его в учетной политике. Глава 25 НК РФ не содержит положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов на производство и реализацию, в том числе расходов на оплату работ, выполненных субподрядными организациями, к прямым или косвенным расходам.

Одновременно сообщаем, что в соответствии со ст. 34.2 НК РФ Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и

сборах. Консультирование указанных лиц по выбору наиболее оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога, проведение экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей хозяйственной деятельности этих лиц, а также оценка конкретных хозяйственных операций к обязанностям Минфина России не относятся.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

26.08.2010

### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/591 от 15.09.2010**

**Вопрос:** Согласно Письму Минфина России от 26.07.2010 N 03-03-06/1/486 в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ для целей налогообложения прибыли организации не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанной статьей установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

Расходы, понесенные застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, произведенные за счет средств целевого финансирования, также не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Учитывая изложенное, расходы застройщика на строительство объекта (нежилого помещения), передаваемого инвестору по инвестиционному договору, не учитываемые для целей налогообложения прибыли организаций, определяются на основании данных налогового учета доходов и расходов, произведенных в рамках целевого финансирования (п. 14 ст. 250, пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Организация является инвестором-застройщиком и привлекает (для целей дальнейшего финансирования строительства объекта) средства другого инвестора, которые согласно положениям заключенного сторонами договора соинвестирования являются средствами целевого финансирования, предназначенными исключительно для осуществления капитальных вложений в строительство объекта. Организация обеспечивает ведение отдельного учета доходов и расходов, полученных в рамках целевого финансирования.

Правильно ли понимает организация, что суммы фактических расходов на строительство объекта, передаваемых организацией привлеченному ею соинвестору (и, соответственно, не учитываемых организацией при исчислении налога на прибыль), должна определяться на основании данных налогового учета доходов и расходов, произведенных организацией в рамках целевого финансирования в размере, равном, соответственно, инвестиционному взносу соинвестора, полученному организацией от соинвестора в рамках указанного договора соинвестирования?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 15 сентября 2010 г. N 03-03-06/1/591**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогообложения прибыли организаций при заключении инвестиционного договора и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанной статьей установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у

налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

В соответствии с п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации застройщиком признается физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

В ситуации, изложенной в письме, организация, являющаяся инвестором-застройщиком, после начала реализации инвестиционного проекта привлекает соинвестора. Условиями договора соинвестирования предусмотрена передача соинвестору определенной договором части построенного объекта.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ привлеченные застройщиком средства соинвестора признаются средствами целевого финансирования, не учитываемыми для целей налогообложения прибыли организаций, при условии их использования по целевому назначению.

Расходы, связанные с реализацией инвестиционного проекта, произведенные в рамках целевого финансирования, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При этом объект недвижимого имущества в части, переходящей в собственность инвестора-застройщика по окончании инвестиционного договора, принимается к налоговому учету инвестором-застройщиком по стоимости, определенной без учета расходов, произведенных за счет средств соинвестора в рамках целевого финансирования.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

15.09.2010

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/13 от 14.10.2010**

**Вопрос:** Организация является инвестором и заказчиком-застройщиком, заключающим договоры строительного подряда "под ключ", в которых этапы строительства не выделены. Этапы строительства выделить нельзя, так как договоры заключаются либо на реконструкцию, либо на строительство одного объекта, а на основании п. 8 Положения о составе разделов проектной документации и требованиях к их содержанию, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16.02.2008 N 87, под этапом строительства понимается строительство одного из объектов капитального строительства, строительство которого планируется осуществить на одном земельном участке, если такой объект может быть введен в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных объектов капитального строительства на этом земельном участке, а также строительство части объекта капитального строительства, которая может быть введена в эксплуатацию и эксплуатироваться автономно, то есть независимо от строительства иных частей этого объекта капитального строительства.

В соответствии с договорами строительного подряда, заключаемыми организацией на календарный год, этапы не выделяются, но указано, что подрядчик выполняет работы, предусмотренные договором, в сроки, установленные графиком производства работ (приложение к договору). Кроме того, в обязательстве заказчика входит ежемесячная приемка и подтверждение фактически выполненных подрядчиком строительного-монтажных работ (формы N N КС-2, КС-3).

Вправе ли организация ежеквартально на протяжении строительства (при условии, что объекты строительства будут использоваться в деятельности, облагаемой НДС) предъявлять к вычету суммы НДС, выставленные подрядчиками по выполненным работам по строительству на основании счетов-фактур и первичных учетных документов при принятии на учет выполненных работ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 14 октября 2010 г. N 03-07-10/13**

В связи с письмом по вопросу применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта основных средств, предназначенного для осуществления налогоплательщиком операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

Согласно п. п. 1 и 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных документов.

На основании п. 1 ст. 39 Кодекса реализацией работ признается передача результатов выполненных работ одним лицом для другого лица.

Порядок сдачи и приемки работ по договору строительного подряда регулируется ст. 753 "Сдача и приемка работ" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс).

Так, согласно п. 1 ст. 753 Гражданского кодекса заказчик, получивший сообщение подрядчика о готовности к сдаче результата выполненных по договору строительного подряда работ либо, если это предусмотрено договором, выполненного этапа работ, обязан немедленно приступить к его приемке. При этом в соответствии с п. 3 данной статьи Гражданского кодекса заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика.

На основании п. 4 ст. 753 Гражданского кодекса сдача результата работ подрядчиком и приемка его заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Следует учитывать, что согласно п. 18 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" при осуществлении строительства здания по договору строительного подряда, в котором этапы работ не выделялись, акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения расчетов. Данные акты не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Таким образом, если договором строительного подряда не предусмотрена поэтапная приемка работ заказчиком, то акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ", подписываемые заказчиком в отношении работ, выполненных подрядчиком за отчетный месяц, являются основанием для определения стоимости выполненных работ, по которой производятся расчеты с подрядчиком, и согласно договору не являются принятием результата работ заказчиком.

Учитывая изложенное, вычет налога на добавленную стоимость по работам, выполненным подрядными организациями, возможен на основании счетов-фактур, выставленных подрядными организациями в порядке, установленном п. 3 ст. 168 и ст. 169 Кодекса, и при условии принятия налогоплательщиком на учет результата указанных работ в объеме, определенном в договоре.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в этом письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

14.10.2010

**Письмо УФНС РФ по г. Москве № 16-03/005790@ от 24.01.2011**

**Вопрос:** О порядке распределения в целях исчисления налога на прибыль затрат на прямые и косвенные в случае, когда отдельные этапы работ выполняются субподрядчиками.

**Ответ:**

**УПРАВЛЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ  
ПО Г. МОСКВЕ**

**ПИСЬМО  
от 24 января 2011 г. N 16-03/005790@**

Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве сообщает, что ФНС России в отношении порядка распределения затрат на прямые и косвенные в случае, когда отдельные этапы работ выполняются субподрядчиками, в Письме от 28.12.2010 N ШС-37-3/18723@ разъяснила следующее.

Исходя из запроса налогоплательщика организация - научно-исследовательский институт осуществляет работы по проектированию объектов гражданской авиации. Часть проектных работ институт выполняет собственными силами, а отдельные этапы работ выполняются силами привлеченных субподрядных организаций.

Учетной политикой для целей налогового учета налогоплательщик предусматривает, что сумма прямых расходов распределяется на объем готовой продукции с учетом объема незавершенного производства пропорционально доле готовой продукции в общем объеме выпускаемой продукции за текущий отчетный период (квартал). Расходы, связанные с выполнением работ субподрядными организациями, не участвуют в расчете незавершенного производства и признаются единовременно в момент подписания акта приемки выполненных работ генеральным заказчиком.

В соответствии с п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

Налогоплательщик самостоятельно определяет перечень прямых расходов, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и закрепляет его в учетной политике для целей налогообложения.

Прямые расходы относятся к затратам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которой они учтены в соответствии со ст. 319 Кодекса.

Таким образом, если у организации есть прямые расходы, относящиеся к незавершенному производству, остаткам готовой продукции и отгруженным, но не реализованным товарам, то, пока не произойдет реализация продукции и указанных товаров, данные суммы прямых расходов не учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль.

Право самостоятельно определять перечень расходов требует от налогоплательщика обоснования принятого решения. Данное полномочие передано организациям для того, чтобы они имели возможность учитывать особенности, характерные для разных отраслей.

Глава 25 Кодекса не содержит положений, ограничивающих налогоплательщика в отнесении тех или иных расходов к прямым или косвенным. Однако выбор предприятия должен быть обоснованным.

При этом необходимо учитывать, что в правоприменительной практике преобладает позиция о том, что выбор организацией метода распределения прямых и косвенных расходов должен быть обоснован технологическим процессом, экономически оправданным и зависит прежде всего от вида осуществляемой деятельности. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 25.02.2010 N Ф09-799/10-СЗ указано, что налогоплательщик вправе отнести конкретные материальные затраты к косвенным расходам только при отсутствии реальной возможности включить их в прямые расходы, применив при этом экономически обоснованные показатели. Произвольное, без какого-либо анализа механизма учета затрат на предприятии и экономического обоснования, отнесение материальных затрат в состав косвенных расходов противоречит положениям ст. ст. 254, 318, 319 Кодекса.

Кроме того, позиция ФАС Уральского округа была одобрена ВАС РФ. В частности, в Определении от 13.05.2010 N ВАС-5306/10 отмечается: не основаны на законе доводы налогоплательщика о толковании инспекцией и судами положений ст. ст. 318 и 319 Кодекса, ограничивающих его самостоятельность в формировании учетной политики в части отнесения затрат

к косвенным или прямым расходам. Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Кодекс не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Кроме того, согласно п. 1 ст. 319 Кодекса налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). В случае если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

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

Советник государственной  
гражданской службы РФ  
1 класса  
О.М.СПИЦИНА

24.01.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/31 от 28.01.2011**

**Вопрос:** Организация выполняет функции инвестора-застройщика по реализации проекта комплексного освоения территории, в связи с чем осуществляет строительство малоэтажного поселка. Возводимые объекты включают: индивидуальные жилые дома, дома блочной постройки (так называемые таун-хаусы), многоквартирные дома, а также коммерческую недвижимость, объекты инженерно-технической инфраструктуры, социального назначения и благоустройства.

Функции заказчика строительства выполняет сторонняя организация. Строительство ведется полностью подрядным способом по очередям.

Согласно утвержденной застройщиком учетной политике для целей налогообложения затраты ведутся в разрезе каждого объекта строительства. При этом расходы на содержание дирекции самого застройщика и на оплату услуг заказчика включаются в состав косвенных расходов и признаются в текущем отчетном периоде. Затраты, которые можно непосредственно отнести к строительству определенного объекта (согласно условиям договора подряда), включаются в его стоимость. Затраты, относящиеся ко всем объектам поселка или одной очереди строительства (проектные работы, экспертиза проекта, амортизация временных сооружений, подготовка (зачистка) строительной площадки), признаются косвенными и списываются в каждом текущем отчетном периоде, в котором они были понесены, исходя из условий договоров. Правомерно ли в целях исчисления налога на прибыль учитывать затраты в приведенном выше порядке?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 28 января 2011 г. N 03-03-06/1/31**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогового учета расходов при реализации проекта комплексного освоения территории и сообщает следующее.

В соответствии с п. п. 1 и 2 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.



При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, если расходы на содержание дирекции застройщика, оплату услуг заказчика, а также общехозяйственные расходы в соответствии со ст. 318 НК РФ и применяемой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения прибыли организаций относятся к косвенным расходам, такие расходы включаются в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

28.01.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/04 от 14.03.2011**

**Вопрос:** Об отсутствии оснований для применения пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ при исчислении НДС в отношении лиц, не относящихся к застройщикам в соответствии с п. 1 ст. 2 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 14 марта 2011 г. N 03-07-10/04**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросам применения пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации и сообщает.

Согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

В соответствии с п. 1 ст. 2 вышеназванного Федерального закона под застройщиком понимается юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, имеющее в собственности или на праве аренды, на праве субаренды земельный участок и привлекающее денежные средства участников долевого строительства в соответствии с данным Федеральным законом для строительства (создания) на этом земельном участке многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании полученного разрешения на строительство. В связи с этим для применения иными лицами освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость, предусмотренного пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Кодекса, правовых оснований не имеется.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

14.03.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-07-10/06 от 21.03.2011**

**Вопрос:** Об отсутствии с 1 октября 2010 г. оснований для налогообложения НДС денежных средств, остающихся в распоряжении застройщика, оказывающего услуги на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного дома, в случае если после завершения строительства размер привлеченных застройщиком денежных средств превысил затраты на строительство объекта недвижимости.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 21 марта 2011 г. N 03-07-10/06**

В связи с письмом по вопросу налогообложения налогом на добавленную стоимость денежных средств, остающихся в распоряжении застройщика, оказывающего услуги на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного дома, в случае если после завершения строительства размер привлеченных застройщиком денежных средств превысил затраты на строительство объекта недвижимости, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в редакции Федерального закона от 17.06.2010 N 119-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" с 1 октября 2010 г. от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

В соответствии с п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ в договоре участия в долевом строительстве указывается цена договора, то есть размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства (создания) объекта долевого строительства. Цена договора может быть определена в договоре как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика.

На основании ст. 162 Кодекса полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются.

Таким образом, если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщикам части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученная застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по переданной части объекта недвижимости, то с 1 октября 2010 г. суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика, применяющего указанное освобождение, не подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Одновременно сообщаем, что направляемое мнение имеет информационно-разъяснительный характер и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

21.03.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/255 от 20.04.2011**

**Вопрос:** Организация выполняет функцию заказчика по нескольким проектам. В рамках исполнения агентских договоров заказчик получает денежные средства от застройщика, привлеченные последним от инвесторов и дольщиков на строительство жилых домов.

Являются ли полученные денежные средства для заказчика (агента) целевыми на основании пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль?

Обязан ли заказчик (агент) уплатить НДС с суммы денежных средств, полученных в рамках одного агентского договора и направленных в исполнение агентского договора по другому строительному проекту?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 20 апреля 2011 г. N 03-03-06/1/255**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета средств целевого финансирования в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

В соответствии с п. 1 ст. 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Согласно пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

Денежные средства, привлеченные застройщиком от инвесторов и дольщиков на строительство жилых домов, на основании пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ признаются застройщиком целевыми и не учитываются при налогообложении прибыли организаций.

Для налогоплательщика-заказчика в целях налогообложения прибыли организаций полученные от застройщика денежные средства учитываются в составе доходов от реализации, если они отражаются в составе расходов в рамках исполнения агентских договоров.

В случае если такие затраты не подлежат включению в состав расходов агента в соответствии с условиями заключенных договоров, то на основании пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ полученные доходы не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (за исключением агентского вознаграждения).

В части налога на добавленную стоимость сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 23.03.2005 N 45н, обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

20.04.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-07/14 от 03.05.2011**

**Вопрос:** Согласно п. 2 ст. 272 НК РФ датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);
- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

Энергоснабжающая организация реализует электроэнергию. При этом сетевая компания при оказании услуг организации по передаче электроэнергии (транспортные услуги) составляет акт об оказании услуг по передаче электроэнергии по итогам календарного периода на основании актов снятия показателей измерительных приборов у потребителей (конечных покупателей) на последнее число календарного месяца. Таким образом, акт не может быть составлен раньше даты окончания календарного периода, к которому он относится.

Процесс оказания услуг по передаче электроэнергии (транспортных услуг) является непрерывным.

Применяется ли п. 2 ст. 272 НК РФ для целей учета по налогу на прибыль расходов на оплату услуг сетевой компании, если электроэнергия, при приобретении и реализации которой они оказаны, реализована в одном налоговом периоде, а акты об оказании услуг по ее передаче составлены в другом налоговом периоде, при этом в графе "наименование услуг" акта указывается календарный период оказания услуг по передаче электроэнергии?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 3 мая 2011 г. N 03-03-07/14**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение по вопросу о документальном подтверждении расходов, связанных с реализацией электроэнергии, в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщики при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций вправе уменьшить доходы на сумму осуществленных (понесенных) обоснованных и документально подтвержденных расходов (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытков).

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, используемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии относятся к материальным расходам.

По общему правилу, установленному п. 1 ст. 272 НК РФ, при использовании метода начисления для целей налогообложения прибыли расходы принимаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от фактической выплаты денежных средств.

В соответствии с п. 2 ст. 272 НК РФ датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);
- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

Если расходы на приобретение электроэнергии фактически произведены в истекшем налоговом периоде, а первичные документы, подтверждающие понесенные расходы, датированы следующим налоговым периодом, то указанные расходы учитываются организацией в составе

соответствующих расходов следующего налогового периода, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Учитывая изложенное, расходы на оплату услуг сетевой компании по передаче электроэнергии на основании п. 2 ст. 272 НК РФ учитываются на дату подписания акта об оказании услуг при условии их соответствия положениям п. 1 ст. 252 НК РФ.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

03.05.2011

### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/288 от 12.05.2011**

**Вопрос:** ОАО заключило контракты на строительство кораблей, сроки постройки которых превышают один налоговый период. В соответствии с п. 2 ст. 271 НК РФ по данным договорам ОАО самостоятельно распределяет доходы в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

В учетной политике ОАО предусмотрено, что доходы отчетного периода определяются как произведение прямых расходов за период по данному заказу на коэффициент рентабельности. Состав прямых расходов соответствует п. 1 ст. 318 НК РФ.

Каков порядок признания доходов по контрактам с длительным циклом производства в целях исчисления налога на прибыль? Соответствует ли указанное положение учетной политики ОАО нормам НК РФ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 12 мая 2011 г. N 03-03-06/1/288**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке признания доходов по контрактам с длительным циклом производства и сообщает.

В соответствии со ст. 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Пунктом 2 ст. 271 Кодекса установлено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Одновременно ст. 316 Кодекса установлено, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства. Указанное распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (вне зависимости от продолжительности этапов).

Что касается вопроса о необходимости признания доходов от реализации на дату завершения налогового периода, следует отметить, что цена договора может быть распределена

налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов: равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете. При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется налогоплательщиком в общеустановленном порядке.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

12.05.2011

### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/09 от 24.05.2011**

**Вопрос:** ООО является застройщиком 21-этажного жилого дома со встроенными офисными, торговыми помещениями, кафе, подземной автостоянкой на 168 мест.

Строительство жилого дома будет производиться за счет привлечения денежных средств граждан и юридических лиц на основании договоров участия в долевом строительстве, заключенных в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 214-ФЗ).

По окончании строительства участникам долевого строительства (гражданам и юридическим лицам) будут переданы объекты долевого строительства: жилые помещения, офисы, торговые помещения, помещения кафе, парковочные места.

В соответствии с введенным с 1 октября 2010 г. пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению НДС на территории РФ услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом N 214-ФЗ (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

Подлежит ли применению в целях НДС указанная норма в отношении услуг застройщика, осуществляющего строительство жилого дома со встроенными офисными, торговыми помещениями, кафе, подземной автостоянкой и привлекающего для этой цели денежные средства граждан и юридических лиц на основании договоров участия в долевом строительстве, заключенных в соответствии с Федеральным законом N 214-ФЗ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 24 мая 2011 г. N 03-07-10/09**

В связи с письмом по вопросу освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг застройщика, оказываемых на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного жилого дома со встроенными торгово-офисными помещениями, кафе и подземной стоянкой, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения). В связи с этим услуги застройщика, оказываемые на основании указанного договора при строительстве многоквартирного жилого дома, имеющего встроенные торгово-офисные помещения, кафе и подземную стоянку, предусмотренные планировкой такого дома, по нашему мнению, подлежат освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Мнение Департамента, приведенное в настоящем письме, не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

24.05.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-05-05-01/44 от 17.06.2011**

**Вопрос:** Об определении налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 17 июня 2011 г. N 03-05-05-01/44**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации, по проведению экспертизы договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем, что согласно ст. 373 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 Кодекса.

Статьей 374 Кодекса установлено, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. ст. 378 и 378.1 Кодекса.

Налоговая база по налогу на имущество организаций, при определении которой в соответствии со ст. 375 Кодекса учитывается остаточная стоимость основных средств, формируется для целей налогообложения по установленным правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Поэтому при определении налоговой базы в отношении имущества организации следует учитывать особенности формирования остаточной стоимости основных средств исходя из норм бухгалтерского учета.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.

Коммерческая организация принимает объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью

свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (п. 4 ПБУ 6/01).

Исходя из положений указанных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при одновременном выполнении условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01. Соответственно, организация, получающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна принять его к учету в момент фактического получения независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Необходимые изменения внесены в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету Приказом Минфина России от 24.12.2010 N 186н.

Кроме того, обращаем внимание, что согласно ст. 703 Гражданского кодекса Российской Федерации договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику. По договору подряда, заключенному на изготовление вещи, подрядчик передает права на нее заказчику.

Судами указывается на то, что по смыслу ст. 374 Кодекса объектом налогообложения по налогу на имущество организаций являются элементы обособленного имущества юридического лица, учитываемые на его балансе в качестве основных средств, то есть таких активов организации, которые составляют экономическую базу деятельности организации (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14.12.2004 N 451-О, Определение (Решение) Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.10.2007 по делу N 8464/07 и от 14.02.2008 N 758/08 и др.).

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Р.А.СААКЯН

17.06.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/396 от 05.07.2011**

**Вопрос:** ЗАО является застройщиком при строительстве многоквартирных жилых домов.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" ЗАО привлекает целевые денежные средства дольщиков.

Является ли целевым на основании пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ использование застройщиком средств дольщиков для оплаты работ подрядчика в части страхования имущества и (или) ответственности подрядчика, предусмотренной договором подряда и сметным расчетом, в целях исчисления налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 5 июля 2011 г. N 03-03-06/1/396**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли средств дольщиков, направленных застройщиком на оплату работ подрядчика в части страхования имущества и ответственности подрядчика, предусмотренную договором подряда и сметным расчетом, в составе расходов, осуществленных за счет средств целевого финансирования, и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого



финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Следовательно, затраты, осуществленные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве, для целей налогообложения прибыли организаций в состав расходов не включаются.

Из Письма Министерства регионального развития Российской Федерации от 22.06.2011 N 16298-ИП/08 следует, что средства на покрытие затрат по добровольному страхованию работников и имущества, в том числе страховых рисков, подлежат учету в гл. 9 "Прочие работы и затраты" сводного расчета стоимости строительства и включаются в сметную стоимость строительства многоквартирных домов или иных объектов недвижимости.

Таким образом, оплата расходов в виде страхования имущества и ответственности подрядчика, предусмотренная договором подряда и сметным расчетом, осуществляется застройщиком за счет средств участников долевого строительства в качестве возмещения затрат на строительство. Следовательно, такие затраты, осуществленные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования, для целей налогообложения прибыли организаций в составе расходов застройщика не учитываются при условии ведения раздельного учета доходов и расходов.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

05.07.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/398 от 05.07.2011**

**Вопрос:** С одной стороны, порядок определения стоимости амортизируемого имущества установлен ст. 257 НК РФ, в соответствии с которой первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

С другой стороны, в состав внереализационных расходов в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ. Следовательно, расходы в виде процентов не должны включаться в первоначальную стоимость построенного (приобретенного) на заемные денежные средства основного средства.

Пункт 4 ст. 252 НК РФ предусматривает, 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.

Вправе ли организация для целей налога на прибыль выбрать способ учета процентов по полученным кредитам (займам) в первоначальной стоимости основных средств, указав этот способ учета в учетной политике организации в целях налогообложения?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 5 июля 2011 г. N 03-03-06/1/398**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу включения в первоначальную стоимость амортизируемого имущества процентов по кредитам (займам) и сообщает следующее.

Главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) предусмотрены особенности учета при налогообложении расходов по отдельным операциям, в том числе расходов в виде процентов по кредитам, займам и иным долговым обязательствам.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ.

Таким образом, проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

05.07.2011

**Письмо ФНС РФ № ЕД-4-3/11248@ от 12.07.2011**

**Вопрос:** О порядке принятия к вычету сумм НДС, предъявленных заказчиком-застройщиком налогоплательщику-инвестору, в том числе на основании сводного счета-фактуры, составленного по счетам-фактурам, выставленным заказчику-застройщику проектными и строительными организациями в период с 2004 по 2007 гг.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 12 июля 2011 г. N ЕД-4-3/11248@**

Федеральная налоговая служба рассмотрела запрос по вопросу применения вычетов сумм налога на добавленную стоимость и сообщает следующее.

Как следует из запроса, между инвестором и заказчиком-застройщиком заключен инвестиционный договор на строительство объекта, условиями которого поэтапная сдача строительных работ не предусмотрена. Заказчик-застройщик по окончании строительства в 2010 г. передает инвестору на баланс законченный объект капитального строительства. При этом заказчик-застройщик выставляет инвестору "сводный" счет-фактуру с включением в него счетов-фактур, полученных заказчиком-застройщиком от проектных и строительных организаций в период с 2004 по 2007 гг.

Учитывая, что в запросе рассматриваются отношения, связанные с инвестиционной деятельностью, осуществляемой в форме капитальных вложений, при рассмотрении вопроса, касающегося обоснованности применения вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных заказчиком-застройщиком налогоплательщику-инвестору, в том числе на основании счетов-фактур, выставленных заказчику-застройщику проектными и строительными организациями в период с 2004 по 2007 гг., необходимо учитывать следующее.

Согласно положениям Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ) заказчики на основании договоров с инвесторами осуществляют реализацию инвестиционных проектов в форме капитальных вложений в основные средства, в частности в объекты недвижимости, включая разработку и утверждение проектной документации.

В соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

На основании абз. 1 п. 6 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ.

Согласно п. 5 ст. 172 Кодекса вычеты вышеуказанных сумм налога производятся в порядке, установленном абз. 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса.

Абзацами 1 и 2 п. 1 ст. 172 Кодекса установлено, что налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, при наличии соответствующих первичных документов.

Учитывая изложенное, суммы налога, предъявленные заказчиком-застройщиком налогоплательщику-инвестору, принимаются к вычету у налогоплательщика-инвестора на основании счета-фактуры заказчика-застройщика, составленного в адрес налогоплательщика-инвестора, при условии принятия налогоплательщиком-инвестором к учету, в том числе на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", результата инвестиционного проекта при наличии соответствующих первичных документов и использования объекта для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

При этом выставление заказчиком-застройщиком счета-фактуры в адрес налогоплательщика-инвестора производится в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 168 Кодекса, то есть не позднее пяти дней после передачи по соответствующему первичному документу (акту) на баланс налогоплательщика-инвестора результата инвестиционного проекта.

В том случае, если согласно инвестиционному договору результатом инвестиционного проекта, включающего необходимую разработку и утверждение проектной документации, является законченный в III квартале 2010 г. капитальным строительством объект, выставление счета-фактуры заказчиком-застройщиком в адрес налогоплательщика-инвестора производится не позднее пяти дней с даты передачи законченного капитальным строительством объекта (то есть результата инвестиционного проекта). Данный счет-фактура составляется на основании всех счетов-фактур, выставленных подрядными, а также проектными организациями в периоде осуществления строительства объекта, в том числе и в 2004 - 2007 гг.

К указанному счету-фактуре заказчик-застройщик прилагает счета-фактуры, ранее полученные заказчиком-застройщиком от подрядных (проектных) организаций по указанным выше работам, а также копии соответствующих первичных документов.

При этом обращаем внимание на то, что положения Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ в рассматриваемом случае не применяются, так как нормами переходных положений ст. 3 данного Закона установлен порядок применения вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных в период до 1 января 2005 г. и с 1 января 2005 г. до 1 января 2006 г. налогоплательщику-инвестору подрядными организациями по подрядным работам при передаче результатов этих работ в объеме, определенном в договоре, а также заказчиками-застройщиками при передаче результатов инвестиционного проекта.

Что касается истечения трехлетнего срока в отношении счетов-фактур, выставленных подрядными (проектными) организациями в 2004 - 2007 гг. в адрес заказчика-застройщика, то необходимо иметь в виду следующее.

Как указано выше, у налогоплательщика-инвестора право на вычет суммы налога, предъявленной ему заказчиком-застройщиком, возникает при получении счета-фактуры, выставленного заказчиком-застройщиком в адрес инвестора, по принятому на учет результату инвестиционного проекта, независимо от того, что счет-фактура составляется заказчиком-застройщиком на основании счетов-фактур, выставленных этому заказчику-застройщику подрядными (проектными) организациями в 2004 - 2007 гг. При этом на основании п. 2 ст. 173 Кодекса срок, в течение которого налогоплательщик вправе заявить к вычету предъявленные ему суммы налога, составляет три года после окончания соответствующего налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на вычет налога.

С Минфином России согласовано (Письмо от 31.05.2011 N 03-07-15/54).

Советник государственной  
гражданской службы  
Российской Федерации  
2 класса  
Д.В.ЕГОРОВ

12.07.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/425 от 19.07.2011**

**Вопрос:** О порядке учета для целей исчисления налога на прибыль валютных ценностей, полученных в виде инвестиций от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 19 июля 2011 г. N 03-03-06/1/425**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке переоценки валютных ценностей в целях налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в том числе в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения.

При условии отдельного учета, а также целевого использования указанных средств доходы и расходы, полученные (произведенные) в рамках целевых поступлений, не учитываются для целей налогообложения прибыли.

При этом курсовые разницы по указанным средствам, возникшие в результате изменения официального курса иностранной валюты, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, являются доходами (расходами), полученными (произведенными) в рамках целевых поступлений, которые также не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
И.В.ТРУНИН

19.07.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/483 от 15.08.2011**

**Вопрос:** ЗАО является застройщиком многоквартирного жилого дома на земельном участке, принадлежащем застройщику на основании свидетельства о государственной регистрации права собственности на земельный участок. Застройщик привлекает денежные средства участников

долевого строительства для строительства многоквартирного жилого дома на указанном земельном участке.

Вправе ли ЗАО учесть стоимость земельного участка в составе расходов на строительство многоквартирного жилого дома в целях исчисления налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 15 августа 2011 г. N 03-03-06/1/483**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанной статьей установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Согласно ст. 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, в частности в целях возмещения затрат на приобретение, в том числе оформление, права собственности или права аренды, права субаренды на земельные участки, на которых осуществляется строительство (создание) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости.

Таким образом, в случае возмещения затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, указанные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли как расходы, произведенные в рамках целевого финансирования.

При этом по вопросу правомерности компенсации затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, в конкретных ситуациях следует обращаться в ФСФР России.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

15.08.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/488 от 16.08.2011**

**Вопрос:** ООО является застройщиком на принадлежащем ему на праве собственности земельном участке. Проектом предусмотрено строительство 5 очередей комплекса многоквартирных домов. Начало строительства первой очереди - I квартал 2010 г., окончание строительства последней очереди - IV квартал 2014 г.

Для финансирования строительства ООО привлекает средства физических лиц (дольщиков) по договорам долевого участия в строительстве жилого дома. По условиям заключаемых договоров

долевого участия квартиры будут передаваться в собственность дольщикам после завершения строительства каждой очереди и получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию. Указанные договоры относятся к договорам с длительным технологическим циклом. Поэтапная сдача работ условиями указанных договоров не предусмотрена.

В соответствии с положениями ст. 316 НК РФ доход от реализации по договорам с длительным циклом распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом равномерности признания дохода по указанным работам (услугам). При этом принципы и методы должны быть закреплены в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения.

Для равномерного отражения доходов от реализации в налоговом учете ООО разработан собственный расчетный метод, закрепленный в учетной политике.

Необходимо ли в целях исчисления налога на прибыль распределение прибыли ООО в разрезе отчетных и налоговых периодов или финансовый результат подлежит признанию единовременно после завершения строительства (передачи квартир)?

**Ответ:**

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ПИСЬМО**

**от 16 августа 2011 г. N 03-03-06/1488**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли доходов организации-застройщика при строительстве многоквартирных домов с привлечением денежных средств в порядке долевого участия и сообщает, что в соответствии со ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Консультирование указанных лиц по выбору наиболее оптимального для налогоплательщика порядка уплаты налога, проведение экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, методик оценки показателей хозяйственной деятельности этих лиц, а также оценка конкретных хозяйственных операций к обязанностям Минфина России не относятся.

Одновременно сообщаем следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанной статьей установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

В соответствии с п. 16 ст. 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации застройщиком признается физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта.

С учетом ст. ст. 36 и 38 Жилищного кодекса Российской Федерации, ст. 25 Земельного кодекса Российской Федерации лицо, приобретающее в собственность помещение в многоквартирном доме, одновременно приобретает долю в праве общей собственности на общее имущество, включая долю в праве общей собственности на земельный участок, расположенный под многоквартирным домом и иными входящими в состав такого дома объектами недвижимости, включая элементы озеленения и благоустройства и иные предназначенные для обслуживания, эксплуатации и благоустройства данного дома объекты, расположенные на указанном земельном участке.

В соответствии с ч. 2 ст. 23 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" государственная регистрация возникновения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество.

Исходя из положений ст. 271 Кодекса в целях налогообложения прибыли доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического

поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Учитывая, что затраты, связанные со строительством жилого дома, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков и в налоговом учете указанные доходы и расходы не отражаются, по окончании строительства застройщик определяет финансовый результат (прибыль) от осуществления своей деятельности на дату подписания документа о передаче объекта в эксплуатацию.

Врио директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

16.08.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/504 от 19.08.2011**

**Вопрос:** Организация-застройщик для реализации инвестиционных проектов на застройку жилых микрорайонов (одновременно два инвестиционных проекта) привлекает средства по договорам долевого участия и по инвестиционным договорам. Средства дольщиков и инвесторов поступают неравномерно: например, в первом квартале поступили средства от инвесторов по одному инвестиционному проекту (проекту А), а во втором квартале по другому (проекту В). Застройщик для осуществления строительства по двум проектам одновременно временно свободные денежные средства, полученные в первом квартале от инвесторов для реализации инвестиционного проекта А, использует на реализацию инвестиционного проекта В. Во втором квартале осуществляется обратная ситуация: средства инвесторов получены на реализацию проекта В, а используются на реализацию сразу двух проектов - А и В. По окончании строительства (ориентировочно через 2 года) финансирование и расходы приводятся в соответствие.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организация-застройщик не учитывает доходы в виде средств дольщиков и инвесторов, аккумулированных на счетах застройщика, а также расходы, понесенные застройщиком за период строительства, произведенные за счет средств целевого финансирования.

Является ли использование застройщиком временно свободных инвестиционных средств в различных кварталах текущего года нецелевым использованием в целях применения налога на прибыль организаций?

Нужно ли по окончании налогового периода представлять в налоговый орган по месту учета отчет о целевом использовании полученных денежных средств?

**Ответ:**

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО от 19 августа 2011 г. N 03-03-06/1/504**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Из Письма Федеральной службы по финансовым рынкам от 17.08.2011 N 11-СХ-01/21153 следует, что согласно п. 1 ч. 4 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон) договор должен содержать определение подлежащего передаче конкретного объекта долевого строительства в соответствии с проектной документацией застройщиком после получения им разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Федерального закона денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в соответствии с проектной документацией в целях, предусмотренных указанной статьей.

Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные ч. 1 ст. 18 Федерального закона, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Федеральным законом договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства.

Таким образом, использование денежных средств, которые получены застройщиком от участников долевого строительства на создание (строительство) одного объекта, на строительство другого объекта признается нецелевым. Следовательно, такие денежные средства подлежат включению во внереализационные доходы на основании п. 14 ст. 250 НК РФ.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств (лист 07 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом ФНС России от 15.12.2010 N ММВ-7-3/730@).

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

19.08.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/506 от 22.08.2011**

**Вопрос:** Организация (инвестор-застройщик) для реализации инвестиционных проектов (на застройку жилых микрорайонов) привлекает средства по договорам долевого участия и по инвестиционным договорам. За счет привлеченных средств дольщики и инвесторов финансируются затраты, которые направлены на реализацию различных инвестиционных проектов. При этом дольщики и инвесторы привлекаются на протяжении всех стадий строительства объектов, соответственно, инвестиции от них поступают в течение всего периода строительства. Договорами долевого участия и инвестиционными договорами предусматриваются в том числе сроки строительства объекта (жилого дома) и передачи его дольщику (инвестору). При определении налоговой базы по налогу на прибыль организация-застройщик не учитывает доходы в виде средств дольщиков и инвесторов, аккумулированных на счетах застройщика, а также расходы, понесенные застройщиком за период строительства, произведенные за счет средств целевого финансирования (ст. ст. 250, 251 гл. 25 НК РФ).

Правильно ли организация понимает, что в рамках гл. 25 НК РФ целевыми расходами инвестиционных средств признаются расходы, произведенные в рамках конкретных инвестиционных проектов и за счет денежных средств, поступивших по договорам долевого участия и по инвестиционным договорам, заключенным конкретно под данный инвестиционный проект? Допустимо ли финансирование одного инвестиционного проекта за счет инвестиционных (целевых) средств, полученных под другой инвестиционный проект?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 22 августа 2011 г. N 03-03-06/1/506**



Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Из Письма Федеральной службы по финансовым рынкам от 17.08.2011 N 11-СХ-01/21153 следует, что согласно п. 1 ч. 4 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон) договор должен содержать определение подлежащего передаче конкретного объекта долевого строительства в соответствии с проектной документацией застройщиком после получения им разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Федерального закона денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в соответствии с проектной документацией в целях, предусмотренных указанной статьей.

Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные ч. 1 ст. 18 Федерального закона, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Федеральным законом договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства.

Таким образом, использование денежных средств, которые получены застройщиком от участников долевого строительства на создание (строительство) одного объекта, на строительство другого объекта признается нецелевым. Следовательно, такие денежные средства подлежат включению во внереализационные доходы на основании п. 14 ст. 250 НК РФ.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

22.08.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/554 от 16.09.2011**

**Вопрос:** Организация, являющаяся застройщиком, по завершении строительства жилого дома определяет полученную экономию или перерасход инвестиционных средств по каждому дольщику либо инвестору.

Суммы превышения договорной цены над затратами на строительство (экономию) включаются во внереализационные доходы.

Возможно ли определение экономии или перерасхода инвестиционных средств в целом по объекту?

Вправе ли организация при исчислении налога на прибыль учесть суммы убытков в виде превышения затрат на строительство над договорной ценой по одному дольщику за счет экономии, полученной по другому дольщику?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 16 сентября 2011 г. N 03-03-06/1/554**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики совместно с ФСФР России рассмотрел письмо по вопросу учета убытков (перерасхода инвестиционных средств дольщиков), полученных в результате превышения затрат на строительство над договорной ценой, в целях налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

Согласно ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

Пункт 2 ст. 2 Закона N 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей.

По смыслу приведенной выше нормы Закона N 214-ФЗ можно сделать вывод о том, что застройщик вправе использовать денежные средства участников долевого строительства для строительства объекта недвижимости в целом.

Таким образом, в рамках строительства одного объекта недвижимости застройщик вправе определять экономию или перерасход денежных средств участников долевого строительства в целом по объекту недвижимости.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Соответственно, расходы, понесенные заказчиком-застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Следовательно, убытки, полученные заказчиком-застройщиком в виде превышения затрат на строительство объекта недвижимости над суммой средств целевого финансирования, не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

16.09.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/584 от 23.09.2011**

**Вопрос:** В п. 2 ст. 257 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль организаций установлено понятие "техническое перевооружение". К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Используемые для определения технического перевооружения понятия "повышение технико-экономических показателей" и "передовая техника и технология" являются оценочными. Конкретные критерии установления наличия или отсутствия того или иного признака технического перевооружения в НК РФ отсутствуют.

Руководящие указания об определении понятий и отнесении видов работ и мероприятий в электрических сетях отрасли "Электроэнергетика" к новому строительству, расширению, реконструкции и техническому перевооружению N РД 153-34.3-20.409-99, утвержденные РАО "ЕЭС России" 13.12.1999 (далее - Руководящие указания), конкретизируют понятие "техническое перевооружение" в электрических сетях.

Так, к техническому перевооружению согласно табл. 4 Руководящих указаний относится сплошная замена (более 30%) физически или морально устаревших типов оборудования, устройств объектов электрических сетей новыми, соответствующими современному уровню.

Правомерно ли для целей исчисления налога на прибыль российскими организациями отрасли "Электроэнергетика" определять понятие "техническое перевооружение" в соответствии с Руководящими указаниями, которыми установлены конкретные цифровые показатели?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 23 сентября 2011 г. N 03-03-06/1/584**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о понятии "техническое перевооружение" для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Так как НК РФ дает определение понятия "техническое перевооружение", то налогоплательщик для целей налогового учета должен руководствоваться именно им.

Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ к техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Одновременно сообщаем, что для более детальной конкретизации вышеуказанного понятия следует обращаться в Министерство регионального развития Российской Федерации.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

23.09.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-07-10/15 от 18.10.2011**

**Вопрос:** О порядке налогообложения НДС и составления счетов-фактур застройщиком, заключившим с инвесторами - юридическими лицами договоры на участие в инвестировании строительства нежилого здания; о порядке применения инвесторами налоговых вычетов по НДС.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 18 октября 2011 г. N 03-07-10/15**

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и составления счетов-фактур застройщиком, заключившим с инвесторами - юридическими лицами договоры на участие в инвестировании строительства нежилого здания, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав. При этом п. 1 ст. 39 Кодекса установлено, что реализацией товаров, работ или услуг организацией признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Учитывая изложенное, в случае если строительство объекта осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика, передача застройщиком в установленном порядке на баланс инвестора части объекта, законченного капитальным строительством, операцией по реализации застройщиком товара или строительно-монтажных работ, по нашему мнению, не является и, соответственно, объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость у застройщика не признается. При этом услуги по организации строительства объекта, оказываемые застройщиком инвесторам, являются объектом налогообложения и подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Согласно п. 1 ст. 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные ст. 171 Кодекса налоговые вычеты.

На основании п. 2 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Пунктом 6 ст. 171 Кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства.

Согласно п. п. 1 и 5 ст. 172 Кодекса указанные налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг, имущественных прав), после принятия на учет этих товаров (работ, услуг, имущественных прав), при наличии соответствующих первичных документов.

Учитывая изложенное, для применения инвесторами налоговых вычетов, предусмотренных вышеуказанным п. 6 ст. 171 Кодекса по части объекта, которая после окончания строительства будет принадлежать соответствующим инвесторам, осуществляющим финансирование строительства путем перечисления денежных средств на расчетный счет застройщика, застройщику следует выставить счета-фактуры в адрес каждого инвестора по передаваемой ему части объекта в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 168 Кодекса, то есть не позднее пяти календарных дней после передачи в установленном порядке на баланс инвестора части объекта, законченного капитальным строительством.

Указанный счет-фактура составляется в двух экземплярах на основании счетов-фактур, ранее полученных застройщиком от подрядных организаций по выполненным строительно-монтажным работам и поставщиков товаров (работ, услуг). При этом в данном счете-фактуре строительно-монтажные работы и товары (работы, услуги) целесообразно выделить в самостоятельные позиции. Сумму налога на добавленную стоимость, указанную в таком счете-фактуре, следует определять расчетным методом, исходя из сумм налога, предъявленных застройщику подрядными организациями и поставщиками товаров (работ, услуг), и доли данного инвестора в сумме инвестиций на строительство объекта.

К первому экземпляру счета-фактуры, передаваемому застройщиком инвестору, прилагаются копии счетов-фактур, полученных застройщиком от подрядной организации, а также копии соответствующих первичных документов.

Второй экземпляр счета-фактуры хранится у застройщика в журнале учета выставленных счетов-фактур без регистрации в книге продаж.

По услугам по организации строительства объекта, оказанным застройщиком инвесторам, застройщику следует выставлять инвесторам счета-фактуры в общеустановленном порядке и регистрировать их в книге продаж.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

18.10.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/17 от 26.10.2011**

**Вопрос:** Об учете в целях исчисления НДС организацией-застройщиком денежных средств, полученных от участников долевого строительства для возмещения затрат на строительство многоквартирного дома, о принятии к вычету НДС, предъявленного организации, совмещающей функции застройщика, заказчика и генерального подрядчика, по товарам (работам, услугам), приобретаемым ею для выполнения строительно-монтажных работ, а также о применении освобождения от обложения НДС услуг застройщика, если в договоре не выделено вознаграждение организации за выполнение функций застройщика; об учете в целях исчисления налога на прибыль средств целевого финансирования, полученных на счет застройщиком от участников долевого строительства, и затрат на строительство дома.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 26 октября 2011 г. N 03-07-10/17**

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций организацией, являющейся застройщиком по договору участия в долевом строительстве при осуществлении строительства многоквартирного дома, в состав которого входят парковочные места, офисные и торговые помещения, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

На основании п. 1 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости.

В соответствии с п. 1 ст. 5 Закона N 214-ФЗ в договоре участия в долевом строительстве указывается цена договора, то есть размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства (создания) объекта долевого строительства. Цена договора может быть определена в договоре как сумма денежных средств на возмещение затрат на

строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика.

Как следует из письма, организация по договору совмещает функции застройщика, заказчика и генерального подрядчика. При этом вознаграждение организации за выполнение функций застройщика в договоре не выделено.

На основании пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогообложению налогом на добавленную стоимость подлежат полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), не освобождаемых от налогообложения.

Учитывая изложенное, в случае если организация, являющаяся по договору участия в долевом строительстве застройщиком, своими силами или своими силами с привлечением других лиц обязуется построить объект недвижимости, то есть застройщик непосредственно выполняет строительные-монтажные работы, то согласно пп. 2 п. 1 ст. 162 Кодекса денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство (создание) объекта долевого строительства, включаются в налоговую базу у застройщика как оплата (частичная оплата), полученная в счет предстоящего выполнения работ.

Согласно п. 1 ст. 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные ст. 171 Кодекса налоговые вычеты.

На основании п. 2 ст. 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные застройщику, являющемуся генеральным подрядчиком при строительстве объекта, по товарам (работам, услугам), приобретаемым им для выполнения строительные-монтажных работ, признаваемых объектом налогообложения этим налогом, подлежат вычетам в порядке, установленном ст. 172 Кодекса.

Что касается применения пп. 23.1 п. 3 ст. 149 Кодекса, в случае если вознаграждение организации за выполнение функций застройщика в договоре не выделено, то согласно данному подпункту от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Законом N 214-ФЗ (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

Таким образом, данной нормой ст. 149 Кодекса ограничение на применение освобождения от налогообложения в случае, если вознаграждение организации за выполнение функций застройщика в договоре не выделено, не предусмотрено. При этом в соответствии с п. 4 ст. 149 Кодекса в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению налогом на добавленную стоимость, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с данной статьей Кодекса, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Вместе с тем согласно п. 5 ст. 149 Кодекса налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), в том числе услуг застройщика, предусмотренные п. 3 данной статьи Кодекса, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, представив соответствующее заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения или приостановить его исполнение.

Что касается налога на прибыль организаций, то в соответствии со ст. 3 Закона N 214-ФЗ застройщик вправе привлекать денежные средства участников долевого строительства для строительства (создания) многоквартирного дома только после получения в установленном порядке разрешения на строительство, опубликования, размещения и (или) представления проектной декларации в соответствии с данным Законом и государственной регистрации застройщиком права собственности на земельный участок, предоставленный для строительства (создания) многоквартирного дома, или договора аренды, договора субаренды такого земельного участка. Право на привлечение денежных средств граждан для строительства (создания) многоквартирного дома с принятием на себя обязательств, после исполнения которых у гражданина возникает право собственности на жилое помещение в строящемся (создаваемом) многоквартирном доме, имеют отвечающие требованиям данного Закона застройщики на основании договора участия в долевом строительстве.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования, в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Согласно п. 5 ст. 270 Кодекса в целях налогообложения прибыли у застройщика не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

Таким образом, затраты, связанные со строительством жилого дома, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков.

В соответствии с п. 1 ст. 8 Закона N 214-ФЗ передача объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства осуществляются по подписываемым сторонами передаточному акту или иному документу о передаче.

На основании п. 1 ст. 12 Закона N 214-ФЗ обязательства застройщика перед дольщиком считаются исполненными с момента подписания сторонами акта о передаче объекта долевого строительства.

Таким образом, финансовый результат (прибыль) от строительства застройщик определяет по окончании строительства на дату подписания документа о передаче объекта долевого строительства.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

26.10.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/695 от 27.10.2011**

**Вопрос:** В период с 2007 по 2010 гг. ЗАО (застройщик) осуществляло строительство нежилого здания. На основании договоров к участию в инвестировании строительства здания привлечены инвесторы - юридические лица.

После завершения строительства произошло распределение площадей в здании на основании соглашения о распределении площадей во вновь создаваемом недвижимом имуществе, в соответствии с которым застройщик и инвесторы оформили в собственность свои доли в здании пропорционально участию в инвестировании строительства.

Являются ли доходы, полученные застройщиком от передачи инвесторам их доли, доходом от реализации для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 27 октября 2011 г. N 03-03-06/1/695**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета для целей налогообложения прибыли организаций средств, полученных организацией-застройщиком от инвесторов, и сообщает следующее.

В соответствии с положениями пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Таким образом, при выполнении условий, установленных пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, привлеченные инвестором-застройщиком средства дольщиков и (или) инвесторов не увеличивают и не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации-застройщика.

При отражении в налоговом учете операций, связанных с передачей доли и (или) инвестору завершенного строительством объекта (доли), необходимо учитывать следующее.

Для целей налогообложения прибыли доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ).

При этом п. 1 ст. 39 НК РФ установлено, что реализацией товаров, работ или услуг организацией признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Учитывая изложенное, в случае если строительство объекта осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика, передача застройщиком в установленном порядке на баланс инвестора части объекта, законченного капитальным строительством, операцией по реализации товара или строительно-монтажных работ, по нашему мнению, не является. При этом услуги по организации строительства объекта, оказываемые застройщиком инвесторам, являются выручкой от реализации услуг и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

27.10.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 07-02-06/211 от 01.11.2011**

**Вопрос:** О разъяснении в Положении по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н, особенностей порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**



от 1 ноября 2011 г. N 07-02-06/211

В связи с обращением Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, если иное не установлено законодательством, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, установлены Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 24.10.2008 N 116н.

Директор Департамента  
Л.З.ШНЕЙДМАН

01.11.2011

---

**Письмо Минфина РФ № 03-07-11/299 от 07.11.2011**

**Вопрос:** Одним из основных направлений деятельности ООО является строительство промышленных объектов. Строительство осуществляется на основании договоров подряда. Организация выступает в качестве генерального подрядчика.

В договоре строительного подряда не предусмотрен поэтапный порядок сдачи-приемки работ, не предусмотрены авансовые платежи, однако предусмотрена обязанность подрядчика ежемесячно в согласованный сторонами срок направлять заказчику следующие документы:

- акт приемки выполненных работ (форма N КС-2);
- справку о стоимости выполненных работ (форма N КС-3).

Правильно ли считать, что для ООО моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат: день передачи работ (на основании формы N КС-2, формы N КС-3) или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ (п. 1 ст. 167 НК РФ)? В рассматриваемом случае будет ли дата подписания акта заказчиком признаваться датой реализации работ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 7 ноября 2011 г. N 03-07-11/299**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о моменте определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта основных средств и сообщает, что при решении данного вопроса необходимо руководствоваться п. 1 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым в целях применения налога на добавленную стоимость моментом определения налоговой базы при выполнении работ является наиболее ранняя из дат: день выполнения (передачи) работ либо день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего выполнения работ.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 18 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 N 51 "Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда" при осуществлении строительства здания по договору строительного подряда, в котором этапы работ не выделялись, акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ" подтверждают лишь выполнение промежуточных работ для проведения

расчетов. Данные акты не являются актом предварительной приемки результата отдельного этапа работ, с которыми закон связывает переход риска на заказчика.

Таким образом, если договором строительного подряда не предусмотрена поэтапная приемка работ заказчиком, то акты по форме N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ", подписываемые заказчиком в отношении работ, выполненных подрядчиком за отчетный месяц, являются основанием для определения стоимости выполненных работ, по которой производятся расчеты с подрядчиком, и согласно договору не являются принятием результата работ заказчиком.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

07.11.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/755 от 14.11.2011**

**Вопрос:** ООО заключило договор подряда на работы по ремонту ЦСД турбоагрегата в период капитального ремонта блока. Договором предусмотрена возможность предоставления заказчиком жилья для проживания работников подрядчика. В рамках исполнения условий договора ООО заключены договоры с физическими лицами на аренду квартир, а также произведена оплата услуг гостиниц.

Могут ли быть учтены при исчислении налога на прибыль расходы в виде арендной платы и оплаты услуг гостиниц по проживанию работников подрядчика?

**Ответ:**

#### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 14 ноября 2011 г. N 03-03-06/1/755**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета расходов на проживание сотрудников и в целях налогообложения прибыли сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На основании п. 1 ст. 702 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Пунктом 2 ст. 709 ГК РФ установлено, что цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение.

Если оплата расходов на проживание сотрудников организации-подрядчика осуществляется организацией-заказчиком в рамках заключенного договора подряда, то указанные расходы являются формой оплаты работ (услуг), оказанных организации-заказчику организацией-подрядчиком.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

14.11.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/758 от 15.11.2011**

**Вопрос:** Договором подряда предусмотрено выполнение строительно-монтажных работ из материалов заказчика. Организация-заказчик приобрела материалы (трубы для строительства газопровода) и передала их организации-подрядчику. По завершении производства работ подрядчиком были переданы акты (формы N N КС-2 и КС-3), согласно которым подрядчиком выполнена часть работ по строительству распределительных газовых сетей, из которых следовало, что переданные заказчиком материалы не были использованы в полном объеме. В нарушение требований закона и договора подряда подрядчик не вернул заказчику неиспользованные материалы, в результате чего заказчик понес убытки в размере стоимости переданных и неиспользованных материалов. Убытки с подрядчика были взысканы в судебном порядке.

Организация-заказчик находится на общей системе налогообложения, отражает доходы и расходы по методу начисления.

Стоимость материалов, переданных заказчиком и использованных подрядчиком при производстве строительно-монтажных работ, была отнесена организацией-заказчиком на стоимость капитальных вложений при подписании актов выполненных работ (формы N N КС-2 и КС-3).

Сумма взысканных убытков, согласно постановлению арбитражного суда, в соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ была отнесена к внереализационным доходам организации-заказчика в целях исчисления налога на прибыль. Этот доход был учтен на дату вступления в законную силу решения суда - 03.10.2011.

Можно ли организации-заказчику включить в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль затраты на приобретение материалов, переданных подрядчику, но не использованных им при строительстве и не возвращенных заказчику?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 15 ноября 2011 г. N 03-03-06/1/758**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу включения в состав расходов для целей налогообложения прибыли затрат на приобретение материалов, переданных подрядчику, и исходя из содержащейся в письме информации сообщает следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) для целей налогообложения прибыли к внереализационным доходам относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

В соответствии с пп. 4 п. 4 ст. 271 Кодекса для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

На основании п. 1 ст. 252 Кодекса налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных в ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На основании изложенного организация-заказчик вправе уменьшить налоговую базу на стоимость ранее приобретенных и переданных подрядчику материалов, но не использованных при строительстве объекта и не возвращенных заказчику, на дату вступления в силу решения суда о взыскании соответствующих убытков с подрядчика.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

15.11.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-05-01/88 от 16.11.2011**

**Вопрос:** В 2009 г. ЗАО, являясь заказчиком и инвестором, ввело в эксплуатацию почтово-грузовой комплекс. В почтово-грузовой комплекс, кроме непосредственно основного здания, входит ряд вспомогательных зданий, сооружения и оборудование, представляющие собой единый узел, по обработке грузопотоков аэропорта. На базе комплекса осуществляется загрузка и выгрузка воздушных судов, транспортировка грузов, комплектация рейсов авиакомпаний.

В 2010 и 2011 гг. ЗАО произведены достройка, дооборудование и окончательный ввод в эксплуатацию всех зданий, сооружений и оборудования, входящих в состав почтово-грузового комплекса. Введены инженерные системы и оборудование для жизнеобеспечения деятельности нового почтово-грузового комплекса, оборудование для подъема и перемещения грузов, система сбора и обработки данных, автоматическая система диспетчерского управления электроснабжением и другие.

Какое имущество в целях налогообложения налогом на имущество организаций понимается под сооружениями инфраструктуры воздушного транспорта, в частности: здание почтово-грузового комплекса, системы и оборудование для жизнеобеспечения деятельности нового почтово-грузового комплекса, оборудование для подъема и перемещения грузов, система сбора и обработки данных, автоматическая система диспетчерского управления электроснабжением и т.п.?

На какой период (момент) распространяется положение о том, что налоговая база по налогу на имущество организаций уменьшается на сумму законченных капитальных вложений?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 16 ноября 2011 г. N 03-05-05-01/88**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо ЗАО о порядке применения п. 6 ст. 376 Налогового кодекса Российской Федерации и сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации, по проведению экспертизы договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем, что п. 6 ст. 376 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс, в ред. Федерального закона от 27.11.2010 N 308-ФЗ) установлено, что налоговая база уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию и (или) модернизацию вводимых, реконструируемых и (или) модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях Российской Федерации, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов.

В силу ст. 376 Кодекса положение п. 6 указанной статьи не применяется в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 г.

Поэтому организация, на балансе которой в составе основных средств учтены введенные с 2010 г. поименованные в п. 6 ст. 376 Кодекса сооружения, вправе уменьшить налоговую базу по налогу на имущество организаций с 1 января 2011 г. на сумму капитальных вложений (то есть стоимость капитальных вложений во вновь введенные сооружения или стоимость введенных капитальных вложений в действующие сооружения), если указанные в п. 6 ст. 376 Кодекса сооружения учтены в 2010 г. в качестве объектов основных средств на бухгалтерском счете 01 "Основные средства".

На основании ст. 2 Федерального закона от 27.11.2010 N 308-ФЗ положения п. 6 ст. 376 Кодекса применяются до 1 января 2025 г., следовательно, в отношении введенных с 1 января 2010 г. вышеназванных сооружений, числящихся на балансе организации в составе основных средств, налоговая преференция, установленная п. 6 ст. 376 Кодекса, распространяется на налоговые периоды 2011 - 2024 гг.

Что касается применения п. 6 ст. 376 Кодекса в отношении имущества сооружений инфраструктуры воздушного транспорта, то понятие авиационной инфраструктуры определено Федеральным законом от 08.01.1998 N 10-ФЗ "О государственном регулировании развития авиации" (далее - Федеральный закон N 10-ФЗ).

Согласно ст. 1 Федерального закона N 10-ФЗ авиационная инфраструктура включает аэродромы, аэропорты, объекты единой системы организации воздушного движения, центры и пункты управления полетами летательных аппаратов, пункты приема, хранения и обработки информации в области авиационной деятельности, объекты хранения авиационной техники, центры и оборудование для подготовки летного состава, другие используемые при осуществлении авиационной деятельности сооружения и техника.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 40 Воздушного кодекса Российской Федерации аэропортом является комплекс сооружений, включающий в себя аэродром, аэровокзал, другие сооружения, предназначенный для приема и отправки воздушных судов, обслуживания воздушных перевозок и имеющий для этих целей необходимые оборудование, авиационный персонал и других работников.

При рассмотрении вопроса об отнесении имущества к сооружениям инфраструктуры воздушного транспорта следует также учитывать нормы Федерального закона от 30.12.2009 N 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений".

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

16.11.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/808 от 06.12.2011**

**Вопрос:** ЗАО с 2011 г. осуществляет строительство платного автодорожного путепровода общего пользования с мостовыми подходами (участками автомобильных дорог общего пользования).

В рамках реализации данного проекта ЗАО:

заключило договор аренды помещения, которое необходимо ЗАО для осуществления строительного процесса (размещение сотрудников компании, проведение переговоров с подрядчиками и субподрядчиками, хранение строительной документации);

привлекло на период проектирования и строительства объекта заемные средства (по договору займа за пользование денежными средствами ежемесячно начисляются проценты);

в установленном законодательством порядке уплачивает государственные пошлины.

Для получения разрешения на строительство в порядке, предусмотренном Градостроительным кодексом РФ, ЗАО необходимо выполнить ряд технических условий, выданных организациями - владельцами коммуникаций, попадающих на участок застройки.

В соответствии с техническими условиями, выданными ОАО, ЗАО обязано осуществить перенос коммуникаций, а именно рассмотреть варианты переустройства перехода линии электропередачи. При невыполнении вышеуказанных технических условий по переустройству коммуникаций ЗАО не будет выдано разрешение на строительство путепровода.

В августе 2011 г. ЗАО заключило договор с ОАО, предметом которого является компенсация нарушенного права собственности путем выплаты компенсации, связанной с затратами ОАО по осуществлению мероприятий, необходимых для восстановления линий электропередачи.

Может ли ЗАО в целях налога на прибыль включить в первоначальную стоимость объекта (основного средства):

расходы по вышеуказанному договору аренды помещения;

расходы на компенсационные выплаты в пользу ОАО;

расходы на оплату государственных пошлин;

начисленные проценты за пользование заемными средствами?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 6 декабря 2011 г. N 03-03-06/1/808**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются, экспертиза договоров в Департаменте не проводится. За ответом на поставленный вопрос следует обращаться в аудиторские организации.

Одновременно сообщаем, что порядок формирования первоначальной стоимости основного средства предусмотрен ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

Согласно п. 1 указанной статьи НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. п. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Вместе с тем расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида в целях налогообложения прибыли организаций подлежат учету в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ) с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ.

Таким образом, проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

06.12.2011

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/834 от 19.12.2011**

**Вопрос:** Организация выполняет функции инвестора-застройщика и осуществляет строительство малоэтажного поселка. Согласно утвержденной застройщиком учетной политике для целей налогообложения прямые затраты ведутся в разрезе каждого объекта строительства и включаются в их стоимость. Общестроительные затраты списываются в том отчетном периоде, в котором они были понесены, исходя из условий договоров.

При этом общестроительными расходами признаются затраты, относящиеся ко всем объектам поселка или одной очереди застройки (проектные работы, экспертиза проекта, амортизация временных сооружений, зачистка строительной площадки и иные затраты, поименованные в Рекомендуемом перечне основных видов прочих работ и затрат, включаемых в сводный сметный расчет стоимости строительства, утвержденном Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1).

Правомерно ли учитывать общестроительные затраты для целей исчисления налога на прибыль в составе косвенных расходов, а также использовать указанный Перечень при определении перечня косвенных расходов?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 19 декабря 2011 г. N 03-03-06/1/834**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета прямых и косвенных расходов для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Пунктом 2 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ в случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного

(налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Однако из норм ст. ст. 252, 318, 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть экономически обоснованным.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

Таким образом, по мнению Департамента, при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

19.12.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/837 от 21.12.2011**

**Вопрос:** ООО приобрело у коммерческой организации в собственность земельный участок для целей строительства на нем многоквартирного жилого дома. Строительство ведется с привлечением средств дольщиков на основании Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" с заключением договоров долевого участия в строительстве. После завершения строительства и получения разрешения на ввод дома в эксплуатацию квартиры будут передаваться дольщикам по актам приема-передачи для оформления в собственность.

Условиями договоров предусмотрена компенсация затрат застройщика на организацию строительства, включая приобретение земельного участка. Оплата дольщиками строительства объекта является основанием для возникновения с момента государственной регистрации права собственности дольщика на квартиру и на долю в праве на общее имущество строящегося объекта, в том числе на земельный участок, который по окончании строительства и после государственной регистрации прав собственности всех дольщиков на квартиры в объекте переходит в общую долевую собственность всех собственников квартир и нежилых помещений согласно ст. 36 ЖК РФ. Обязанность отдельной регистрации прав на общую долевую собственность, включая земельный участок, законодательством не установлена.

Процесс регистрации прав на построенные квартиры дольщиками может быть растянут во времени и не зависит от волеизъявления застройщика.

Ранее Минфин России в разъяснениях высказывал позицию о включении затрат на приобретение земельного участка в состав затрат за счет средств целевого финансирования в ситуации, когда взаимоотношения основаны на договорах долевого участия (Письма от 15.08.2011 N 03-03-06/1/483, от 21.03.2011 N 03-03-06/1/163). Однако в разъяснениях не рассмотрена специфика, связанная с процедурой регистрации прав на объекты.

Обязанность по уплате земельного налога законодательно возложена на собственника земельного участка.

Может ли ООО в целях налога на прибыль учитывать расходы на приобретение земельного участка после получения ООО в установленном порядке разрешения на ввод в эксплуатацию объекта и в момент передачи квартир (объектов долевого строительства) по передаточным актам, то есть в момент, предшествующий оформлению прав собственности на квартиры и получению прав на земельный участок дольщиками?

В какой момент и в каком порядке ООО утрачивает обязанность по уплате земельного налога в отношении земельного участка, на котором завершено строительство?



**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 21 декабря 2011 г. N 03-03-06/1/837**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросам уплаты земельного налога и учета в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия и сообщает следующее.

В части налога на прибыль организаций

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Согласно ст. 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, в частности, в целях возмещения затрат на приобретение, в том числе оформление, права собственности или права аренды, права субаренды на земельные участки, на которых осуществляется строительство (создание) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости.

Таким образом, в случае возмещения затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, указанные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли как расходы, произведенные в рамках целевого финансирования.

В части земельного налога

В соответствии с п. 1 ст. 388 НК РФ налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено указанным пунктом ст. 388 НК РФ.

Согласно пп. 4 п. 1 ст. 36 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее - ЖК РФ) собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежит на праве общей долевой собственности земельный участок, на котором расположен данный дом, с элементами озеленения и благоустройства, иные предназначенные для обслуживания, эксплуатации и благоустройства данного дома и расположенные на указанном земельном участке объекты.

Доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме собственника помещения в этом доме пропорциональна размеру общей площади указанного помещения и следует судьбе права собственности на это помещение (п. п. 1 и 2 ст. 37 ЖК РФ).

В силу п. 2 ст. 23 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" (далее - Федеральный закон N 122-ФЗ) государственная регистрация возникновения, перехода, ограничения (обременения) или прекращения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество (в том числе на земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом).

Согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона N 122-ФЗ государственная регистрация права на недвижимое имущество и сделок с ним является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

В связи с этим плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее - реестр) указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Данная правовая позиция находит отражение в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 N 54.

Таким образом, если в соответствии с реестром собственником земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, является застройщик, то на основании положений ст. 388 НК РФ плательщиком земельного налога в отношении этого земельного участка будет признаваться застройщик.

Между тем в случае передачи помещений в многоквартирном доме в собственность дольщиков на основании договоров участия в долевом строительстве одновременно с переходом права собственности на эти помещения к дольщикам переходит и доля в праве общей собственности на общее имущество в этом доме (в том числе и на соответствующую часть земельного участка).

В связи с этим застройщик утрачивает обязанность по уплате земельного налога в отношении части земельного участка, соответствующей доле собственника помещения в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме, после внесения изменений в реестр в части уменьшения размера земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, на долю собственника помещения в праве общей собственности на земельный участок.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

21.12.2011

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-07/3 от 23.01.2012**

**Вопрос:** Застройщик осуществляет строительство объекта на привлеченные средства участников долевого строительства с декабря 2006 г. по настоящее время (сдача объекта планируется на август 2012 г.). В 2011 г. органами внутренних дел было установлено, что в период 2007, 2008, 2009 гг. и с января по сентябрь 2010 г. застройщик использовал денежные средства дольщиков, привлеченные на строительство объекта А, на реализацию своего нового проекта Б.

В соответствии с разъяснениями Минфина России, данными в Письмах от 19.08.2011 N 03-03-06/1/504 и от 22.08.2011 N 03-03-06/1/506, указанные действия застройщика квалифицируются как нецелевое использование денежных средств, которые по основаниям п. 14 ст. 250 НК РФ подлежат включению во внереализационные доходы и, следовательно, увеличивают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В случае доказанности факта нецелевого использования застройщиком денежных средств участников долевого строительства с какого момента указанные суммы подлежат включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль: с даты их получения от участников или по итогам сдачи всего объекта и подачи налоговой декларации в августе 2012 г.?

С какого момента в соответствии со ст. 113 НК РФ истекает срок давности привлечения застройщика к ответственности за намеренное уклонение от уплаты налога на прибыль в 2007, 2008, 2009 гг. и в январе - сентябре 2010 г.?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 23 января 2012 г. N 03-03-07/3**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел обращение по вопросу о порядке учета средств участников долевого строительства и в целях налогообложения прибыли организаций сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Из Письма Федеральной службы по финансовым рынкам от 17.08.2011 N П-СХ-01/21153 следует, что согласно п. 1 ч. 4 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон) договор должен содержать определение подлежащего передаче конкретному объекту долевого строительства в соответствии с проектной документацией застройщиком после получения им разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Федерального закона денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей.

Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные ч. 1 ст. 18 Федерального закона, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Федеральным законом договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства.

Таким образом, использование денежных средств, которые получены застройщиком от участников долевого строительства на создание (строительство) одного объекта, на строительство другого объекта признается нецелевым. Следовательно, такие денежные средства подлежат включению во внереализационные доходы на основании п. 14 ст. 250 НК РФ.

Датой признания доходов в виде имущества (в том числе денежных средств), указанных в п. 14 ст. 250 НК РФ, при применении метода начисления признается дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись (пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств (лист 07 Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом ФНС России от 15.12.2010 N ММВ-7-3/730@).

Согласно п. 1 ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год.

На основании абз. 3 п. 1 ст. 113 НК РФ исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ.

По вопросам признания нецелевого использования денежных средств участников долевого строительства и принятия дальнейших мер в соответствии с Федеральным законом рекомендуем обратиться в Федеральную службу по финансовым рынкам.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

23.01.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-07-11/26 от 01.02.2012**

**Вопрос:** В сентябре 2006 г. ООО был заключен договор об инвестировании строительства жилого дома, согласно условиям которого ООО предоставило строительной организации земельный участок для осуществления проектирования и строительства жилого дома, а строительная организация обязалась за счет собственных и привлекаемых средств осуществить проектирование и строительство жилого дома. Согласно условиям договора строительная организация обязана передать ООО квартиры за право строительства дома на принадлежащем ООО земельном участке. Дом в эксплуатацию еще не сдан.

ООО планирует уступить свои права и обязанности по договору инвестирования сторонней организации за сумму большую, чем стоимость квартир, подлежащих передаче ООО.

В целях правильности исчисления налогов ООО обратилось к аудиторам за разъяснением порядка исчисления налогов по договору цессии. Аудиторы дали следующее заключение.

В соответствии со ст. 382 ГК РФ право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Статьей 384 ГК РФ установлено, что право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связанные с требованием права, в том числе право на неуплаченные проценты.

Подпунктом 1 п. 2 ст. 146 НК РФ предусмотрено, что в целях гл. 21 НК РФ не признаются объектом налогообложения операции, указанные в п. 3 ст. 39 НК РФ.

В соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

В силу ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" инвестициями являются денежные средства, иное имущество, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Предметом договора в инвестировании строительства жилых помещений является участие организации в финансировании строительства жилых домов с последующим предоставлением квартир в указанном в договоре количестве. Данная сделка также содержит условие о сроках, порядке и объемах инвестирования, свидетельствующее об участии ООО в качестве участника в строительстве с внесением инвестиций в форме вложения имущественного права.

При передаче до окончания строительства права требования юридическим лицам на строящиеся объекты, принадлежащие ему по договору участия в инвестировании строительства, ООО передается имущественное право.

Следовательно, договор инвестирования в строительстве носит инвестиционный характер, поэтому передача имущественного права по договорам уступки права требования не является реализацией, носит инвестиционный характер и в соответствии с пп. 4 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ не признается объектом налогообложения по НДС.

Принимая во внимание, что договор о долевом участии в строительстве является инвестиционным, отношения между ООО и указанными цессионариями по передаче имущественного права, принадлежащего ООО по договору о долевом участии в строительстве, также носят инвестиционный характер на основании ст. ст. 38, 39, 146 НК РФ, ст. 384 ГК РФ, ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ, из чего следует, что уступка права требования, вытекающая из договора инвестирования строительства, не может являться объектом налогообложения по НДС, поскольку не относится к имуществу, определение которого содержится в ст. 38 НК РФ, а также в силу пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ не признается реализацией для налогообложения, реализацией имущественного права.

Правомерен ли указанный вывод?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**  
**от 1 февраля 2012 г. N 03-07-11/26**

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость при передаче имущественных прав на жилые помещения по договору уступки права требования Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав. При этом п. 2 ст. 146 и ст. 149 Кодекса установлены перечни операций, не признаваемых объектом налогообложения и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения). Поскольку в данные перечни операции по передаче имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, а также долей в жилых домах не включены, передача налогоплательщиками имущественных прав на жилые помещения является объектом налогообложения этим налогом.

Согласно п. 1 ст. 153 Кодекса при передаче имущественных прав налогоплательщиками налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется с учетом особенностей, установленных ст. 155 Кодекса.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 155 Кодекса при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав.

Что касается применения в отношении указанных имущественных прав пп. 1 п. 2 ст. 146 и пп. 4 п. 3 ст. 39 Кодекса, то на основании данных статей Кодекса не признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость операции по передаче имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

В соответствии с п. 2 ст. 38 Кодекса под имуществом в Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации. Поэтому имущественные права в целях Кодекса имуществом не признаются.

Учитывая изложенное, при передаче имущественных прав на жилые помещения по договору уступки права требования пп. 1 п. 2 ст. 146 и пп. 4 п. 3 ст. 39 Кодекса не применяются.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

01.02.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/62 от 03.02.2012**

**Вопрос:** ООО является застройщиком при строительстве многоквартирных домов и иных объектов капитального строительства и привлекает для их создания денежные средства физических и юридических лиц на основании договоров участия в долевом строительстве.

Многоквартирные дома и иные объекты капитального строительства создаются на одном земельном участке в соответствии с условиями одного инвестиционного договора, заключенного с городской администрацией. При проектировании данных объектов учитывались нормы для

комплексной застройки участка. Разрешения на строительство данных объектов выданы на единый срок строительства.

Вправе ли ООО для целей исчисления налога на прибыль учесть убыток, который может быть получен ООО при строительстве одного многоквартирного дома или иного объекта капитального строительства, при определении финансового результата от строительства другого многоквартирного дома или иного объекта капитального строительства?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 3 февраля 2012 г. N 03-03-06/1/62**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета убытков, полученных при строительстве многоквартирного дома, и сообщает следующее.

Согласно ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

Пункт 2 ст. 2 Закона N 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей.

По смыслу приведенной выше нормы Закона N 214-ФЗ можно сделать вывод о том, что застройщик вправе использовать денежные средства участников долевого строительства для строительства объекта недвижимости в целом.

Таким образом, в рамках строительства одного объекта недвижимости застройщик вправе определять экономию или перерасход денежных средств участников долевого строительства в целом по данному объекту недвижимости.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации не учитывается в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

При этом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К указанному имуществу относятся аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков и (или) инвесторов.

Соответственно, расходы, понесенные застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Учитывая изложенное, убытки, полученные застройщиком в виде превышения затрат на строительство объекта недвижимости над суммой средств целевого финансирования, не включаются в состав налоговой базы для целей налогообложения прибыли.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/63 от 03.02.2012**

**Вопрос:** ООО (застройщик) осуществляет строительство многоквартирного дома и привлекает для его строительства денежные средства физических и юридических лиц на основании договоров участия в долевом строительстве.

В соответствии с выданным разрешением на строительство строящийся многоквартирный дом состоит из пяти частей (пяти этапов строительства). В связи с различными сроками завершения каждого из этапов строительства ООО в настоящий момент планирует внести изменения в разрешительную документацию и получить пять разрешений на строительство многоквартирных домов. При этом технические и иные характеристики объекта капитального строительства не изменятся.

Вправе ли ООО в целях налога на прибыль учесть убыток, который может быть получен по одному из этапов строительства, при определении финансового результата по другому этапу строительства?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ****ПИСЬМО****от 3 февраля 2012 г. N 03-03-06/1/63**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета убытков, полученных при строительстве многоквартирного дома, и сообщает следующее.

Согласно ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

Пункт 2 ст. 2 Закона N 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

В соответствии с ч. 1 ст. 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей.

По смыслу приведенной выше нормы Закона N 214-ФЗ можно сделать вывод о том, что застройщик вправе использовать денежные средства участников долевого строительства для строительства объекта недвижимости в целом.

Таким образом, в рамках строительства одного объекта недвижимости застройщик вправе определять экономию или перерасход денежных средств участников долевого строительства в целом по данному объекту недвижимости.

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации не учитывается в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

При этом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К указанному имуществу относятся аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков и (или) инвесторов.

Соответственно, расходы, понесенные застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Учитывая изложенное, убытки, полученные застройщиком в виде превышения затрат на строительство объекта недвижимости над суммой средств целевого финансирования, не включаются в состав налоговой базы для целей налогообложения прибыли.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

03.02.2012

#### **Письмо Минфина РФ № 03-07-11/40 от 14.02.2012**

**Вопрос:** В июле 2011 г. между администрацией муниципального образования и МУП заключен договор о предоставлении МУП субсидии в сумме 5 000 000 руб. на проведение капитального ремонта объектов инженерной инфраструктуры ЖКХ (тепловых сетей), находящихся в хозяйственном ведении МУП, в рамках мероприятий по подготовке к зиме объектов ЖКХ и в соответствии с выделенными лимитами бюджетных обязательств, утвержденных в городском бюджете на 2011 г. Капитальный ремонт теплосетей выполнен подрядным способом в сентябре 2011 г. (стоимость работ подрядчика - 5 000 000 руб., в том числе НДС 762 711,86 руб.). Правоммерно ли применить вычет по НДС, предъявленному МУП подрядной организацией?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 14 февраля 2012 г. N 03-07-11/40**

В связи с письмом по вопросу применения вычета налога на добавленную стоимость при получении унитарным предприятием субсидии из бюджета муниципального образования на возмещение затрат, связанных с проведением капитального ремонта объектов инженерной инфраструктуры, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

На основании норм гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), оплаченным как за счет собственных средств налогоплательщика, так и за счет субсидий, предоставленных из бюджета муниципального образования, принимаются к вычету в порядке, установленном ст. ст. 171 и 172 Кодекса.

Одновременно сообщаем, что направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

14.02.2012



**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/94 от 21.02.2012**

**Вопрос:** Организация приобрела кунг (железный тент, закрывающий открытую грузовую часть автомобиля от снега, дождя и прочих осадков) для автомобиля (автомобиль используется в деятельности организации для перевозки товаров и в управленческих целях), который был получен в рамках договора лизинга. По договору лизинга автомобиль числится на балансе лизингодателя и по окончании срока лизинга будет передан лизингополучателю по выкупной стоимости. Стоимость кунга составляет 47 тыс. руб. (без НДС). Стоимость доставки кунга составляет 9 тыс. руб. (без НДС). Стоимость покраски и установки кунга составляет 26 тыс. руб. (без НДС). Кунг был покрашен и установлен на автомобиль. Данный объект является неделимым, так как его можно отделить от лизингового имущества без причинения вреда и в дальнейшем использовать отдельно от него. В паспорте на само изделие (кунг) не содержится сведений о сроке полезного использования. Автомобиль для целей налогового учета отнесен лизингодателем к 4-й амортизационной группе со сроком полезного использования 72 месяца (к основной норме амортизации используется повышающий коэффициент равный двум). В целях бухгалтерского учета срок полезного использования автомобиля у лизингодателя - три года (36 месяцев). Срок лизинга - три года (36 месяцев).

Каким образом необходимо учитывать затраты на приобретение, транспортировку, покраску и установку кунга для целей исчисления налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 21 февраля 2012 г. N 03-03-06/1/94**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о признании расходов на приобретение, транспортировку, покраску и установку кунга на автомобиль для целей налогообложения налогом на прибыль организаций и сообщает.

Согласно п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) амортизируемым имуществом в целях гл. 25 Кодекса признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 Кодекса), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

На основании п. 1 ст. 258 Кодекса амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 Кодекса и с учетом классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1.

В соответствии с п. 2 ст. 257 Кодекса первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Если в результате установки кунга на автомобиль произошло изменение технологического, служебного назначения объекта, связанное с повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами, то соответствующие работы следует квалифицировать для исчисления налога на прибыль организаций как дооборудование.

21.02.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/136 от 20.03.2012**

**Вопрос:** ЗАО, являясь заказчиком и застройщиком, осуществляет строительство учебного корпуса подрядным способом с привлечением двух инвесторов, с которыми были заключены инвестиционные договоры. Средства, полученные от инвесторов, считались средствами целевого назначения, а не предварительной оплатой. Передача строительного объекта инвестору после окончания строительства и ввода в эксплуатацию не считалась доходом от реализации.

В каком порядке для целей исчисления налога на прибыль ЗАО следует учитывать доходы и расходы в рамках инвестиционного договора с последующей его переквалификацией в договор купли-продажи объекта недвижимости в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 20 марта 2012 г. N 03-03-06/1/136**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета доходов и расходов в рамках инвестиционного договора с последующей его переквалификацией в договор купли-продажи объекта недвижимости для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Из письма следует, что предполагается переквалификация инвестиционного договора в договор купли-продажи объекта недвижимости, следовательно, средства, полученные на строительство объекта недвижимости, приобретут статус предварительной оплаты.

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При этом, по мнению Департамента, у организации - продавца недвижимого имущества возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций с момента передачи объекта

недвижимости покупателю по акту приема-передачи и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним вне зависимости от даты регистрации указанных прав.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с п. 11.4 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве не рассматриваются по существу обращения по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

20.03.2012

### **Письмо Минфина РФ № 03-07-10/06 от 23.03.2012**

**Вопрос:** ЗАО, являясь заказчиком и застройщиком, осуществляет строительство учебного корпуса подрядным способом с привлечением двух инвесторов, с которыми были заключены инвестиционные договоры. Средства, полученные от инвесторов, считались средствами целевого назначения, а не предварительной оплатой. Передача строительного объекта инвестору после окончания строительства и ввода в эксплуатацию не считалась доходом от реализации.

В каком порядке для целей исчисления налога на прибыль ЗАО следует учитывать доходы и расходы в рамках инвестиционного договора с последующей его перекалфикацией в договор купли-продажи объекта недвижимости в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ?

**Ответ:**

### **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

#### **ПИСЬМО**

**от 20 марта 2012 г. N 03-03-06/1/136**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета доходов и расходов в рамках инвестиционного договора с последующей его перекалфикацией в договор купли-продажи объекта недвижимости для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Из письма следует, что предполагается перекалфикация инвестиционного договора в договор купли-продажи объекта недвижимости, следовательно, средства, полученные на строительство объекта недвижимости, приобретут статус предварительной оплаты.

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При этом, по мнению Департамента, у организации - продавца недвижимого имущества возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту приема-передачи и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним вне зависимости от даты регистрации указанных прав.

Одновременно сообщаем, что в соответствии с п. 11.4 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве не рассматриваются по существу обращения по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

20.03.2012

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/166 от 29.03.2012**

**Вопрос:** ООО (застройщик) осуществляет строительство многоквартирного жилого дома с привлечением денежных средств участников долевого строительства на основании договоров об участии в долевом строительстве, а также за счет заемных средств, полученных в кредитной организации и у иных кредиторов. В соответствии с условиями кредитного договора предоставленные застройщику кредитные средства являются целевыми и подлежат использованию застройщиком на строительство многоквартирного жилого дома. Договорами займа, заключенными с иными кредиторами, целевой характер предоставленных средств не определен, однако заемные средства израсходованы застройщиком на строительство многоквартирного жилого дома.

Заемные и кредитные денежные средства освоены застройщиком в полном объеме на цели строительства многоквартирного дома.

У застройщика на расчетном счете имеются свободные неизрасходованные денежные средства участников долевого строительства, привлеченные на основании договоров участия в долевом строительстве. Застройщик планирует указанные денежные средства направить на погашение кредита и займов, которые были получены и использованы застройщиком на строительство того же дома.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относится имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Пунктом 14 ст. 250 НК РФ предусмотрено, что при использовании не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), которое получено в рамках целевого финансирования, у налогоплательщиков возникает внереализационный доход.

Признаются ли средства участников долевого строительства, полученные на строительство жилого дома и использованные застройщиком на погашение кредита и займов, которые были израсходованы на строительство того же дома, средствами целевого финансирования, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 29 марта 2012 г. N 03-03-06/1/166**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли средств дольщиков, направленных застройщиком на погашение кредита и займов, и сообщает следующее.

В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

При этом расходы, осуществленные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве, для целей налогообложения прибыли организаций в состав расходов не включаются.

Согласно абз. 2 пп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами.

В силу ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) ценой договора участия в долевом строительстве является размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства объекта долевого строительства. При этом цена может быть определена из двух составляющих: суммы на возмещение затрат на строительство и денежных средств на оплату услуг застройщика.

На основании ст. 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей.

Средства на оплату услуг застройщика могут расходоваться застройщиком по своему усмотрению, в том числе и на погашение заемных средств, коммунальных и рекламных расходов организаций, выплату заработной платы сотрудникам, компенсацию возложенных на него дополнительных обременений, которые непосредственно не связаны со строительством объекта.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

29.03.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/214 от 02.05.2012**

**Вопрос:** Организация является генеральным подрядчиком и одновременно выполняет функции заказчика-застройщика, осуществляя строительство многоквартирных жилых домов. При этом строительство осуществляется за счет двух источников:

- за счет средств участников долевого строительства (дольщиков). Указанные средства в бухгалтерском учете организации отражаются как средства целевого финансирования и учитываются в порядке, предусмотренном пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, в разрезе каждого дольщика на счете 86 "Целевое финансирование";

- за счет авансовых платежей по предварительным договорам купли-продажи. Эти денежные средства в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Строительство жилого дома осуществляется в течение нескольких лет.

Так, строительство одного 70-квартирного жилого дома было начато в начале 2007 г. и окончено только в декабре 2009 г. Строительство было начато на средства, полученные от участников долевого строительства, и дом в целом был построен за счет этих средств.

По окончании строительства возник вопрос, связанный с распределением затрат по строительству (сметной стоимости строительства) дома между долевым строительством и строительством по предварительным договорам купли-продажи.

Правомерно ли при таких обстоятельствах в целях исчисления налога на прибыль применять методику распределения затрат, предусмотренную учетной политикой организации, которая заключается в распределении общих затрат на строительство дома между затратами по долевого строительству и затратами по договорам купли-продажи пропорционально денежным средствам, полученным от участников долевого строительства, и денежным средствам, полученным от покупателей квартир?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 2 мая 2012 г. N 03-03-06/1/214**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета прямых и косвенных расходов для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Пунктом 2 ст. 318 НК РФ предусмотрено, что прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ в случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Однако из норм ст. ст. 252, 318, 319 НК РФ следует, что выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учете стоимость произведенной и реализованной продукции, должен быть экономически обоснованным.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и

собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

Таким образом, по мнению Департамента, при формировании состава прямых расходов в налоговом учете налогоплательщик может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учета.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

02.05.2012

---

**Письмо Минфина РФ № 07-02-06/124 от 03.05.2012**

**Вопрос:** О порядке определения срока полезного использования основного средства для целей бухгалтерского учета.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 3 мая 2012 г. N 07-02-06/124**

В связи с письмом Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Вместе с тем обращаем внимание, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 N 26н, срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из: ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды). В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Врио директора Департамента  
С.И.ВОЗНЕСЕНСКИЙ

03.05.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-07-10/12 от 31.05.2012**

**Вопрос:** О порядке выставления счетов-фактур, а также применении вычетов НДС, предъявленного подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, в случае если по договору датой окончания работ считается дата

подписания акта приемки законченного строительством объекта, а финансирование строительства осуществляется ежемесячно на основании акта о приемке выполненных работ за отчетный месяц и справки о стоимости выполненных работ и затрат.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 31 мая 2012 г. N 03-07-10/12**

В связи с письмом по вопросам применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного подрядными организациями при проведении ими капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

В соответствии с п. п. 1 и 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных документов.

Кроме того, согласно п. 12 ст. 171 Кодекса у налогоплательщика, перечислившего суммы оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), суммы налога, предъявленные продавцом этих товаров (работ, услуг, имущественных прав) при получении таких сумм оплаты (частичной оплаты), подлежат вычетам.

Пунктом 3 ст. 168 Кодекса установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Как следует из письма, организацией заключен договор с генеральным подрядчиком на строительство объекта. Согласно договору датой окончания работ считается дата подписания акта приемки законченного строительством объекта. При этом финансирование строительства объекта осуществляется ежемесячно на основании акта о приемке выполненных работ (форма КС-2) за отчетный месяц и справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3).

В связи с этим генеральному подрядчику счета-фактуры следует выставлять как при передаче заказчику результата работ в объеме, определенном в договоре, так и при получении от заказчика оплаты в счет предстоящего выполнения работ. При этом налог на добавленную стоимость по авансовым платежам, перечисленным в счет предстоящего выполнения работ по капитальному строительству на основании форм КС-2 и КС-3, принимается у заказчика к вычету при наличии документов, перечень которых установлен п. 9 ст. 172 Кодекса.

Вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленные генеральным подрядчиком заказчику по выполненным работам, применяются заказчиком в порядке, предусмотренном п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 Кодекса. Одновременно суммы налога, ранее принятые к вычету заказчиком с перечисленной им частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ, подлежат восстановлению в соответствии с порядком, установленным п. 3 ст. 170 Кодекса.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в этом письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

31.05.2012



**Письмо Минфина РФ № 03-05-05-01/30 от 04.06.2012**

**Вопрос:** В январе 2012 г. организация приобрела нежилое помещение на первом этаже жилого здания. Право собственности на данный объект зарегистрировано в январе 2012 г. В данном помещении планируется разместить магазин розничной торговли. Однако использовать помещение по назначению без дополнительных капитальных вложений невозможно.

Организация планирует довести данное помещение до состояния, пригодного к эксплуатации, в частности провести перепланировку, отделочные работы, провести коммуникации и т.д. Для этого была утверждена проектная документация и заключен договор подряда на проведение строительных работ.

Таким образом, на момент получения свидетельства о государственной регистрации права собственности еще не сформирована первоначальная стоимость объекта. До осуществления дополнительных капитальных вложений приобретенный объект недвижимого имущества организация учитывает на счете 08 и не включает в налоговую базу по налогу на имущество организаций.

Строящийся объект недвижимости не может быть отнесен к основным средствам, поскольку в том виде, в котором приобретен (то есть без дополнительных капитальных вложений), объект не может быть предназначен для использования в производстве продукции, выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (пп. "а" п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н).

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в которую включаются также затраты на приведение основных средств в состояние, пригодное для использования.

В каком порядке указанное недвижимое имущество принимается к учету в качестве основного средства?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 4 июня 2012 г. N 03-05-05-01/30**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и с учетом мнения Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по практике применения нормативных правовых актов Министерства, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно обращаем внимание, что в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 N 26н, актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, установленные п. 4 названного Положения, а также принимая во внимание взаимосвязанные нормы п. п. 7 и 8 этого же Положения.

Исходя из изложенного первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства" в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 N 94н.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

04.06.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/288 от 04.06.2012**

**Вопрос:** Между ООО-1 и ООО-2 01.11.2010 был заключен договор на оказание услуг по предоставлению автотранспорта. Услуги были фактически оказаны в ноябре - декабре 2010 г. Акт выполненных работ стороны подписали в феврале 2012 г. (к акту прилагаются копии путевых листов за период с 01.11.2010 по 31.12.2010).

Может ли ООО-1 в целях исчисления налога на прибыль в феврале 2012 г. учесть расходы на оплату оказанных ООО-2 услуг?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 4 июня 2012 г. N 03-03-06/1/288**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов для целей налогообложения прибыли организаций и сообщает, что в соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем.

В соответствии с п. 1 ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Согласно пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ для расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги) датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено ст. ст. 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода.

Таким образом, полагаем, что расходы на приобретение организацией услуг следует учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций на дату расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или на дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

04.06.2012

---

**Письмо ФНС РФ № ЕД-4-3/9380 от 07.06.2012**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

от 7 июня 2012 г. N ЕД-4-3/9380@

**ОБ УЧЕТЕ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ СТОИМОСТИ ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА,  
ПРИБРЕТЕННОГО У КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе письмо Министерства финансов Российской Федерации от 28.05.2012 N 03-03-10/57 по вопросу учета в целях налогообложения прибыли организации стоимости земельного участка, приобретенного у коммерческой организации.

Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов, а также до налогоплательщиков.

Советник  
государственной гражданской службы  
Российской Федерации  
2 класса  
Д.В.ЕГОРОВ

Приложение

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

от 28 мая 2012 г. N 03-03-10/57

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики в связи с письмом от 16.05.2012 N ЕД-4-3/8018 по вопросу учета в целях налогообложения прибыли организации стоимости земельного участка, приобретенного у коммерческой организации, сообщает следующее.

Согласно пункту 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) земельные участки не амортизируются.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 268 НК РФ при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) налогоплательщик вправе уменьшить доходы от такой операции на цену приобретения (создания) этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абзаце втором пункта 2 статьи 254 НК РФ.

Таким образом, налогоплательщик имеет право учесть стоимость земельного участка, приобретенного у коммерческой организации, в расходах для целей налогообложения прибыли организаций при его реализации.

Директор Департамента  
И.В.ТРУНИН

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/295 от 08.06.2012**

**Вопрос:** В качестве оплаты своего вклада в уставный капитал ООО физлицо передает по акту отдельно стоящее здание и право аренды земельного участка.

Право собственности ООО на недвижимость зарегистрировано в установленном законом порядке.

1. В соответствии с п. 3 ст. 552 ГК РФ и п. 1 ст. 35 ЗК РФ при продаже недвижимости, находящейся на земельном участке, не принадлежащем продавцу на праве собственности, покупатель приобретает право пользования соответствующим земельным участком на тех же условиях, что и продавец недвижимости. При этом не требуется заключать договор аренды между собственником земельного участка и покупателем недвижимости (п. 14 Постановления Пленума ВАС РФ от 24.03.2005 N 11).

В соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество (в том числе земельные участки).

С даты госрегистрации перехода права собственности на недвижимое имущество ООО будет уплачивать арендную плату за земельный участок.

При исчислении налога на прибыль арендные платежи за земельный участок, произведенные до момента переоформления договора аренды, будут учитываться как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Для документального подтверждения затрат на уплату арендных платежей за землю будет приниматься договор аренды земельного участка с бывшим собственником недвижимости.

Имеет ли право ООО учитывать расходы в виде арендных платежей в указанном выше порядке?

2. Имеет ли право ООО применить амортизационную премию в отношении полученных от учредителя ОС?

3. Согласно учетной политике ООО сумма госпошлины, уплаченной при госрегистрации прав на недвижимость, включается в первоначальную стоимость ОС в бухгалтерском и налоговом учете. Имеет ли право ООО включать сумму уплаченной госпошлины в первоначальную стоимость ОС для целей налога на прибыль?

4. Согласно Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, объекты недвижимости - здания (кроме жилых), код по ОКОФ 11 0000000, включены в различные амортизационные группы (с 7 по 10) с различными сроками полезного использования. Вправе ли ООО самостоятельно определить амортизационную группу для ОС (здания) в соответствии с технической документацией?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 8 июня 2012 г. N 03-03-06/1/295**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

В соответствии с Регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.03.2005 N 45н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по практике применения нормативных правовых актов Министерства, по проведению экспертизы договоров, учредительных и иных документов организаций, по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Одновременно сообщаем.

1. В соответствии с п. 1 ст. 65 Земельного кодекса Российской Федерации (далее - ЗК РФ) использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата.

Согласно п. 3 ст. 65 ЗК РФ за земли, переданные в аренду, взимается арендная плата.

На основании п. 1 ст. 35 ЗК РФ при переходе права собственности на здание, строение, сооружение, находящиеся на чужом земельном участке, к другому лицу оно приобретает право на использование соответствующей части земельного участка, занятой зданием, строением, сооружением и необходимой для их использования, на тех же условиях и в том же объеме, что и прежний их собственник.

В случае приобретения права собственности на здание, строение или сооружение на основании договора купли-продажи необходимо учитывать положения ст. 552 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Согласно указанной статье по договору продажи здания, сооружения или другой недвижимости покупателю одновременно с передачей права собственности на такую недвижимость передаются права на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью и необходима для ее использования.

При этом в случае продажи недвижимости, находящейся на земельном участке, не принадлежащем продавцу на праве собственности, покупатель приобретает право пользования соответствующей частью земельного участка на тех же условиях, что и продавец недвижимости.

Следовательно, покупатель здания, строения, сооружения, находящихся на земельном участке, принадлежащем продавцу на праве аренды, с момента регистрации перехода права собственности на такую недвижимость приобретает право пользования земельным участком, занятым зданием, строением, сооружением и необходимым для их использования, на праве аренды независимо от того, оформлен ли в установленном порядке договор аренды между покупателем недвижимости и собственником земельного участка.

В соответствии со ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Таким образом, документально подтвержденные и обоснованные расходы организации в виде арендной платы за землю, на которой расположено имущество, используемое в целях получения дохода, в период с даты государственной регистрации права собственности на недвижимое имущество до даты государственной регистрации переоформления договоров аренды земли, на которой расположено указанное недвижимое имущество, для целей налогообложения прибыли могут быть учтены как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

2. В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

По мнению Департамента, налогоплательщик не имеет права включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств, полученных от учредителя в качестве вклада в уставный капитал, так как у него отсутствуют расходы на их приобретение.

3. Согласно п. 1 ст. 131 Гражданского кодекса Российской Федерации право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. п. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение,

изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

По мнению Департамента, государственная пошлина за регистрацию прав на недвижимую вещь включается в первоначальную стоимость соответствующей недвижимой вещи.

4. Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Для получения более подробного ответа по вопросу классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, следует обратиться в Министерство экономического развития Российской Федерации.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

08.06.2012

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/333 от 09.07.2012**

**Вопрос:** ОАО состояло на учете в налоговых органах по месту нахождения головного офиса и по месту нахождения обособленного подразделения, расположенных на территории разных субъектов РФ. В связи с изменением границ субъектов РФ головной офис и обособленное подразделение будут находиться на территории одного субъекта РФ.

Вправе ли ОАО уплачивать налог на прибыль в бюджет субъекта РФ за свое обособленное подразделение и представлять налоговую декларацию по налогу на прибыль только по месту нахождения головной организации? Обязано ли ОАО отразить факт перехода на централизованный порядок уплаты налога на прибыль в учетной политике?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 9 июля 2012 г. N 03-03-06/1/333**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о представлении налоговых деклараций обществом как головной организацией и ее обособленным подразделением, расположенными на территории одного субъекта Российской Федерации, и сообщает следующее.

Особенности представления налоговых деклараций и уплаты налога на прибыль налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, установлены ст. ст. 288 и 289 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 288 Кодекса если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого

субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений.

Таким образом, если организация и ее обособленное подразделение находятся на территории одного субъекта Российской Федерации, то налогоплательщик вправе принять решение об уплате им налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации за головную организацию и обособленное подразделение в соответствии с порядком, установленным абз. 2 п. 2 ст. 288 Кодекса.

В соответствии со ст. 313 Кодекса налогоплательщики определяют налоговую базу для исчисления налога на прибыль по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

При этом налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Согласно п. 2 ст. 11 Кодекса учетной политикой для целей налогообложения является выбранная налогоплательщиком совокупность способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

09.07.2012

**Письмо ФНС РФ № ЕД-4-3/11645 от 16.07.2012**  
**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**  
**от 16 июля 2012 г. N ЕД-4-3/11645@**

**О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Федеральная налоговая служба доводит для сведения и использования в работе разъяснения Минфина России от 26.06.2012 N 03-07-15/67 в адрес ФНС России по вопросу применения налога на добавленную стоимость по услугам застройщика, оказываемым на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного жилого дома со встроенными нежилыми (офисными и торговыми) помещениями.

В соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

С 1 октября 2011 года согласно Федеральному закону от 19 июля 2011 г. N 245-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" к объектам производственного назначения в целях вышеуказанного подпункта 23.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

На основании статьи 2 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) объектом долевого строительства признается жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участников долевого строительства.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 4 Закона N 214-ФЗ договор участия в долевом строительстве должен содержать определение подлежащего передаче конкретного объекта долевого строительства в соответствии с проектной документацией застройщиком после получения им разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

Подпунктами 5 и 6 пункта 1 статьи 21 Закона N 214-ФЗ предусмотрено, что информация о проекте строительства должна соответствовать проектной документации и содержать информацию:

о количестве в составе строящихся (создаваемых) многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости самостоятельных частей (квартир в многоквартирном доме, гаражей и иных объектов недвижимости), а также об описании технических характеристик указанных самостоятельных частей в соответствии с проектной документацией;

о функциональном назначении нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в многоквартирном доме, если строящимся (создаваемым) объектом недвижимости является многоквартирный дом.

Учитывая изложенное, от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются услуги застройщика, оказываемые по договорам участия в долевом строительстве, предусматривающим передачу застройщиком участнику долевого строительства жилых помещений в многоквартирном доме.

В отношении услуг застройщика, оказываемых по договорам участия в долевом строительстве, предусматривающим передачу застройщиком участнику долевого строительства нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в многоквартирном доме и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость, установленное вышеуказанным подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса, не применяется.

В случае если договором участия в долевом строительстве предусмотрена передача застройщиком участнику долевого строительства жилых помещений в многоквартирном доме и нежилых помещений в этом многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в многоквартирном доме и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость в части стоимости услуги застройщика, оказываемой при строительстве указанных нежилых помещений, не применяется.

Советник  
государственной гражданской службы  
Российской Федерации  
2 класса  
Д.В.ЕГОРОВ

#### **Письмо Минфина РФ № 07-02-06/188 от 25.07.2012**

**Вопрос:** О документальном подтверждении расходов, связанных с выполнением работ по договору подряда, для целей исчисления налога на прибыль, а также о дате принятия выполненных работ заказчиком.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**



**ПИСЬМО**  
**от 25 июля 2012 г. N 07-02-06/188**

В связи с письмом Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности сообщает, что Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 N 329, не предусмотрено рассмотрение обращений организаций по разъяснению (толкованию норм, терминов и понятий) законодательства Российской Федерации и практики его применения, по проведению экспертизы договоров и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

По заключению Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики в соответствии со ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Пунктом 1 ст. 720 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) заказчик обязан в сроки и в порядке, которые предусмотрены договором, принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора немедленно заявить об этом заказчику.

Согласно п. 4 ст. 753 ГК РФ сдача результата работ подрядчиком и его приемка заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.

Таким образом, согласно нормам ГК РФ выполненные подрядчиком работы считаются принятыми заказчиком на дату подписания соответствующего акта.

Директор Департамента  
Л.З.ШНЕЙДМАН

25.07.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/378 от 03.08.2012**

**Вопрос:** Согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации.

Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК РФ.

На основании п. 13 ст. 259.2 НК РФ при применении нелинейного метода начисления амортизации по истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в порядке, установленном ст. 259.2 НК РФ.

Включаются ли в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, расходы в виде сумм недоначисленной амортизации по ликвидируемой части объекта основных средств при использовании линейного метода начисления амортизации?

Каков порядок учета сумм недоначисленной амортизации в случае частичной ликвидации объекта основных средств при использовании нелинейного метода начисления амортизации для целей исчисления налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 3 августа 2012 г. N 03-03-06/1/378**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о порядке учета сумм недоначисленной амортизации по объектам основных средств, подлежащих частичной ликвидации, в целях налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с п. 2 ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Согласно п. п. 77 - 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств.

Комиссия в акте о частичной ликвидации указывает причины частичной ликвидации амортизируемого имущества (модернизация, реконструкция или иная причина).

Комиссия определяет также долю ликвидируемого имущества, исчисляемую в процентном отношении к объекту амортизируемого имущества.

С учетом установленной доли исчисляются первоначальная (остаточная) стоимость и начисленная амортизация, приходящиеся на ликвидируемое имущество. На основании этих данных и данных по первоначальной стоимости и начисленной амортизации основного средства до процесса частичной ликвидации можно определить остаточную стоимость объекта основных средств после частичной ликвидации, которая подлежит учету в суммарном балансе этой амортизационной группы (подгруппы).

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы учитываются в составе внереализационных расходов. Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК РФ.

В случае частичной ликвидации объект основных средств не выводится из эксплуатации, следовательно, положения пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ неприменимы в отношении учета недоначисленной амортизации по той части объекта основного средства, которая подлежала ликвидации.

Таким образом, по мнению Департамента, сумма недоначисленной амортизации по ликвидированной части объекта основных средств подлежит включению в состав внереализационных расходов на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ при условии соответствия таких расходов п. 1 ст. 252 НК РФ.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

03.08.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/380 от 03.08.2012**

**Вопрос:** ЗАО выполняет функции заказчика-застройщика при строительстве объектов - многоквартирных домов со встроенными нежилыми помещениями с привлечением средств инвесторов (юридических и физических лиц) путем заключения договоров долевого участия.

В бухгалтерском учете ЗАО учитывает выручку от оказания услуг заказчика-застройщика. Величина выручки от оказания услуг рассчитывается путем умножения утвержденного процента на сумму фактически освоенных капитальных вложений за период строительства. В заключенных договорах долевого участия с инвесторами выплата вознаграждения ЗАО за выполнение услуг заказчика-застройщика не предусмотрена.

ЗАО ежемесячно определяет финансовый результат от выполнения услуг заказчика-застройщика в виде разницы между выручкой, определенной расчетным путем, и фактическими затратами, учтенными в составе расходов.

Таким образом, оно уплачивает налог на прибыль при формировании финансового результата от оказания услуг заказчика-застройщика, не дожидаясь передачи объекта инвестору (покупателю).

Вправе ли ЗАО определять финансовый результат от оказания услуг заказчика-застройщика помесячно, не дожидаясь передачи объекта инвестору, в целях уплаты налога на прибыль?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 3 августа 2012 г. N 03-03-06/1/380**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу признания для целей налогообложения прибыли организаций доходов от реализации работ по производству с длительным технологическим циклом при применении налогоплательщиком метода начисления и сообщает следующее.

Порядок признания доходов при методе начисления установлен в ст. 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ при методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Пунктом 2 ст. 271 НК РФ определено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен ст. 316 НК РФ, согласно которой по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Таким образом, при выполнении работ с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, цена договора на их реализацию распределяется

налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов. При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется налогоплательщиком в общеустановленном порядке, то есть при методе начисления - в соответствии со ст. 272 НК РФ.

Одновременно сообщаем, что согласно п. 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

03.08.2012

#### **Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/386 от 03.08.2012**

**Вопрос:** ООО сдает в аренду выставочные и офисные помещения МВК (Международного выставочного комплекса). Здание МВК и земельный участок принадлежат ООО на праве собственности. На территории МВК проводятся крупные выставочные, а также конгрессно-деловые и культурно-массовые мероприятия.

ООО несет расходы на обустройство и озеленение прилегающей территории: организацию парковок и проездов, площадок для уличных экспозиций, газонов, цветников, многолетних насаждений. Указанные расходы предусмотрены сметой на строительство МВК.

Каков порядок учета в целях исчисления налога на прибыль расходов на обустройство и озеленение прилегающей территории?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 3 августа 2012 г. N 03-03-06/1/386**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов на создание парковок, площадок для уличных экспозиций, подъездов и объектов внешнего благоустройства для целей налогообложения прибыли организаций и сообщает следующее.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик - российская организация уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов в порядке, предусмотренном гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно п. 1 ст. 256 Кодекса амортизируемым имуществом в целях гл. 25 Кодекса признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не

предусмотрено гл. 25 Кодекса), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 258 Кодекса амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями данной статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" к пятой группе (имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно) относятся в том числе площадки производственные с покрытиями (с щебеночными и гравийными, грунтовыми, стабилизированными вяжущими материалами, покрытиями и колеиные железобетонные), а также дороги автомобильные.

В соответствии с п. 9 ст. 258 Кодекса в целях гл. 25 Кодекса амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 Кодекса, если иное не предусмотрено гл. 25 Кодекса.

Учитывая изложенное, автомобильные подъезды, площадки для проведения выставок, а также организации парковки, используемые для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, могут быть признаны амортизируемым имуществом, при условии соответствия требованиям п. 1 ст. 256 Кодекса.

Что касается объектов внешнего благоустройства, то такое имущество, в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 256 Кодекса, амортизации не подлежит. Следовательно, в целях налогообложения прибыли капитальные расходы на их создание (приобретение) не учитываются.

Определение понятия "благоустройство территории" отсутствует в действующем законодательстве, в связи с чем возможно руководствоваться его общепринятым значением в контексте использования для целей налогового законодательства. Так, под расходами в объекты внешнего благоустройства понимаются расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации. Такие расходы непосредственно не относятся к каким-либо производственным зданиям и сооружениям и напрямую не связаны с коммерческой деятельностью организации.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, не является нормативным правовым актом и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

03.08.2012

#### **Письмо Минфина РФ № 03-02-07/1-522 от 29.12.2008**

Вопрос: На территории одного из субъектов РФ генеральным подрядчиком совместно с субподрядчиками - юридическими лицами осуществляется строительство нескольких крупных объектов. Организации-субподрядчики не зарегистрированы в соответствующем регионе. Их работники работают вахтовым способом, по несколько месяцев. Должны ли организации-субподрядчики встать на учет в налоговых органах по месту строительства?

Ответ:

## МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### ПИСЬМО

от 19 декабря 2008 г. N 03-02-07/1-522

В Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрено письмо по вопросу о порядке постановки на учет в налоговом органе строительных организаций по месту выполнения работ вахтовым способом в срок, превышающий один месяц, и сообщается следующее.

На основании п. 1 ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях проведения налогового контроля организация подлежит постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих этой организации недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Кодексом.

Обособленное подразделение организации признается таковым в соответствии с п. 2 ст. 11 Кодекса.

Исходя из определения обособленного подразделения организации (п. 2 ст. 11 Кодекса) и ст. ст. 16, 20, 22 и 209 Трудового кодекса Российской Федерации следует, что основными признаками обособленного подразделения организации являются осуществление этой организацией деятельности в Российской Федерации вне места ее нахождения посредством стационарного рабочего места, оборудованного для ее работника.

Статьей 209 Трудового кодекса Российской Федерации установлено, что рабочее место - место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Согласно п. 2 ст. 54 Гражданского кодекса Российской Федерации место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации. Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа - иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности.

При государственной регистрации юридического лица, осуществляемой по месту нахождения указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации постоянно действующего исполнительного органа, в случае отсутствия такого исполнительного органа - по месту нахождения иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности, в едином государственном реестре юридических лиц указывается адрес (место нахождения) соответствующего исполнительного органа (иного лица), по которому осуществляется связь с юридическим лицом (пп. "в" п. 1 ст. 5, п. 2 ст. 8, п. 1 ст. 13 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей").

Таким образом, одним из идентифицирующих признаков обособленного подразделения организации является адрес, по которому организация осуществляет деятельность через это обособленное подразделение, отличающийся от адреса (места нахождения) самой организации.

В решениях арбитражных судов (в частности, в Постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.10.2002 N A26-3503/02-02-07/160 и Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.07.2004 N КА-А41/6389-04) указывается, что под оборудованием стационарного рабочего места подразумевается создание условий для исполнения трудовых обязанностей, а также само исполнение таких обязанностей.

Кроме того, в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.11.2006 N Ф08-6161/2006-2552А отмечается, что форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения.

В соответствии с п. 9 ст. 83 Кодекса в случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Учитывая изложенное, Департамент полагает, что при решении вопроса о наличии либо об отсутствии обособленного подразделения организации налоговым органом должны учитываться фактические обстоятельства осуществления организацией соответствующей деятельности.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

19.12.2008

**Письмо ФНС РФ № ЕД-4-3/13003 от 06.08.2012**

**Вопрос:** О невключении в налоговую базу по НДС сумм, полученных организацией, непосредственно осуществляющей гарантийный ремонт, в пределах возмещения стоимости гарантийного ремонта и запасных частей, использованных при осуществлении данного ремонта.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 6 августа 2012 г. N ЕД-4-3/13003@**

Федеральная налоговая служба доводит для сведения и использования в работе разъяснения Минфина России от 20.07.2012 N 03-07-15/81 по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении услуг по гарантийному ремонту товаров.

В соответствии с пп. 13 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождена реализация услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним.

Согласно Закону Российской Федерации от 07.02.1992 N 2300-1 "О защите прав потребителей" изготовитель несет ответственность за качество товара и безвозмездное исполнение гарантийных обязательств перед потребителем, изложенных в техническом паспорте товара или ином заменяющем его документе. На основании договора изготовитель определяет организации, уполномоченные на принятие претензий от потребителя, а также для выполнения гарантийного ремонта и технического обслуживания.

Поскольку право на гарантийный ремонт вытекает из приобретения товара ненадлежащего качества, обязанность по безвозмездному устранению недостатков товара (гарантийному ремонту) возлагается на изготовителя (продавца) или организацию, выполняющую функции изготовителя (продавца) такого товара, независимо от того, кто непосредственно будет оказывать услугу или выполнять работу по гарантийному ремонту данного товара.

Таким образом, в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются суммы, полученные организацией, непосредственно осуществляющей гарантийный ремонт, в пределах возмещения стоимости гарантийного ремонта и запасных частей, использованных при осуществлении данного ремонта.

Аналогичные разъяснения направлены Письмом Минфина России от 16.02.2012 N 03-07-07/25 в адрес ООО.

Советник государственный  
гражданской службы  
Российской Федерации  
2 класса  
Д.В.ЕГОРОВ

06.08.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-07-10/18 от 17.08.2012**

**Вопрос:** О применении вычетов по НДС, предъявленному подрядной организацией заказчику при проведении ею капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления заказчиком операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 17 августа 2012 г. N 03-07-10/18**

В связи с письмом по вопросу применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного подрядной организацией заказчику при проведении ею капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления заказчиком операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает.

На основании п. п. 1 и 5 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, одним из обязательных условий применения вычетов налога на добавленную стоимость заказчиком по работам, выполненным подрядными организациями, является принятие заказчиком на учет результата этих работ в объеме, определенном в договоре.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.КОМОВА

17.08.2012

**Письмо Минфина РФ № 03-03-06/1/443 от 30.08.2012**

**Вопрос:** Согласно положениям п. 1 ст. 264.1 НК РФ расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной и муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках, признаются расходами на приобретение права на земельные участки. Данные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264.1 НК РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2006 N 268-ФЗ положения п. 1 ст. 264.1 НК РФ распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г.

При этом Федеральным законом от 12.12.2011 N 427-ФЗ срок обязательного выкупа земельных участков продлен до 1 июля 2012 г.

В Письме Минфина России от 31.05.2007 N 03-03-06/1/342 сказано, что целью положений ст. 264.1 НК РФ является создание условий для приватизации земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

Согласно п. 2.2 ст. 3 Федерального закона от 25.10.2001 N 137-ФЗ собственники зданий, строений, сооружений вправе приобрести в собственность находящиеся у них на праве аренды земельные участки независимо от того, когда был заключен договор аренды этих земельных участков - до или после дня вступления в силу ЗК РФ. Пунктом 1 ст. 36 ЗК РФ за юридическими лицами,



являющимися собственниками зданий, строений и сооружений, закреплено исключительное право на приватизацию земельных участков, на которых расположены вышеуказанные объекты недвижимости.

Правомерно ли в целях исчисления налога на прибыль на основании положений п. п. 1 и 3 ст. 264.1 НК РФ признать в составе расходов, связанных с производством и реализацией, расходы, произведенные ОАО в I полугодии 2012 г., по выкупу земельных участков, на которых находятся здания, строения, сооружения, принадлежащие ОАО?

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 30 августа 2012 г. N 03-03-06/1/443**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо о признании расходов на приобретение после 1 января 2012 г. земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения, и сообщает.

Особенности учета в целях налогообложения прибыли организаций расходов на приобретение права на земельные участки установлены ст. 264.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 264.1 НК РФ в целях гл. 25 НК РФ расходами на приобретение права на земельные участки признаются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

При этом указанные положения распространяются на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков, указанных в п. 1 ст. 264.1 НК РФ, в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г. (Федеральный закон от 30.12.2006 N 268-ФЗ).

Таким образом, с 1 января 2012 г. приведенные выше положения ст. 264.1 НК РФ не применяются.

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля относится к объектам, не подлежащим амортизации.

Таким образом, расходы на приобретение земельных участков по договорам, заключенным после 31 декабря 2011 г., при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в текущих расходах не учитываются. Указанные расходы могут быть учтены в целях налогообложения прибыли организаций в соответствии с положениями ст. 268 НК РФ в случае последующей реализации земельного участка.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В.РАЗГУЛИН

30.08.2012

**ПИСЬМА И РАЗЪЯСНЕНИЯ МИНРЕГИОРАЗВИТИЯ РФ, МИНЭКОНОМРАЗВИТИЯ РФ, ГОССТРОЯ РФ**

**Письмо Минрегиона РФ от 30.04.2010 N 17906-ИП/08 "Об осуществлении строительного контроля"**

**МИНИСТЕРСТВО РЕГИОНАЛЬНОГО РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 30 апреля 2010 г. N 17906-ИП/08**

Министерством регионального развития Российской Федерации рассмотрено обращение по вопросу практической реализации Приказа Минрегиона России от 21.10.2009 N 480 и сообщается следующее.

9 января 2010 г. вступил в силу Приказ Минрегиона России от 21.10.2009 N 480 "О внесении изменений в Приказ Министерства регионального развития Российской Федерации от 9 декабря 2008 г. N 274 "Об утверждении Перечня видов работ по инженерным изысканиям, по подготовке проектной документации, по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального

строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства (далее - Перечень)", дополнил Перечень дополнительными видами работ.

В соответствии со статьей 53 Градостроительного кодекса Российской Федерации строительный контроль проводится лицом, осуществляющим строительство, а также застройщиком или заказчиком на основании договора. Таким образом, осуществление строительного контроля является обязанностью лиц, осуществляющих строительство.

Частью 2 статьи 53 Градостроительного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что застройщик или заказчик по своей инициативе может привлекать лицо, осуществляющее подготовку проектной документации, для проверки соответствия выполняемых работ проектной документации.

Статья 749 Гражданского кодекса Российской Федерации закрепляет право заказчика на привлечение специалиста к контролю и надзору за выполнением работ. Если заказчик не обладает специальными познаниями либо по иным причинам не желает в полном объеме выполнять функцию заказчика по контролю и надзору за строительством, то осуществление этой функции и принятие от его имени решений во взаимоотношениях с подрядчиком он вправе доверить третьему лицу - профессиональному юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

Согласно части 8 статьи 53 Градостроительного кодекса Российской Федерации порядок проведения строительного контроля может устанавливаться нормативными правовыми актами Российской Федерации. В качестве таких нормативных правовых актов необходимо отметить Свод правил СП 11-110-99 "Авторский надзор за строительством зданий и сооружений", одобренный Постановлением Госстроя Российской Федерации от 10 июня 1999 г. N 44 и СНиП 12-01-2004 "Организация строительства", одобренный Постановлением Госстроя Российской Федерации от 19 апреля 2004 г. N 70.

Под строительным контролем понимается контроль за выполнением работ, строительных конструкций и участков сетей инженерно-технического обеспечения, оказывающих влияние на безопасность объекта, и контроль за которыми не может быть проведен после выполнения других работ или устранения недостатков которых не может быть проведено без разборки или повреждения других строительных конструкций и участков сетей инженерно-технического обеспечения. При осуществлении строительного контроля для лиц, его осуществляющих, устанавливается обязанность письменного оформления актов, составляемых по результатам строительного контроля, а также замечаний застройщика (заказчика), привлекаемых им для осуществления строительного контроля лиц.

Согласно СНиП 12-01-2004 при выполнении лицом, осуществляющим строительство, производственного контроля за качеством строительства следует выполнять следующие действия:

- входной контроль проектной документации, предоставленной застройщиком (заказчиком);
- приемку вынесенной в натуре геодезической разбивочной основы;
- входной контроль применяемых материалов, изделий;
- операционный контроль в процессе выполнения и по завершении операций;
- оценку соответствия выполненных работ, результаты которых становятся недоступными после начала выполнения последующих работ.

В соответствии с изложенным, застройщикам, осуществляющим работы по строительному контролю, необходимо получить свидетельство о допуске, выданное саморегулируемой организацией, основанной на членстве лиц, осуществляющих строительство. Если строительный контроль осуществляется не силами застройщика или заказчика, а привлекаемой организацией, то соответствующее свидетельство о допуске должно быть у привлекаемой организации.

По вопросу толкования вида работ по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта, по мнению Минрегиона России, данный вид работ относится ко всей совокупности вопросов, связанных с обеспечением выполнения строительства, реконструкции, капитального ремонта, осуществляемых в рамках разрешения на строительство, а не к выполнению отдельных работ.

Вид работ по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта привлекаемым застройщиком или заказчиком на основании договора юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (генеральным подрядчиком) включает в себя следующие особенности:

1) предметом работы является организация строительства, реконструкции и капитального ремонта;

2) заказчиком указанных работ по договору выступает застройщик или заказчик строительства, реконструкции, капитального ремонта;

3) исполнителем указанных работ является юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, имеющие статус генерального подрядчика в соответствии со статьей 706 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Лицо, имеющее в соответствии со статьей 706 Гражданского кодекса Российской Федерации статус генерального подрядчика, в строительном процессе является исполнителем работ перед заказчиком и несет ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субподрядчиком. Необходимо отметить, что институт саморегулирования в области строительства, проектирования и инженерных изысканий устанавливает иной порядок обеспечения имущественной ответственности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей - членов саморегулируемых организаций перед потребителями произведенных товаров, работ и услуг, который наступает вследствие недостатков работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства.

Таким образом, лицо, имеющее статус генерального подрядчика и осуществляющее вид работ по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта, обязано иметь свидетельство о допуске на данный вид работ. В случае, когда у лица, имеющего статус генерального подрядчика, есть свидетельства о допуске в отношении всех видов работ, которые выполняются привлеченными им субподрядными организациями, ему также необходимо иметь свидетельство о допуске на вид работ по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта. В случае, когда лицо, имеющее статус генерального подрядчика и свидетельство о допуске на вид работ по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта, планирует некоторые виды работ, оказывающие влияние на безопасность объектов капитального строительства, выполнить самостоятельно, ему необходимо иметь свидетельство о допуске на данные виды работ.

Гражданский кодекс Российской Федерации не регламентирует понятие "субсубподрядчик", а также законодательно не предусмотрен процесс привлечения субподрядчиком третьих лиц к исполнению своих обязательств перед генеральным подрядчиком. Таким образом, по мнению Минрегиона России, субподрядчик не может осуществлять работы по организации строительства, реконструкции и капитального ремонта.

Одновременно сообщается, что Приказ Министерства регионального развития Российской Федерации от 30.12.2009 N 624 "Об утверждении Перечня видов работ по инженерным изысканиям, по подготовке проектной документации, по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства" зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации, но еще не вступил в силу.

Директор Департамента регулирования  
градостроительной деятельности  
И.В.ПОНОМАРЕВ

---

**Письмо Минэкономразвития РФ от 02.03.2011 N Д23-820**

**Вопрос:** О документах, удостоверяющих (устанавливающих) права на здание, строение, сооружение, в том числе на сарай, а также о бесплатном предоставлении в собственность земельных участков, находящихся в фактическом пользовании граждан, приобретенных в результате сделок, совершенных до вступления в силу Закона СССР от 06.03.1990 N 1305-1, которые не были надлежаще оформлены.

**Ответ:**

**МИНИСТЕРСТВО ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО  
от 2 марта 2011 г. N Д23-820**

Департамент недвижимости Минэкономразвития России рассмотрел обращение по вопросу применения Перечня документов, прилагаемых к заявлению о приобретении прав на земельный

участок, который находится в государственной собственности и на котором расположены здания, строения, сооружения, утвержденным Приказом Минэкономразвития России от 30.10.2007 N 370 (далее - Перечень), и сообщает.

Минэкономразвития России, в соответствии с Положением о Министерстве экономического развития Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.06.2008 N 437, не наделено полномочиями по официальному разъяснению законодательства. В связи с этим по сути поставленных в обращении вопросов Департамент недвижимости Минэкономразвития России в пределах своей компетенции сообщает.

В соответствии с п. 4 Перечня к заявлению о приобретении прав на земельный участок, который находится в государственной или муниципальной собственности и на котором расположены здания, строения, сооружения, прилагаются в том числе выписка из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним о правах на здание, строение, сооружение, находящиеся на приобретаемом земельном участке, или копии документов, удостоверяющих (устанавливающих) права на такое здание, строение, сооружение, если право на такое здание, строение, сооружение не зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (при наличии зданий, строений, сооружений на приобретаемом земельном участке).

В соответствии со ст. 18 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" документы, устанавливающие наличие, возникновение, прекращение, переход, ограничение (обременение) прав на недвижимое имущество и представляемые на государственную регистрацию прав, должны соответствовать требованиям, установленным законодательством Российской Федерации, и отражать информацию, необходимую для государственной регистрации прав на недвижимое имущество в Едином государственном реестре прав. Указанные документы должны содержать описание недвижимого имущества и, если иное не установлено настоящим Федеральным законом, вид регистрируемого права и в установленных законодательством случаях должны быть нотариально удостоверены, скреплены печатями, должны иметь надлежащие подписи сторон или определенных законодательством должностных лиц.

Исходя из вышеуказанного технический паспорт не является правоустанавливающим документом, так как в нем не содержится информация о виде регистрируемого права и правообладателе. Ордер, в свою очередь, является правоустанавливающим документом на объект недвижимости, прямо указанный в нем. Таким образом, ордер на жилой дом не может являться правоустанавливающим документом на иные строения, кроме указанного в ордере, в данном случае на сарай.

В соответствии с п. 2 ст. 28 Земельного кодекса Российской Федерации основания бесплатного приобретения земель из государственной или муниципальной собственности могут быть предусмотрены только федеральными законами либо законами субъектов РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 3 Федерального закона от 25.10.2001 N 137-ФЗ "О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации" граждане Российской Федерации, имеющие в фактическом пользовании земельные участки с расположенными на них жилыми домами, приобретенные ими в результате сделок, которые были совершены до вступления в силу Закона СССР от 06.03.1990 N 1305-1 "О собственности в СССР", но которые не были надлежаще оформлены и зарегистрированы, имеют право бесплатно приобрести право собственности на указанные земельные участки в соответствии с правилами, установленными ст. 36 Земельного кодекса.

Заместитель директора  
Департамента недвижимости  
М.В.БОЧАРОВ

02.03.2011

**Письмо Минрегиона РФ от 10.04.2012 N 8355-ДШ/08**

**МИНИСТЕРСТВО РЕГИОНАЛЬНОГО РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ПИСЬМО**

**от 10 апреля 2012 г. N 8355-ДШ/08**

Министерством регионального развития Российской Федерации рассмотрено обращение и сообщается следующее.

В соответствии со статьей 742 Гражданского кодекса Российской Федерации договором строительного подряда может быть предусмотрена обязанность стороны, на которой лежит риск случайной гибели или случайного повреждения объекта строительства, материала, оборудования и другого имущества, используемых при строительстве, либо ответственность за причинение при осуществлении строительства вреда другим лицам, застраховать соответствующие риски.

Сторона, на которую возлагается обязанность по страхованию, должна предоставить другой стороне доказательства заключения ею договора страхования на условиях, предусмотренных договором строительного подряда, включая данные о страховщике, размере страховой суммы и застрахованных рисках.

Определение начальной цены контракта по строительству объектов вне зависимости от источников финансирования осуществляется заказчиком на основании сметной документации с учетом необходимых прочих затрат, предусмотренных в главе 9 "Прочие работы и затраты" сводного сметного расчета стоимости строительства, включая затраты по добровольному страхованию строительных рисков.

В случае отсутствия в главе 9 средств на покрытие затрат по добровольному страхованию возмещение затрат допускается за счет средств на непредвиденные работы и затраты, включенных в твердую договорную цену.

В связи с этим оплата затрат строительных организаций по страховым взносам производится на основании указанных договоров и бухгалтерских документов подрядчика, подтверждающих фактические расходы, в пределах твердой договорной цены.

Одновременно сообщается, что в рамках приказа Минрегиона России от 20.08.2009 N 353 "Об утверждении и классификации сметных нормативов, подлежащих применению при определении стоимости объектов капитального строительства, строительство которых финансируется с привлечением средств федерального бюджета", возможна разработка и последующее утверждение Минрегионом России сметных нормативов для учета прочих работ и затрат в составе сводного сметного расчета, в т.ч. нормативов по добровольному страхованию работников и имущества.

Директор Департамента  
архитектуры, строительства  
и градостроительной политики  
Д.В.ШАПОВАЛ

## **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 21.09.2012 № 03-07-10/24**

### **О порядке принятия к вычету сумм НДС**

*Вопрос:* О порядке принятия к вычету сумм НДС, предъявленного подрядной организацией заказчику при проведении ею капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления заказчиком операций, признаваемых объектами налогообложения по данному налогу.

### **Министерство финансов Российской Федерации ДЕПАРТАМЕНТ НАЛОГОВОЙ И ТАМОЖЕННО-ТАРИФНОЙ ПОЛИТИКИ ПИСЬМО от 21 сентября 2012 года N 03-07-10/24**

#### **О порядке принятия к вычету сумм НДС**

В связи с письмом по вопросу применения вычетов налога на добавленную стоимость, предъявленного подрядной организацией заказчику при проведении ею капитального строительства объекта, предназначенного для осуществления заказчиком операций, признаваемых объектами налогообложения данным налогом, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает. На основании п.п.1 и 5 ст.172 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, подлежат вычетам на основании счетов-фактур после принятия на учет работ, выполненных подрядными организациями, и при наличии соответствующих первичных

документов. Таким образом, одним из обязательных условий применения вычетов налога на добавленную стоимость заказчиком по работам, выполненным подрядными организациями, является принятие заказчиком на учет результата этих работ в объеме, определенном в договоре. Одновременно сообщаем, что согласно Положению о Департаменте налоговой и таможенно-тарифной политики, утвержденному Приказом Минфина России от 11.07.2005 N 169, консультационные услуги Департаментом не оказываются.

Заместитель директора  
Департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
Н.А.Комова

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 04.02.2013 № 03-07-10/2254**

**О применении инвестором вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиками и подрядчиками организациям, выполняющим функции заказчика на основании заключенных с инвестором инвестиционных договоров на строительство объектов, в случае расторжения этих договоров**

В связи с вашим письмом по вопросу применения инвестором вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных поставщиками и подрядчиками организациям, выполняющим функции заказчика на основании заключенных с инвестором инвестиционных договоров на строительство объектов, в случае расторжения этих договоров Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики по согласованию с ФНС России сообщает следующее. Пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. В соответствии с пунктом 6 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства. Согласно пунктам 1 и 5 статьи 172 Кодекса вычеты указанных сумм налога на добавленную стоимость производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после принятия их на учет и при наличии соответствующих первичных документов. Таким образом, в случае расторжения инвестиционных договоров на строительство объектов суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные заказчиком инвестору - налогоплательщику налога на добавленную стоимость по выполненным к моменту расторжения договоров строительно-монтажным работам и товарам (работам, услугам), могут быть приняты к вычету при выполнении вышеперечисленных условий. Как указано в вашем письме, в дальнейшем инвестор-налогоплательщик намерен продолжить строительство объектов и использовать их для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. Поэтому при расторжении договора на реализацию инвестиционного проекта на строительство объекта суммы налога, предъявленные заказчиком инвестору-налогоплательщику, могут быть приняты инвестором-налогоплательщиком к вычету на основании счета-фактуры, выставленного заказчиком, после принятия на учет результата выполненных к моменту расторжения договора строительно-монтажных работ, оборудования, иных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов. Так, для применения инвестором налоговых

вычетов, предусмотренных пунктом 6 статьи 171 Кодекса, заказчику следует выставить инвестору счет-фактуру в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 168 Кодекса. Указанный счет-фактура составляется в двух экземплярах на основании счетов-фактур, ранее полученных заказчиком от подрядных организаций по выполненным к моменту расторжения договора строительного-монтажным работам и поставщиков товаров (работ, услуг). При этом в данном счете-фактуре строительные-монтажные работы и товары (работы, услуги) целесообразно выделить в самостоятельные позиции. К первому экземпляру счета-фактуры, передаваемому заказчиком инвестору, прилагаются копии счетов-фактур, полученных заказчиком от подрядных организаций и поставщиков товаров (работ, услуг), а также копии соответствующих первичных документов. Второй экземпляр счета-фактуры регистрируется заказчиком в части I "Выставленные счета-фактуры" журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, без регистрации в книге продаж. По услугам, оказанным заказчиком инвестору, заказчику следует выставить инвестору счет-фактуру в общеустановленном порядке и зарегистрировать его в книге продаж. Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор  
Департамента налоговой и  
таможенно-тарифной политики  
И.В.Трунин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 12.03.2013 № 03-07-10/7374**

##### **О применении вычета НДС**

В связи с письмом по вопросу о порядке применения вычета налога на добавленную стоимость Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее. Пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 6 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (застройщиками или техническими заказчиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительного-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства. Согласно пунктам 1 и 5 статьи 172 Кодекса вычеты указанных сумм налога на добавленную стоимость производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), после принятия их на учет и при наличии соответствующих первичных документов. Пунктом 2 Правил, ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на

добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 года N 1137, установлено, что счета-фактуры, полученные от продавцов и зарегистрированные в части 2 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, регистрируются в книге покупок, предназначенной для определения предъявленной к вычету в соответствующем налоговом периоде суммы налога на добавленную стоимость, по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 Кодекса.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычету в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика возникло право на вычет налога. В случае осуществления налогоплательщиком вычета налога на добавленную стоимость в налоговых периодах, следующих за налоговым периодом, в котором возникло право на такой вычет, налогоплательщик должен представить в налоговый орган уточненную декларацию за налоговый период, в котором возникло право на применение налогового вычета. При этом на основании положений пункта 2 статьи 173 Кодекса такую декларацию налогоплательщик может представить в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором возникло указанное право. Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента  
Н.А.Комова

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 15.08.2011 № 03-03-06/1/483**

**Об учете в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия**

*Вопрос:*

ЗАО является застройщиком многоквартирного жилого дома на земельном участке с кадастровым номером и принадлежащим застройщику на основании свидетельства о государственной регистрации права земельного участка. Застройщик привлекает денежные средства участника долевого строительства и других дольщиков для застройки многоквартирного жилого дома на указанном земельном участке.

1. Имеет ли ЗАО право учесть стоимость земельного участка в составе затрат по строительству многоквартирного жилого дома для правильного исчисления налога на прибыль?
2. Если стоимость собственного земельного участка застройщика не учитывается в расходах, то каков порядок его вывода из состава основных средств?

*Ответ:*

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного



участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия и сообщает следующее. В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом указанной статьей установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются. Согласно статье 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, в частности в целях возмещения затрат на приобретение, в том числе оформление, права собственности или права аренды, права субаренды на земельные участки, на которых осуществляется строительство (создание) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости. Таким образом, в случае возмещения затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, указанные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли как расходы, произведенные в рамках целевого финансирования. При этом по вопросу правомерности компенсации затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, в конкретных ситуациях следует обращаться в ФСФР России.

Заместитель  
директора Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 01.04.2008 № 03-03-06/1/219**

##### **Об учете в целях налогообложения прибыли стоимости земельного участка при долевом строительстве многоквартирного дома**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел ваше письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли стоимости земельного участка при долевом строительстве многоквартирного дома и сообщает следующее.

Из вашего письма следует, что организация является застройщиком и на основании полученного разрешения на строительство привлекает денежные средства участников долевого строительства для создания многоквартирного дома на земельном участке, приобретаемом застройщиком в собственность за плату у коммерческой организации.

В соответствии со статьей 36 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее - Жилищный кодекс) собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежат на праве общей долевой собственности земельный участок, на котором расположен данный дом, с элементами озеленения и благоустройства и иные предназначенные для

обслуживания, эксплуатации и благоустройства данного дома объекты, расположенные на указанном земельном участке (далее - общее имущество в многоквартирном доме).

Право собственности на земельные участки, как это установлено статьей 25 Земельного кодекса Российской Федерации, возникает по основаниям, установленным гражданским законодательством, федеральными законами, и подлежит государственной регистрации в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 года N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

Право собственности на долю в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме, согласно статье 38 Жилищного кодекса, переходит при приобретении в собственность помещения в многоквартирном доме к приобретателю, т.е. в силу федерального законодательства.

В соответствии с частью 2 статьи 23 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" государственная регистрация возникновения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество.

Таким образом, доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме является неотъемлемой частью помещения в данном доме. В связи с этим лицо, приобретающее в собственность помещение в многоквартирном доме, одновременно приобретает долю в праве общей собственности на общее имущество, включая долю в праве общей собственности на земельный участок, расположенный под многоквартирным домом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества. При этом доля в праве на общее имущество дома, включая указанный земельный участок, не подлежит отдельной государственной регистрации.

Подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, имущество в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Исходя из изложенного, стоимость земельного участка, на котором осуществляется строительство многоквартирного дома с привлечением средств дольщиков (инвесторов), учитывается организацией-застройщиком аналогично затратам на строительство как расходы, возмещаемые дольщиками, т.е. расходы, произведенные в рамках целевого финансирования.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента  
И.В.Трунин

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 21.12.2011 № 03-03-06/1/837**

**О вопросах уплаты земельного налога и учета в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия**

*Вопрос:*

Общество с ограниченной ответственностью (далее - ООО), являющееся застройщиком жилых домов в Санкт-Петербурге, просит предоставить письменное разъяснение по вопросу применения налогового законодательства в соответствии со статьей 34\_2 Налогового кодекса РФ применительно к следующей ситуации.

ООО приобрело у коммерческой организации в собственность земельный участок для целей строительства на нём многоквартирного жилого дома. Строительство ведется с привлечением средств дольщиков на основании Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" с заключением договоров долевого участия в строительстве. После завершения строительства и получения разрешения на ввод дома в эксплуатацию квартиры будут передаваться дольщикам по актам приема-передачи для оформления в собственность.

Условиями договоров предусмотрено, что стоимость договора включает компенсацию затрат застройщика на организацию строительства, включая приобретение земельного участка. Оплата дольщиками строительства объекта является основанием для возникновения с момента государственной регистрации права собственности дольщика на квартиру и на долю в праве на общее имущество строящегося объекта, в том числе на земельный участок, который по окончании строительства и после государственной регистрации прав собственности всех дольщиков на квартиры в объекте переходит в общую долевую собственность всех собственников квартир и нежилых помещений согласно статье 36 ЖК РФ и статье 16 Закона РФ N 189-ФЗ от 29.12.2004. Обязанность отдельной регистрации прав на общую долевую собственность, включая земельный участок, законодательством не установлена.

Обращаем ваше внимание, что процесс регистрации прав на построенные квартиры дольщиками может быть растянут во времени и не зависит от волеизъявления застройщика.

Ранее Минфин РФ в разъяснениях высказывал позицию о включении затрат на приобретение земельного участка в состав затрат за счет средств целевого финансирования, в ситуации когда взаимоотношения основаны на договорах долевого участия (письма от 15 августа 2011 года N 03-03-06/1/483, от 21 марта 2011 года N 03-03-06/1/163). Однако в разъяснениях не рассмотрена специфика, связанная с процедурой регистрации прав на объекты.

Кроме того, обязанность по уплате земельного налога законодательно возложена на собственника земельного участка.

Учитывая вышеизложенное, просим дать письменные разъяснения по следующим вопросам:

1) Может ли ООО учитывать расходы на приобретение земельного участка в соответствующей доле при определении финансового результата после получения ООО в установленном порядке разрешения на ввод в эксплуатацию объекта и в момент передачи квартир (объектов долевого строительства) по передаточным актам, то есть в момент,

предшествующий оформлению прав собственности на квартиры и получению прав на земельный участок дольщиками? При этом при передаче квартир дольщикам и выбытии затрат по созданию объекта долевого строительства с баланса застройщика земельный участок также будет списываться по мере передачи квартир дольщикам и при этом стоимость участка будет уменьшать средства целевого финансирования, поступившие от участников долевого строительства по договорам долевого участия?

2) В какой момент и в каком порядке ООО утрачивает обязанность по уплате земельного налога в отношении земельного участка, на котором завершено строительство?

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросам уплаты земельного налога и учета в целях налогообложения прибыли организации-застройщика стоимости земельного участка при строительстве многоквартирного дома с привлечением денежных средств в порядке долевого участия и сообщает следующее.

В части налога на прибыль организаций.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются. Согласно статье 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, в частности в целях возмещения затрат на приобретение, в том числе оформление, права собственности или права аренды, права субаренды на земельные участки, на которых осуществляется строительство (создание) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости. Таким образом, в случае возмещения затрат на приобретение земельного участка для застройки многоквартирного жилого дома из средств, уплачиваемых участниками долевого строительства по договору, указанные расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли как расходы, произведенные в рамках целевого финансирования. В части земельного налога.

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 НК РФ налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, если иное не установлено указанным пунктом статьи 388 НК РФ.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 36 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее - ЖК РФ) собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежит на праве общей долевой собственности земельный участок, на котором расположен данный дом, с элементами озеленения и благоустройства, иные предназначенные для обслуживания,

эксплуатации и благоустройства данного дома и расположенные на указанном земельном участке объекты.

Доля в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме собственника помещения в этом доме пропорциональна размеру общей площади указанного помещения и следует судьбе права собственности на это помещение (пункты 1 и 2 статьи 37 ЖК РФ).

В силу пункта 2 статьи 23 Федерального закона от 21 июля 1997 года N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" (далее - Федеральный закон N 122-ФЗ) государственная регистрация возникновения, перехода, ограничения (обременения) или прекращения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество (в том числе на земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом). Согласно пункту 1 статьи 2 Федерального закона N 122-ФЗ государственная регистрация права на недвижимое имущество и сделок с ним является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

В связи с этим плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее - реестр) указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок. Данная правовая позиция находит отражение в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23 июля 2009 года N 54. Таким образом, если в соответствии с реестром собственником земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, является застройщик, то на основании положений статьи 388 НК РФ плательщиком земельного налога в отношении этого земельного участка будет признаваться застройщик.

Между тем в случае передачи помещений в многоквартирном доме в собственность дольщиков на основании договоров участия в долевом строительстве одновременно с переходом права собственности на эти помещения к дольщикам переходит и доля в праве общей собственности на общее имущество в этом доме (в том числе и на соответствующую часть земельного участка).

В связи с этим застройщик утрачивает обязанность по уплате земельного налога в отношении части земельного участка, соответствующей доле собственника помещения в праве общей собственности на общее имущество в многоквартирном доме, после внесения изменений в реестр в части уменьшения размера земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом, на долю собственника помещения в праве общей собственности на земельный участок.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 07.03.2013 № 03-03-06/1/6914**

**Об учете сумм на приобретение земельного участка и аварийного нежилого здания, расположенного на данном участке и подлежащего сносу, для целей исчисления налога**

**на прибыль организаций, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость**

*Вопрос:*

В феврале 2012 года Общество приобрело два объекта недвижимости - земельный участок и нежилое помещение, расположенное на этом земельном участке. Нежилое помещение находится в аварийном состоянии и непригодно к эксплуатации. Право собственности зарегистрировано в мае 2012 года.

В мае 2012 года Общество произвело демонтаж (снос) здания и с июня 2012 года осуществляет на данном земельном участке строительство нового здания подрядным способом.

Просим пояснить, как необходимо поступить:

1) Налог на прибыль: принять здание, подлежащее сносу, в состав основных средств и в мае после ликвидации его стоимость и затраты на демонтаж учесть в составе внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль.

2) Налог на имущество: не принимать объект недвижимости в состав основных средств и, следовательно, не включать в налогооблагаемую базу по налогу на имущество, а

а) учитывать стоимость снесенного здания и затраты на его демонтаж на счете 08/3 "Строительство объектов основных средств" и включить эти суммы в первоначальную стоимость вновь строящегося объекта недвижимости;

б) включить стоимость аварийного здания и затраты на его демонтаж в первоначальную стоимость земельного участка, т.к. участок приобретался с целью дальнейшего использования его под строительство нового здания.

3) Налог на добавленную стоимость:

Вправе ли Общество принять к возмещению суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцом аварийного объекта, предназначенного под снос, при его продаже и подрядчиком при проведении демонтажных работ.

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета сумм на приобретение земельного участка и аварийного нежилого здания, расположенного на данном участке и подлежащего сносу, для целей исчисления налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и налога на добавленную стоимость и сообщает следующее.

В части налога на прибыль организаций.

Согласно пункту 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) земельный участок не является амортизируемым имуществом.

В соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 257 Кодекса первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Согласно пункту 5 статьи 270 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции,

модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в пункте 9 статьи 258 Кодекса.

Таким образом, по мнению Департамента, затраты на приобретение аварийного нежилого здания, подлежащего сносу, с целью строительства нового здания на соответствующем земельном участке, а также затраты на осуществление работ по сносу такого здания являются затратами по созданию амортизируемого имущества и формируют первоначальную стоимость нового здания.

В части налога на имущество организаций.

Согласно пункту 1 статьи 374 Кодекса объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378\_1 Кодекса.

Порядок принятия на баланс организаций (за исключением кредитных и бюджетных) объектов основных средств и формирования их стоимости регулируется приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01".

В соответствии с ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Исходя из ПБУ 6/01 затраты на выкуп подлежащих сносу зданий, расположенных на приобретаемых организацией в собственность земельных участках, формируют первоначальную стоимость таких земельных участков, которые не являются объектом налогообложения налогом на имущество организаций.

Пунктом 4.78 Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (далее - Методика), утвержденной постановлением Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1, в сметную стоимость строительства включаются затраты на подготовку территории строительства, в том числе освобождение территории строительства от имеющихся на ней строений, лесонасаждений, промышленных отвалов и других мешающих предметов, переселение жильцов из сносимых домов, перенос и переустройство инженерных сетей, коммуникаций, сооружений, путей и дорог, снятие и хранение плодородного слоя почвы и т.п.

Поэтому на основании ПБУ 6/01 и указанной Методики затраты по сносу зданий, расположенных на приобретаемом земельном участке, формируют первоначальную стоимость вновь создаваемого объекта капитального строительства на указанном земельном участке.

В части налога на добавленную стоимость.

Пунктом 2 статьи 171 Кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 6 статьи 171 Кодекса вычета подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства (ликвидации основных средств), монтаже (демонтаже) основных средств.

Одновременно сообщаем, в соответствии с регламентом Министерства финансов Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.2012 N 82н, в Министерстве финансов Российской Федерации, если законодательством не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС МО от 17.01.2013 №№ А40-75971/2010, Ф05-5659/2011**

#### **Дело А40-75971/2010**

Резолютивная часть постановления объявлена 16 января 2013 года.

Полный текст постановления изготовлен 17 января 2013 года.

Федеральный арбитражный суд Московского округа

в составе:

председательствующего-судьи Шишовой О.А.,

судей Антоновой М.К., Коротыгиной Н.В.,

при участии в заседании:

от истца (заявителя) Вакар А.А. - доверенность №328/12 от 05 декабря 2012 года, Денисенко С.И. - доверенность №253/12 от 01 октября 2012 года, Городилова Т.С. - доверенность №532/12 от 01 октября 2012 года,

от ответчика Медведев С.И. - доверенность №03-11/00785 от 27 ноября 2012 года, Тё М.М. - доверенность №03-09/00019 от 16 января 2013 года, Тимофеева Ю.М. - доверенность №03-09/00017 от 16 января 2013 года, Авдеева Н.А. - доверенность №03-09/00004 от 10 января 2013 года, Тхамоков З.Х. - доверенность №03-09/00015 от 16 января 2013 года,

рассмотрев 16 января 2013 года в судебном заседании кассационную

жалобу ООО "Икеа Мос (Торговля и недвижимость)"

на решение от 22 марта 2012 года

Арбитражного суда города Москвы,

принятое судьей Зубаревым В.П.,

на постановление от 03 сентября 2012 года

Девятого арбитражного апелляционного суда,

принятое судьями Кречетневым С.Н., Голобородько В.Я., Нагаевым Р.Г.,

по иску (заявлению) ООО "Икеа Мос (Торговля и недвижимость)"

о признании недействительным решения в части

к МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области

УСТАНОВИЛ:

ООО «ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)» (далее - общество) обратилось в Арбитражный суд г.Москвы с заявлением к МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области (далее - инспекция) о признании недействительным решения от 30.04.2010 №09-23/17 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части доначисления и взыскания недоимки (п.3.1) в размере 821 550 353руб., в том числе по налогу на прибыль в размере 775 543 398руб., налогу на добавленную стоимость в размере 3 554 763руб., налогу на имущество в размере 42 452 192руб., доначисления и взыскания сумм пени (п.2, 3.3) в размере 200 713 913руб., в том числе по налогу на прибыль в размере 189 494 739руб., налогу на имущество в



размере 11 196 303руб., налогу на доходы физических лиц в размере 22 871руб., доначисления и взыскания сумм налоговых санкций (п.1, 3.2) в размере 38 249 757руб., в том числе по налогу на прибыль в размере 30 482 208руб., налогу на имущество в размере 7 767 545руб., предложения уменьшить убытки, исчисленные налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 год в сумме 2 027 973 472руб. (п.3.4), предложения уменьшить предъявленный к возмещению из бюджета в завышенных размерах НДС в сумме 96 501 106руб. (п.3.5), предложения внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета (п.4).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.12.2010г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.04.2010г., заявленные требования удовлетворены частично. Оспариваемый ненормативный акт признан недействительным, за исключением выводов о невключении в состав внереализационных доходов работ по достройке торговых центров (п.2.3 решения), о занижении среднегодовой стоимости имущества на стоимость выполненных арендаторами отделочных работ (п.4 решения) и соответствующих указанным выводам доначислений.

Постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.08.2011г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменены в части отказа в удовлетворении заявленных требований. В данной части дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции. В остальной части решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставлены без изменения.

При новом рассмотрении, решением Арбитражного суда города Москвы от 22.03.2012г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 03 сентября 2012 года, в удовлетворении заявленных требований о признании недействительным решения инспекции в части выводов о невключении в состав внереализационных доходов работ по достройке торговых центров (п.2.3 решения), о занижении среднегодовой стоимости имущества на стоимость выполненных арендаторами отделочных работ (п.4 решения) отказано.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований в указанной части, суды первой и апелляционной инстанций исходили из их несоответствия положениям законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Законность судебных актов проверяется в порядке статей 284 и 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по кассационной жалобе заявителя, в которой общество не соглашается с оценкой, данной судебными инстанциями представленным в материалы дела доказательствам, считает, что нарушены нормы материального права.

В заседании суда кассационной инстанции представители заявителя поддержали жалобу по изложенным в ней доводам, просили отменить принятые по делу судебные акты и удовлетворить заявленные требования в полном объеме.

Представители инспекции возражали, просили оставить принятые по делу судебные акты без изменения, считая их законными и обоснованными.

Представленный инспекцией отзыв на кассационную жалобу приобщен к материалам дела. Как установлено судебными инстанциями, в период с 24.09.2008г. по 15.12.2009г. инспекцией проведена выездная налоговая проверка ООО "ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)" по вопросам правильности исчисления, удержания и полноты перечисления налогов и сборов за период с 01.01.2006г. по 31.12.2007г., по результатам которой составлен акт от 15.02.2010 №09-21/02 и вынесено решение от 30.04.2010 №09-23/17, в соответствии с которым заявитель привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ, в виде штрафа в сумме 38 249 757 руб.; начислены пени по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество в сумме 200 713 913руб.; предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество в сумме 821 550 353руб., штраф, пени, уменьшить

убытки, исчисленные налогоплательщиком, по налогу на прибыль в сумме 2 027 973 472руб., уменьшить предъявленный к возмещению из бюджета в завышенных размерах НДС в сумме 96 501 106руб., внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением УФНС России по Московской области от 20.07.2010 №16-16/17679 решение инспекции оставлено без изменения, утверждено и вступило в силу.

Указанные обстоятельства явились основанием для обращения общества с заявлением в Арбитражный суд города Москвы.

Изучив материалы дела, обсудив доводы жалобы, выслушав представителей сторон, суд кассационной инстанции считает, что решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции следует оставить без изменения, кассационную жалобу без удовлетворения.

Как ссылается заявитель, изначально основным видом деятельности заявителя является строительство и сдача в аренду объектов коммерческой недвижимости в формате "Shell&Core"; этот факт, по мнению общества, указывает на отсутствие какой-либо заинтересованности ООО "ИКЕА Мос" в выполнении отделочных работ арендаторами, а следовательно, исключает возможность получения Заявителем дохода в виде стоимости данных работ; данные работы, по мнению Заявителя, выполняются арендаторами самостоятельно, по своему усмотрению, а единственная цель самого Заявителя при эксплуатации ТЦ МЕГА - сдача в аренду площадей.

Данные доводы не соответствуют фактическим обстоятельствам дела.

Как следует из текста типового Соглашения между арендодателем (заявитель) и арендаторами (ст. 1 приложения 1 ("Определения")), к работам, проводимым арендаторами относятся "все работы, принятые Арендодателем и выполненные Арендаторами, для того, чтобы сделать площади пригодными для эксплуатации, а также другие работы, проводимые арендатором в течение срока Договора".

Кроме того, пп. 2.1.1, п. 2.1 ст. 2 Приложения N 1 к Соглашению, все работы проводимые арендатором должны быть завершены и утверждены Арендодателем за 10 (десять) календарных дней до Даты начала аренды.

Таким образом, судебные инстанции сделали правильный вывод о том, что работы, выполненные арендаторами и обеспечивающие пригодность арендуемых площадей к эксплуатации, выполнялись не только в интересах арендаторов, но также и в интересах арендодателя как лица, заинтересованного в возможности сдавать помещения в аренду. Кроме того, в соответствии с условиями заключенного соглашения Заявитель утверждал все проводимые работы.

Доводы жалобы в части невключения в состав внереализационных доходов работ по достройке торговых центров, выполненных арендаторами, приводились в судах первой и апелляционной инстанций и подлежат отклонению по следующим основаниям.

Как установлено судебными инстанциями, в период строительства заявителем торговых центров, с арендаторами заключены соглашения об использовании коммерческой недвижимости, включающие в числе прочих условий, элементы договора аренды и договора об оказании услуг. Во всех видах (версиях) используемого предварительного соглашения условие по выполнению подготовительных работ арендатором является обязательным.

При этом, подготовительные работы были выполнены в период до окончания строительства и регистрации права собственности на здание, то есть заявитель получил право собственности на помещения уже с системами электроснабжения, водоснабжения и канализации, кондиционирования и вентиляции, с окончательной отделкой.

Кроме того, согласно п.5.7 Общих условий аренды семейного торгового центра "МЕГА Химки" улучшения, произведенные арендатором за счет собственных средств, подлежат

передаче в собственность арендодателя без какой-либо оплаты по истечении десятилетнего срока аренды.

В соответствии с п. 2.1 ст. 2 соглашения об использовании коммерческой недвижимости, предусмотрена обязанность арендаторов, провести в помещениях подготовительные работы, включавшие в себя проектные, строительно-монтажные работы, отделочные, электромонтажные по установке системы электроснабжения и освещения, работы по установке системы кондиционирования и вентиляции, охранной системы и системы противопожарной сигнализации.

В соответствии со ст. 1 приложения 1 ("Определения") соглашений об использовании коммерческой недвижимости к работам, проводимым арендаторами относятся все работы, принятые Арендодателем и выполненные Арендаторами, для того, чтобы сделать площади пригодными для эксплуатации, а также другие работы, проводимые арендатором в течение срока Договора.

Как правильно установлено судебными инстанциями, арендаторами в соответствии с предварительным договором осуществлены следующие работы, увеличивающие первоначальную стоимость объекта строительства, в том числе работы, которые не могут быть отделены от "арендуемых" помещений без вреда для этих помещений и входящих в состав объектов (основных средств), права собственности на которые подлежат госрегистрации до ввода в эксплуатацию этих объектов (основных средств): проектные работы; строительно-монтажные работы - отделка пола, стен помещений (торговых, офисных, служебных), монтаж перегородок, дверные блоки, противопожарные выходы, установка подвесных потолков; электромонтажные - система электроснабжения, освещения, охранная система, (система противопожарной сигнализации); Инженерные работы - установка систем водоснабжения и канализации, кондиционирования и вентиляции.

Указанные работы являются необходимыми условиями в соответствии с требованиями СНиП при строительстве объектов основных средств и их ввода в эксплуатацию, т.е. необходимыми для эксплуатации помещения в торговых целях.

Как правильно установлено судебными инстанциями, после демонтажа (отделения) результатов выполненных работ последует невозможность эксплуатации помещений, по своему функциональному назначению, в соответствии с действующими строительными нормами и правилами.

Оплата за указанные строительные работы заявителем не производилась, при этом, был введен в эксплуатацию объект завершеного строительства, а впоследствии и зарегистрировало право собственности на помещения уже с учетом результатов работ, выполненных арендаторами и увеличивших стоимость объекта завершеного строительства, но не получивших отражения в регистрах бухгалтерского и налогового учета заявителя.

Вопреки доводам жалобы, работы, выполненные арендаторами и обеспечивающие пригодность арендуемых площадей к эксплуатации, выполнялись не только в интересах арендаторов, но также и в интересах арендодателя как лица, заинтересованного в возможности сдавать помещения в аренду. Кроме того, в соответствии с условиями заключенного соглашения заявитель утверждал все проводимые работы.

Данный вывод соответствует правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.07.2009 N402/09: "Подготовительные работы были выполнены ООО "Премьер" в период до окончания строительства и регистрации права собственности общества "ИКЕА МОС (Торговля и недвижимость)" на здание, то есть это общество приобрело право собственности на помещения уже с системами электроснабжения, водоснабжения и канализации, кондиционирования и вентиляции, с окончательной отделкой".

При этом, как указал суд надзорной инстанции, речь может идти не о возмещении стоимости неотделимых улучшений, а об оплате результата соответствующих работ.

Кроме того, до даты открытия торговых центров (в период действия предварительного договора аренды) размер арендной платы был идентичен размеру арендной платы, установленному после начала фактического использования площадей в целях осуществления предпринимательской деятельности.

Арендаторы до момента ввода зданий в эксплуатацию и оформления на них права собственности заявителем не могли и не должны были отражать результаты выполненных работ на собственном балансе в качестве вложений в основные средства.

Именно общество должно было учитывать результаты работ, выполненных арендаторами до ввода зданий в эксплуатацию и оформления на них права собственности, в своем учете в качестве вложений в стоимость основных средств, а также учитывать стоимость указанных работ при определении доходной части в целях исчисления налога на прибыль в качестве внереализационного дохода.

В части методики расчета сумм доначислений, произведенных налоговым органом, судами правильно установлены следующие обстоятельства.

В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н "К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты".

В соответствии с п. п. 7, 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. N 26н, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В соответствии с Инструкцией по применению "Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации", утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. N 94н бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Как установлено планом счетов, Счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования и т.д. К счету 08 помимо прочих может быть открыт субсчет 08.3 "Строительство объектов основных средств". Данный субсчет предназначен для учета затрат по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется "по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, - по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на: строительные работы, реконструкцию и прочие затраты по капитальным вложениям".

По дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражаются фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счетов 01 "Основные средства" и др.

Согласно ст. 313 НК РФ, налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ "Под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 рублей.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а, в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом".

В налоговом учете не предусмотрены специальные первичные документы, подтверждающие законность понесенных расходов на капитальные вложения. Поэтому в качестве таковых служат унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Росстатом и применяемые в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (акт о приеме выполненных работ - форма КС-2, справка о стоимости выполненных работ КС-3).

По результатам проведенных мероприятий налогового контроля установлен факт отсутствия оплаты заявителем результата работ, выполненных арендаторами в рамках соглашений об аренде коммерческой недвижимости (предварительных договоров).

Данное обстоятельство также подтверждается отсутствием отражения в регистрах бухгалтерского (сч. 08 бухгалтерского учета) и налогового учета ООО "ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)" расходов по контрагентам-арендаторам.

Согласно п.1 ст.247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой.

В силу статьи 248 НК РФ к доходам в целях главы 25 Кодекса относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ "Для целей настоящей главы имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги)".

Соглашениями об использовании коммерческой недвижимости не предусмотрена оплата результатов выполненных Арендаторами (подрядчиками Арендаторов) работ.

В соответствии с ответами, полученными от арендаторов в рамках мероприятий налогового контроля, установлено, что расходы на подготовительные работы несли арендаторы и заявителем они не оплачивались.

Условия договора содержат указания Арендодателя на то, что работы, проводимые Арендатором должны соответствовать указаниям Арендодателя, строительным нормам и требованиям, руководству по дизайну Центра и окончательным проектным планам.

Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 НК РФ. К внереализационным доходам могут быть отнесены, в частности: доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными 25 главой НК РФ, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

В соответствии с п. 5 ст. 315 НК РФ расчет налоговой базы должен содержать суммы внереализационных доходов.

В пункте 8 статьи 250 НК РФ, в частности, установлено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса.

Данное положение подлежит применению при безвозмездном получении права пользования результатом выполненных работ. Исключений из данной нормы, касающихся безвозмездной передачи результатов выполненных работ, статья 251 Кодекса не содержит.

Таким образом, сумма внереализационного дохода общества определяется как стоимость выполненных Арендаторами работ (с привлечением подрядных организаций).

Доводы жалобы в части объекта налогообложения и проверки расчета доначисленных сумм и налоговых санкций, поскольку по мнению заявителя в расчет спорных сумм вошли расходы по оплате услуг и работ, связанные со строительством и отделкой торговых помещений, не могут быть приняты судом кассационной инстанции по следующим основаниям.

Применение и оформление первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ регламентируется законодательными и нормативными правовыми актами в области строительства и градостроительства, а также инструкциями по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству.

Ведение первичного учета по унифицированным формам первичной учетной документации распространяется на юридические лица всех организационно-правовых форм и форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях экономики.

В соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20, в унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться.

Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2 применяется для приемки выполненных подрядных строительного-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и

других назначений. Акт подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющих право подписи (производителя работ и заказчика (генподрядчика)).

На основании данных Акта о приемке выполненных работ заполняется Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3).

Справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3 применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Справка составляется в необходимом количестве экземпляров. Один экземпляр - для подрядчика, второй - для заказчика (застройщика, генподрядчика). Выполненные работы и затраты в Справке отражаются исходя из договорной стоимости.

Справка по форме КС-3 составляется на выполненные в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы и представляется субподрядчиком генподрядчику, генподрядчиком заказчику (застройщику).

В стоимость выполненных работ и затрат включается стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренных сметой, а также прочие затраты, не включаемые в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы.

Данные приводятся в целом по стройке, с выделением данных по каждому входящему в ее состав объекту (пусковому комплексу, этапу).

В Справке по требованию заказчика или инвестора приводятся данные по видам оборудования, относящегося к стройке (пусковому комплексу, этапу), к монтажу которого приступили в отчетном периоде. По строке "Итого" отражается итоговая сумма работ и затрат без учета НДС. Отдельной строкой указывается сумма НДС.

По строке "Всего" указывается стоимость выполненных работ и затрат с учетом НДС.

Так как в соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20 работы строительного характера, выполненные подрядным способом оформляются Актами выполненных работ по форме КС-2 и справками по форме КС-3, вся сумма расходов по данным первичным документам включена в стоимость выполненных безвозмездно работ в адрес ООО "ИКЕА МОС (Торговля и Недвижимость)".

Доводы жалобы в части экспертного заключения ООО "Русская служба оценки" приводились в судах первой и апелляционной инстанций и обоснованно были отклонены.

Заявитель ссылается на положения ст. 257 НК РФ, согласно которым в состав первоначальной стоимости объектов включаются только затраты, которые непосредственно направлены на приобретение, сооружение, доставку и доведение до состояния, в котором основное средство пригодно для использования.

При этом, на момент выполнения арендаторами отделочных работ заявитель не являлся собственником сдаваемых в аренду помещений, не мог ими распоряжаться, в том числе передавать их арендаторам с вытекающими из условий договора требованиями о производстве отделочных работ в арендованном помещении.

Судебные инстанции правомерно сочли доказанным инспекцией стоимость работ, выполненных в пользу заявителя.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований в вышеуказанной части, судебные инстанции правильно применили нормы материального права и сделали выводы основанные на том, что спорные работы выполнены арендаторами заявителя до момента сдачи объекта в эксплуатацию и государственной регистрации права собственности общества на это здание, а также обоснованно приняли во внимание то обстоятельство, что данные работы являются неотделимыми улучшениями основного средства - торгового центра, заявителя.

Пределы рассмотрения дела в суде кассационной инстанции ограничены проверкой правильности применения судами норм материального и процессуального права, а также соответствия выводов о применении нормы права установленным по делу обстоятельствам и

имеющимся в деле доказательствам (части 1, 3 статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации). Арбитражный суд кассационной инстанции не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, которые не были установлены в обжалуемом судебном акте либо были отвергнуты судами, разрешать вопросы о достоверности или недостоверности того или иного доказательства, преимуществе одних доказательств перед другими (часть 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Выводы судов первой и апелляционной инстанций основаны на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Поэтому у суда кассационной инстанции, учитывая предусмотренные статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации пределы его компетенции, отсутствуют правовые основания для переоценки указанных выводов судов.

Доводы жалобы направлены на переоценку выводов судов первой и апелляционной инстанций, что в силу ст.286 и ч.2 ст.287 АПК РФ не допускается при рассмотрении спора в суде кассационной инстанции.

Нарушений судом первой и апелляционной инстанций норм процессуального права, являющихся в соответствии с частью 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены судебных актов, не установлено.

Принимая во внимание изложенное, оснований для отмены судебных актов не имеется.

Руководствуясь ст.ст. 176, 284-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 22 марта 2012 года и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03 сентября 2012 года по делу №А40-75971/10-112-388 оставить без изменения, кассационную жалобу ООО "Икеа Мос (Торговля и недвижимость)" - без удовлетворения.

Председательствующий

О.А.Шишова

Судьи

М.К.Антонова

Н.В.Коротыгина

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 19.03.2013 № 03-11-06/2/8421**

**Об определении доходов налогоплательщиком, выполняющим функции заказчика-застройщика, применяющим упрощенную систему налогообложения**

*Вопрос:*

Наше предприятие применяет УСН с объектом налогообложения "доходы". На правах аренды владеет земельным участком и осуществляет доленое строительство объектов недвижимости. Выступая в качестве застройщика, привлекает денежные средства дольщиков в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Также наше предприятие исполняет функции генерального подрядчика, выполняя строительство указанных объектов собственными силами с частичным привлечением субподрядных организаций.

Себестоимость объекта складывается из фактических затрат на строительство и стоимости оказания услуг застройщика.



Так как вознаграждение застройщика в договоре долевого строительства не выделено отдельной суммой, то доходы от услуг застройщика определяются расчетным путем, исходя из данных сводного сметного расчета, и включаются в налогооблагаемую базу по УСН при первых платежах от дольщиков.

Оставшаяся часть средств целевого финансирования дольщиков, относящаяся к затратам на строительство, согласно пп.14 п.1 ст.251 Налогового кодекса не учитываются в качестве доходов при определении налоговой базы по УСН. По окончании строительства объекта застройщик определяет экономию как разницу между суммой инвестирования по договору (за вычетом услуг застройщика) и фактическими затратами на строительство (без затрат на содержание застройщика). Данная экономия по окончании строительства остается у застройщика в распоряжении. Согласно п.1 ст.12 Закона N 214-ФЗ обязательства застройщика перед дольщиком считаются выполненными с момента подписания сторонами акта о передачи объекта долевого строительства. Соответственно размер (сумма) экономии может быть определен только после завершения строительства, когда будет сформирована полная себестоимость объекта. Сумму экономии наше предприятие отражает в книге учета доходов и расходов как полученный доход при исчислении налога уплачиваемого в связи с применением УСН по окончании строительства.

Аналогичной позиции по составу облагаемой базы застройщика на УСН придерживается Высший Арбитражный Суд РФ в своем определении от 18.12.2009 N ВАС-17128/09 и Министерство финансов РФ в своем письме от 22 июля 2011 года N 03-11-06/2/109. Имеет ли право наше предприятие как застройщик-генподрядчик, применяющий УСН с объектом налогообложения "доходы", при получении средств целевого финансирования по договорам долевого участия в строительстве уплачивать налог только с услуг застройщика и с суммы экономии, остающейся в распоряжении застройщика, а не со всей суммы инвестирования?

Правомерно ли включать сумму вышеуказанной экономии в налоговую базу по УСН на дату завершения строительства объекта?

Ответ:

следующее.

В соответствии со статьей 346\_15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса. При определении налоговой базы не учитываются доходы, указанные в статье 251 Кодекса. Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса при налогообложении не учитываются средства целевого финансирования в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Как следует из рассматриваемого письма, организация выполняет функции застройщика по строительству объектов недвижимости подрядным способом за счет средств дольщиков. В договорах долевого участия на строительство объектов недвижимости не предусмотрен возврат дольщикам неиспользованных средств из-за снижения фактической стоимости строительства по сравнению с его договорной стоимостью. Договорами также не предусмотрен размер вознаграждения заказчика-застройщика. При этом договорами предусмотрено, что неизрасходованные целевые средства участников долевого строительства, оставшиеся у застройщика по окончании строительства, являются премией застройщика, которая остается в его распоряжении. В связи с изложенным организация, осуществляющая функции застройщика при строительстве объектов за счет средств дольщиков, при определении налоговой базы должна учитывать доходы от оплаты услуг застройщика, а также экономию затрат на строительство

объектов недвижимости в виде разницы между договорной стоимостью объектов и фактическими затратами по строительству данных объектов, не включающими в себя расходы на содержание службы застройщика, определяемую по окончании строительства.

**Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин**

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 02.04.2013 № 03-03-06/1/10654**

**Налог на прибыль: расходы, понесенные организацией в рамках договора соинвестирования в виде финансирования части строительства объектов нежилого фонда и коммуникаций, передаваемых в собственность города**

*Вопрос:* Просим дать разъяснение по вопросу учета в целях налогообложения налогом на прибыль расходов, понесенных организацией в рамках договора соинвестирования в виде финансирования части строительства объектов нежилого фонда и коммуникаций, передаваемых в собственность города. ЗАО в качестве соинвестора приняло участие в реализации инвестиционного проекта по созданию специализированной территории для размещения объектов малого предпринимательства на основании договора соинвестирования. Данный договор был заключен с инвестором ОАО, который ранее заключил инвестиционный контракт с Правительством города в лице Департамента имущества города. Учредителем ОАО является Правительство города со 100% участием. В качестве взноса Правительством города предоставлены права на земельные участки на период проектирования и строительства на условиях краткосрочной аренды, а также между Департаментом земельных ресурсов города и Инвестором заключен договор аренды земельного участка на период до 13 мая 2032 года. Инвестиционный контракт реализован. Акт о результатах реализации инвестиционного проекта подписан 22.11.2011, зарегистрирован в Едином реестре контрактов и торгов города. Разрешение на ввод объекта в эксплуатацию зарегистрировано в Комитете государственного строительного надзора города. По инвестиционному контракту часть инвестиционного объекта после завершения строительства переходит в собственность Правительства города в лице Департамента имущества города согласно протоколу распределения площади нежилых помещений. Инвестиции, направленные на финансирование строительства, документально обоснованы и подтверждены инвестором проекта. Просим подтвердить правомерность включения организацией сумм, затраченных на финансирование части инвестиционного объекта, переходящего в собственность города, в расходы капитального характера, формирующие первоначальную стоимость объекта строительства, переходящего в собственность ЗАО как результат договора соинвестирования, с последующим учетом в целях налогообложения налогом на прибыль путем начисления амортизационных отчислений согласно законодательству РФ.

*Ответ:*

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогообложения прибыли организаций при реализации инвестиционного проекта и сообщает следующее. Порядок налогообложения прибыли организаций при совершении операций в рамках заключенного инвестиционного договора обусловлен правовой квалификацией указанного договора. В соответствии с разъяснением, содержащимся в пункте 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 N 54 "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем", при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров

и разрешать спор по правилам глав 30 "Купля-продажа", 37 "Подряд" и 55 "Простое товарищество" Гражданского кодекса Российской Федерации. Учитывая изложенное, доходы и расходы, осуществленные налогоплательщиком в рамках инвестиционного соглашения, учитываются для целей налогообложения с учетом особенностей, предусмотренных главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации для операций, совершаемых в рамках указанных видов договоров. Также сообщаем, что в соответствии с пунктом 7.7 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 15.06.2012 N 82н, в Министерстве, если законодательством Российской Федерации не установлено иное, не рассматриваются по существу обращения организаций по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций. Учитывая изложенное, вопрос о правовой квалификации заключенного налогоплательщиком договора соинвестирования к компетенции Департамента не относится.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 20.11.2012 № 03-07-10/29**

**О применении НДС и налога на прибыль организаций в отношении денежных средств, получаемых организацией-застройщиком по договорам участия в долевом строительстве многофункционального общественного комплекса**

*Вопрос:*

УК является застройщиком проекта по реконструкции стадиона и строительству многофункциональных комплексов на прилегающей территории (далее - Проект). Земельный участок, на котором реализуется Проект, арендуется УК у города. При этом УК не будет выполнять строительно-монтажных работ своими силами или выступать в роли генерального подрядчика.

Проект предусматривает строительство спортивных объектов, многофункционального центра и многофункционального общественного комплекса.

По Проекту многофункциональный общественный комплекс должен будет включать апартаменты/здания, в которых будут расположены апартаменты (далее - Апартаменты). Апартаменты представляют собой особый вид нежилой недвижимости, которая может использоваться как для проживания без права постоянной регистрации, так и для иных целей, а также под офисные помещения. Для строительства Апартаментов УК намерено привлекать денежные средства физических лиц (далее - Дольщики) на этапе строительства в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ (ред. от 10.07.2012) "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон о долевом участии). Таким образом, в соответствии с Законом о долевом участии УК предполагает заключать с Дольщиками договоры о долевом участии в строительстве (далее - ДДУ).

По мнению УК и в соответствии со сложившейся на рынке практикой, средства, полученные от Дольщиков в рамках ДДУ, должны считаться целевым финансированием и не должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль (абз.12 пп.14 п.1 ст.251 НК РФ) при условии выполнения УК всех требований Закона о долевом участии и ведении раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. Указанная позиция также неоднократно подтверждалась Министерством финансов (письма Минфина России от 3 августа 2012 года N 03-03-06/1/377, от 29 марта 2012 года N 03-03-06/1/166, от 3 февраля 2012 года N 03-03-06/1/63, от 27 октября 2011 года N 03-03-06/1/695, от 16 августа 2011 года N 03-03-06/1/488).

С точки зрения применения налога на добавленную стоимость, УК полагает, что средства Дольщиков (за вычетом вознаграждения УК) не должны включаться в налоговую базу по НДС, поскольку они, во-первых, не связаны с реализацией УК каких-либо товаров, работ, услуг или имущественных прав, а во-вторых, носят инвестиционный характер (подп.4 п.3 ст.39, подп.1 п.2 ст.146 НК РФ). Данная позиция находит подтверждение и в разъяснениях Министерства финансов (письма Минфина России от 4 мая 2012 года N 03-07-10/10, от 3 июля 2012 года N 03-07-10/15, от 18 октября 2011 года N 03-07-10/15).

11 июля 2011 года Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации было утверждено постановление "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем" (далее - Постановление N 54). Постановление N 54, в случае возникновения споров, позволяет судам оценивать инвестиционные договоры, в частности, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи. При этом ВАС РФ указывает, что нормы Закона о долевом участии являются специальными по отношению к положениям ГК РФ о купле-продаже будущей вещи, а разъяснения, содержащиеся в Постановлении N 54 (за исключением абзаца второго пункта 4), не подлежат применению при рассмотрении споров, связанных с созданием недвижимого имущества по Закону о долевом участии в строительстве.

УК полагает, что положения постановления N 54 распространяются исключительно на споры из гражданских правоотношений и не влияют на установленный НК РФ порядок налогообложения средств, получаемых от Дольщиков. Иное понимание - а именно, квалификация ДДУ в качестве договоров предварительной купли-продажи будущего недвижимого имущества - будет противоречить инвестиционному характеру отношений между застройщиками, привлекающими средства граждан в рамках Закона о долевом участии, и дольщиками, умалять права дольщиков, а также может привести к увеличению стоимости строительства для дольщиков.

На основе изложенного выше УК просит Министерство финансов подтвердить правильность такой позиции относительно невключения в налоговую базу по НДС и налогу на прибыль средств, получаемых от Дольщиков при осуществлении строительства в рамках Закона о долевом участии.

Ответ:

В связи с письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций в отношении денежных средств, получаемых организацией-застройщиком по договорам участия в долевом строительстве многофункционального общественного комплекса, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее.

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) денежные средства, полученные налогоплательщиком и не связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются. В связи с этим денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство объекта долевого строительства, не подлежат включению у застройщика в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика. При этом сумма денежных средств, получаемая застройщиком согласно договору участия в долевом строительстве на оплату услуг застройщика, не освобождаемых от налогообложения, облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщикам части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных

средств, полученных застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по передаваемой части объекта недвижимости, то на основании указанного подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика в связи с оказанием дольщикам услуг, не освобождаемых от налогообложения, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость. Что касается налога на прибыль организаций, то в соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится, в том числе, имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Соответственно, расходы, понесенные организацией-застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли на основании пункта 17 статьи 270 Кодекса. Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Директор Департамента  
И.В.Трунин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 18.12.2012 № 03-03-06/1/661**

##### **О налогообложении операций, возникающих в связи с исполнением инвестиционного договора**

*Вопрос:* Заказчиком заключен инвестиционный договор с Инвестором, согласно условиям которого Заказчик получает денежные средства от Инвестора, владеет и распоряжается ими по целевому назначению (строительство объекта недвижимого имущества), договором определен размер вознаграждения Заказчика. Строительство объекта осуществляется подрядной организацией на основании договора подряда, заключенного с Заказчиком (без выполнения строительно-монтажных работ силами Заказчика). В соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 39 НК РФ не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов). Согласно пункту 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2011 N 54 (далее - постановление) при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 ("Купля-продажа"), 37 ("Подряд"), 55 ("Простое товарищество") Гражданского кодекса Российской Федерации и т.д. В постановлении указано, что если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры,

связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи. При этом судам необходимо учитывать, что положения законодательства об инвестициях (в частности, статьи 5 Закона РСФСР "Об инвестиционной деятельности в РСФСР", статьи 6 Федерального закона "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений") не могут быть истолкованы в смысле наделения лиц, финансирующих строительство недвижимости, правом собственности (в том числе долевой собственности) на возводимое за их счет недвижимое имущество. Право собственности на объекты недвижимости возникает у лиц, заключивших договор купли-продажи будущей недвижимой вещи (включая случаи, когда на такого рода договоры распространяется законодательство об инвестиционной деятельности), по правилам пункта 2 статьи 223 Гражданского кодекса РФ, то есть с момента государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним этого права за покупателем.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Пунктом 17 статьи 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Также подпунктом 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего, в частности, агенту в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных агентом, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов агента в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится агентское или иное аналогичное вознаграждение. Исходя из изложенного, просим разъяснить, правильно ли мы понимаем, что: - в целях исчисления налога на прибыль, Заказчик включает в состав доходов при исчислении налога на прибыль только сумму своего вознаграждения; - в целях исчисления налога на добавленную стоимость, средства, полученные от Инвестора на строительство объекта, являются средствами целевого назначения, а не предварительной оплатой стоимости строительного объекта.

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке налогообложения операций, возникающих в связи с исполнением инвестиционного договора, и сообщает следующее. Согласно пункту 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июля 2011 года N 54 "О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем" (далее - Постановление) при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30

("Купля-продажа"), 37 ("Подряд"), 55 ("Простое товарищество") Гражданского кодекса Российской Федерации и т.д. В Постановлении указано, что если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи. При этом судам необходимо учитывать, что положения законодательства об инвестициях (в частности, статьи 5 Закона РСФСР "Об инвестиционной деятельности в РСФСР", статьи 6 Федерального закона "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений") не могут быть истолкованы в смысле надления лиц, финансирующих строительство недвижимости, правом собственности (в том числе долевой собственности) на возводимое за их счет недвижимое имущество. Право собственности на объекты недвижимости возникает у лиц, заключивших договор купли-продажи будущей недвижимой вещи (включая случаи, когда на такого рода договоры распространяется законодательство об инвестиционной деятельности), по правилам пункта 2 статьи 223 Гражданского кодекса Российской Федерации, то есть с момента государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним этого права за покупателем. На основании пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)). В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Соответственно, расходы, понесенные организацией-застройщиком (заказчиком) в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли на основании пункта 17 статьи 270 Кодекса. На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса денежные средства, полученные налогоплательщиком и не связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются. Таким образом, денежные средства, полученные организацией-застройщиком (заказчиком) от инвестора на строительство объекта и не связанные с оплатой реализованных им товаров (работ, услуг), в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются.

Заместитель директора Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 15.08.2012 № 03-07-10/17**

**О применении налога на добавленную стоимость по услугам застройщика, оказываемым на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного жилого дома со встроенными нежилыми (офисными) помещениями**  
В связи с вашим письмом по вопросам применения налога на добавленную стоимость по услугам застройщика, оказываемым на основании договора участия в долевом строительстве многоквартирного жилого дома со встроенными нежилыми (офисными) помещениями, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает следующее. В соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации

Федерации (далее - Кодекс) от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения). К объектам производственного назначения в целях данного подпункта относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Таким образом, в отношении услуг застройщика, оказываемых по договорам участия в долевом строительстве, предусматривающим передачу застройщиком участнику долевого строительства нежилых помещений в многоквартирном доме, не входящих в состав общего имущества в многоквартирном доме, и предназначенных для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость, установленное вышеуказанным подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса, не применяется.

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса денежные средства, полученные налогоплательщиком и не связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются. В связи с этим денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство объекта долевого строительства, не подлежат включению у застройщика в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость при условии, что строительство осуществляется подрядными организациями без выполнения строительно-монтажных работ силами застройщика. При этом сумма денежных средств, получаемая застройщиком согласно договору участия в долевом строительстве на оплату услуг застройщика, не освобождается от налогообложения, облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Если после завершения строительства подрядными организациями и передачи застройщиком дольщикам части объекта недвижимости, предусмотренной договором, сумма денежных средств, полученных застройщиком от каждого дольщика, превышает затраты застройщика по переданной части объекта недвижимости, то на основании указанного подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса суммы превышения, остающиеся в распоряжении застройщика в связи с оказанием дольщикам услуг, не освобождаемых от налогообложения, подлежат налогообложению налогом на добавленную стоимость. Что касается сумм налога на добавленную стоимость, предъявленного застройщику подрядными организациями, осуществляющими строительство жилого дома, и поставщиками материальных ресурсов для выполнения работ подрядными организациями, то указанные суммы налога у застройщика вычету не подлежат на основании вышеуказанных пунктов 1 и 2 статьи 171 Кодекса. Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07.2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.



Заместитель  
директора Департамента  
Н.А.Комова

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 10.09.2012 № 03-03-06/1/475**

**Об учете в составе расходов сумм недоначисленной амортизации по ликвидируемым объектам основных средств**

*Вопрос:*

Прошу дать разъяснения о порядке формирования первоначальной стоимости объекта строительства.

В связи с подготовкой территории под новое строительство демонтируются и ликвидируются недоамортизированные объекты основных средств. Включается ли остаточная стоимость недоамортизированных сносимых объектов основных средств в связи со строительством нового объекта в первоначальную стоимость объекта строительства в бухгалтерском и налоговом учете

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо и по вопросу учета в составе расходов сумм недоначисленной амортизации по ликвидируемым объектам основных средств сообщает следующее.

На основании подпункта 8 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются, в частности, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном пунктом 13 статьи 259\_2 Кодекса.

Таким образом, расходы на ликвидацию и демонтаж объекта основных средств, а также суммы недоначисленной амортизации по данному объекту, включаются в состав расходов для целей налогообложения прибыли в соответствии с положениями статьи 265 Кодекса, при условии их соответствия статье 252 Кодекса.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 09.10.2012 № 03-03-06/1/533**

**Об учете в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика**

*Вопрос:*

Обществом выполняются функции Заказчика-Застройщика при строительстве Объектов - многоквартирных домов со встроенными нежилыми помещениями, с привлечением средств инвесторов (юридических и физических лиц) путем заключения договоров долевого участия. В процессе деятельности Общества возникают ситуации, когда договор заключен и зарегистрирован до ввода (или подписан до ввода) Объекта в эксплуатацию, но денежные средства получены Обществом после ввода Объекта в эксплуатацию.

Денежные средства, привлеченные после получения разрешения на ввод в эксплуатацию Объекта, используются на погашение кредиторской задолженности перед подрядчиками и поставщиками, осуществлявшими строительство Объекта (так как после сдачи дома в эксплуатацию у Общества остается значительная кредиторская задолженность, в т.ч. задолженность по выплате гарантийного удержания). Таким образом, денежные средства фактически получены после сдачи дома в эксплуатацию, но финансовый результат к указанному моменту уже подсчитан, строительство дома завершено.

1. Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков, привлеченные после получения разрешения на введение дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства расходуются на ремонт, внутреннюю отделку Объекта?

2. Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков, привлеченные после введения дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства используются на погашение кредиторской задолженности перед подрядчиками и поставщиками, осуществлявшими строительство Объекта?

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения положений подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика, и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится, в том числе, имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Порядок привлечения денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости регулируется Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ). Согласно пункту 1 статьи 5 Закона N 214-ФЗ ценой договора участия в долевом строительстве является размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства объекта долевого строительства. При этом цена может быть определена из двух составляющих: суммы на возмещение затрат на строительство и денежных средств на оплату услуг застройщика. Пункт 2 статьи 2 Закона N 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

На основании пункта 1 статьи 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей. Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные пунктом 1 статьи 18 Закона N 214-ФЗ, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Законом N 214-ФЗ договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства.

По вопросу применения Закона N 214-ФЗ следует обращаться в Федеральную службу по финансовым рынкам.

**Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин**

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 11.10.2012 № 03-07-10/27**

#### **О применении налога на прибыль организаций и НДС при осуществлении строительства жилого дома на основании договора участия в долевом строительстве**

Согласно пункту 1 статьи 4 Федерального закона от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) по договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости. На основании статьи 2 Закона N 214-ФЗ объектом долевого строительства признается жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участников долевого строительства. В соответствии с пунктом 1 статьи 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных данной статьей. Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства

рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Соответственно, расходы, понесенные заказчиком-застройщиком в ходе строительства объекта недвижимости, также не учитываются для целей налогообложения прибыли. Таким образом, в рамках строительства одного объекта недвижимости застройщик для целей налогообложения прибыли организаций вправе определять экономию или перерасход денежных средств участников долевого строительства в целом по объекту недвижимости. Что касается налога на добавленную стоимость, то в соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Кодекса услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения), от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождены. При этом необходимо учитывать, что согласно пункту 2 статьи 27 Закона N 214-ФЗ действие Закона N 214-ФЗ распространяется на отношения, связанные с привлечением денежных средств участников долевого строительства для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, разрешения на строительство которых получены после вступления в силу Закона N 214-ФЗ. Согласно пункту 2 статьи 7 Федерального закона от 17 июня 2010 года N 119-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" вышеназванная норма пункта 3 статьи 149 Кодекса вступила в силу с 1 октября 2010 года.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента  
Н.А.Комова

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 12.11.2012 № 03-03-10/126**

#### **О признании в целях налогообложения прибыли организаций расходов, связанных со строительством объектов основных средств**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел проект ответа ФНС России по вопросу о порядке признания расходов, связанных со строительством объектов основных средств, и сообщает следующее.

В рассматриваемой в письме ситуации организацией осуществляется капитальное строительство по договорам на реализацию инвестиционных проектов, в рамках которых налогоплательщик осуществляет финансирование инвестиционных проектов на строительство (перечисляет целевые инвестиции), а заказчики за счет средств финансирования реализуют данные инвестиционные проекты и передают инвестору законченные строительством объекты.

На практике возникают ситуации, когда после принятия инвестором от заказчика объектов строительства в качестве исполнения обязательств по инвестиционному договору и ввода этих объектов в эксплуатацию возникает необходимость в увеличении финансирования

строительства данных объектов (принятия от заказчика дополнительных затрат). В частности, такие случаи имеют место, когда:

1) акт выполненных работ, принятых заказчиком до передачи инвестору законченных строительством объектов, передается после составления Акта приемки-передачи и ввода объекта в эксплуатацию;

2) изменяется цена осуществленных подрядчиком строительных работ в рамках договоров с заказчиком на основании решения суда, вступившего в законную силу. В соответствии с пунктом 1 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Пунктом 2 статьи 257 НК РФ определено, что первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Таким образом, в целях налогообложения первоначальная стоимость основного средства может изменяться только в установленных пунктом 2 статьи 257 НК РФ случаях. Вместе с тем, указанное ограничение не распространяется на случаи, когда первоначальная стоимость подлежит корректировке в связи с допущенными в налоговом учете ошибками и (или) искажениями при определении и признании расходов, подлежащих включению в первоначальную стоимость основного средства.

В соответствии с пунктом 1 статьи 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением.

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

В ситуации, когда стоимость выполненных подрядчиком и принятых заказчиком строительных работ по акту, составленному между ними до ввода объекта в эксплуатацию, передается заказчиком инвестору после ввода объекта в эксплуатацию, имеет место неполное отражение данных о первоначальной стоимости объекта основных средств по данным налогового учета организации-инвестора. Это в свою очередь влечет за собой неполный учет сумм начисленной амортизации в целях налогообложения прибыли. Дополнительно полученная и принятая инвестором информация о фактической стоимости законченного строительством объекта, затраты по формированию которой подтверждены документально, должна быть учтена исходя из положений статей 257-259\_3, 314 и 54 НК РФ. Учитывая изложенное, Департамент поддерживает позицию ФНС России о том, что в рассматриваемой ситуации организация вправе внести изменения в налоговые регистры по учету амортизации основных средств с даты ввода объекта в эксплуатацию и выбрать один из указанных в пункте 1 статьи 54 НК РФ способов корректировки налоговой базы по налогу

на прибыль:

- либо подать в налоговый орган уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль в связи с перерасчетом (увеличением) размера сумм начисленной амортизации с даты ввода объекта в эксплуатацию, рассчитанных исходя из первоначальной стоимости;

- либо единовременно учесть в составе расходов сумму перерасчета начисленной амортизации относящихся к прошлым налоговым периодам (разница сумм амортизационных отчислений, рассчитанных исходя из первоначальной стоимости с учетом полного объема затрат и первоначальной стоимости, учтенной при вводе в эксплуатацию), в том отчетном (налоговом) периоде, когда инвестору были предъявлены соответствующие документы.

В отношении ситуации, когда после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, на основании решения суда, вступившего в законную силу, изменяется цена работ по строительству, отмечаем следующее.

По мнению ФНС России, увеличение цены работ по строительству на основании судебного решения следует рассматривать как новые обстоятельства, связанные с разрешением конкретного хозяйственного спора, а увеличение цены строительства - как дополнительные затраты на финансирование законченного строительством объекта. В связи с этим, оснований для изменения первоначальной стоимости принятого к налоговому учету объекта основных средств и увеличения размера начисленной амортизации, по мнению ФНС, не имеется.

На основании изложенного, по мнению ФНС России, данные затраты, если они непосредственно связаны со строительством объекта основных средств, могут быть учтены единовременно в составе внереализационных расходов (либо по подпункту 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ либо по подпункту 1 пункта 2 статьи 265 НК РФ). Однако, по нашему мнению, вынесение судебного решения об изменении цены договора (стоимости работ) по иску одной из сторон договора свидетельствует о неправильном применении стороной (сторонами) договора норм гражданского права при заключении или исполнении соответствующего договора в части определения стоимости переданного объекта, что по своему экономическому смыслу эквивалентно рассмотренному выше случаю корректировки сумм финансирования объекта после его передачи заказчику.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318-320 НК РФ.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок

Расходы, связанные с оплатой выполненных работ, в том числе подлежащие уплате на основании судебного решения, возникают исходя из условий договора, предметом которого является строительство соответствующего объекта.

В связи с этим увеличение цены работ в последнем случае следует рассматривать как увеличение расходов, связанных со строительством объекта основных средств, возникших в связи с допущенным в прошлых налоговых (отчетных) периодах искажением в исчислении налоговой базы в связи с неправильным применением стороной (сторонами) договора положений гражданского законодательства Российской Федерации.

Учитывая изложенное, по нашему мнению, в рассматриваемом случае перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций также осуществляется в соответствии с правилами, предусмотренными пунктом 1 статьи 54 НК РФ.

Также отмечаем, что расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба, учитываются в составе внереализационных расходов и не подлежат включению в первоначальную стоимость основного средства (подпункт 13 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Директор Департамента  
И.В.Трунин

### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 19.12.2012 № 03-03-06/1/700**

#### **Об учете в целях налогообложения прибыли средств дольщиков, направленных застройщиком на погашение кредита**

*Вопрос:*

Организация-застройщик осуществляет строительство многоквартирного жилого дома одновременно за счет собственных средств, средств участников долевого строительства (дольщиков), а также кредитных средств, полученных в кредитной организации. Кредит является строго целевым и направляется исключительно на финансирование затрат по строительству многоквартирного жилого дома. В договорах долевого участия предусмотрено использование средств дольщиков на погашение указанного кредита и процентов по нему.

Признаются ли средства участников долевого строительства, использованные застройщиком на погашение целевого кредита и процентов по нему, средствами целевого финансирования, не учитываемыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 Налогового кодекса Российской Федерации?

*Ответ:*

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли средств дольщиков, направленных застройщиком на погашение кредита, и сообщает следующее. В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. При этом расходы, осуществленные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве, для целей налогообложения прибыли организаций в состав расходов не включаются. Согласно абзацу второму подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами. В силу части 1 статьи 5 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ) ценой договора участия в долевом строительстве является размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства объекта долевого

строительства. При этом цена может быть определена из двух составляющих: суммы на возмещение затрат на строительство и денежных средств на оплату услуг застройщика.

На основании статьи 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей. Средства на оплату услуг застройщика могут расходоваться застройщиком по своему усмотрению, в том числе и на погашение заемных средств, коммунальных и рекламных расходов организации, выплату заработной платы сотрудникам, компенсацию возложенных на него дополнительных обременений, которые непосредственно не связаны со строительством объекта.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 09.10.2012 № 03-03-06/1/533**

#### **Об учете в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика**

*Вопрос:*

Обществом выполняются функции Заказчика-Застройщика при строительстве Объектов - многоквартирных домов со встроенными нежилыми помещениями, с привлечением средств инвесторов (юридических и физических лиц) путем заключения договоров долевого участия. В процессе деятельности Общества возникают ситуации, когда договор заключен и зарегистрирован до ввода (или подписан до ввода) Объекта в эксплуатацию, но денежные средства получены Обществом после ввода Объекта в эксплуатацию. Денежные средства, привлеченные после получения разрешения на ввод в эксплуатацию Объекта, используются на погашение кредиторской задолженности перед подрядчиками и поставщиками, осуществлявшими строительство Объекта (так как после сдачи дома в эксплуатацию у Общества остается значительная кредиторская задолженность, в т.ч. задолженность по выплате гарантийного удержания). Таким образом, денежные средства фактически получены после сдачи дома в эксплуатацию, но финансовый результат к указанному моменту уже подсчитан, строительство дома завершено.

1. Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков, привлеченные после получения разрешения на введение дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства расходуются на ремонт, внутреннюю отделку Объекта?
2. Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков, привлеченные после введения дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства используются на погашение кредиторской задолженности перед подрядчиками и поставщиками, осуществлявшими строительство Объекта?

*Ответ:*

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу применения положений подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика, и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится, в том числе, имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах



организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. При этом указанным пунктом установлено, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Порядок привлечения денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости регулируется Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 214-ФЗ).

Согласно пункту 1 статьи 5 Закона N 214-ФЗ ценой договора участия в долевом строительстве является размер денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства объекта долевого строительства. При этом цена может быть определена из двух составляющих: суммы на возмещение затрат на строительство и денежных средств на оплату услуг застройщика.

Пункт 2 статьи 2 Закона N 214-ФЗ определяет объект долевого строительства как жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

На основании пункта 1 статьи 18 Закона N 214-ФЗ денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях, предусмотренных указанной статьей. Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные пунктом 1 статьи 18 Закона N 214-ФЗ, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Законом N 214-ФЗ договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства. По вопросу применения Закона N 214-ФЗ следует обращаться в Федеральную службу по финансовым рынкам.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 14.11.2012 № 03-03-06/1/586**

**Об учете в целях налогообложения прибыли доходов организаций от реализации товаров, работ и услуг по производству с длительным технологическим циклом при применении налогоплательщиком метода начисления**

*Вопрос:*

Согласно ст.316 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета.

Письмом от 03.08.2012 N 03-03-06/1/380 Министерство финансов Российской Федерации разъяснило, что при выполнении работ с длительным технологическим циклом доходы между отчетными периодами, в течение которых действует договор, можно распределять:

- равномерно (путем деления цены договора на число периодов);
- пропорционально доле фактических расходов в общей сумме расходов, связанных с выполнением работ (оказанием услуг).

В то же время возникшие при выполнении работ (оказании услуг) затраты, по мнению финансового ведомства, налогоплательщик должен учитывать в расходах текущего отчетного (налогового) периода в общеустановленном порядке, то есть в соответствии со ст.272 НК РФ.

При этом, следуя требованиям абз.8 ст.316 НК РФ, принципы и методы распределения доходов от реализации работ (услуг) с длительным производственным циклом налогоплательщику необходимо утвердить в учетной политике для целей налогообложения. В связи с планируемой реорганизацией ОАО в форме присоединения к нему в качестве филиалов предприятий, осуществляющих производство с длительным технологическим циклом (самолетостроение), и необходимостью внесения изменений в учетную политику для целей налогообложения просим разъяснить следующее.

1. Компания в соответствии с договором выполняет работы по вводу в эксплуатацию тренажера для летного состава заказчика на территории заказчика. Работы начались 1-го декабря, а заканчиваются в феврале следующего календарного года, поэтапная сдача работ не предусмотрена. Относятся ли выполняемые работы продолжительностью два с лишним месяца к производствам с длительным технологическим циклом (более одного налогового периода) в соответствии с п.2 ст.271 и ст.316 НК РФ? Должна ли Компания по окончании налогового периода 31 декабря признать доход по данному договору с учетом принципа равномерности на основании данных учета, или длительным технологическим циклом считается период, превышающий один календарный год, и данные работы не соответствуют этому понятию?

2. Как установлено положениями п.2 ст.271 и ст.316 НК РФ по производствам с длительным технологическим циклом распределяется доход от реализации работ (услуг) в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам). Значит ли это, что возникшие затраты (как прямые, так и косвенные) налогоплательщик должен учитывать в расходах текущего отчетного (налогового) периода в соответствии со ст.272 НК РФ методом начисления - в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникли?

3. Статья 316 НК РФ использует понятие "длительный технологический цикл производства работ, услуг". Следует ли из этого, что положения ст.316 НК РФ распространяются только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг, и не должны применяться к договорам по реализации (поставке) продукции (товаров) с длительным технологическим циклом изготовления?

4. В ходе производственной деятельности присоединяемых к Компании предприятий самолетостроения имеют место долгосрочные договоры (контракты) на выполнение работ по ремонту партии самолетов сроком исполнения до 3 лет. В соответствии с ведомостью выполнения работ срок сдачи всей партии приходится на IV квартал 2014 года, по каждому отремонтированному самолету составляются акты сдачи-приемки работ. Можно ли признать этапом по данному договору каждый отдельно отремонтированный самолет, или в отношении всей партии применимо понятие длительный технологический цикл, и необходимо в каждом налоговом периоде в течение трех лет равномерно признавать доходы?

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу признания для целей налогообложения прибыли организаций доходов от реализации товаров, работ и услуг по производству с длительным технологическим циклом при применении налогоплательщиком метода начисления и сообщает следующее. Порядок признания доходов при методе начисления установлен в статье 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). В соответствии с пунктом 1 статьи 271 НК РФ при методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Пунктом 2 статьи 271 НК РФ определено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен статьей 316 НК РФ, согласно которой по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения. Под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства. Указанное распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (вне зависимости от продолжительности этапов).

Таким образом, при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, цена договора на их реализацию распределяется налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется налогоплательщиком в общеустановленном порядке, то есть при методе начисления - в соответствии со статьей 272, 318 НК РФ.

На основании пункта 1 статьи 319 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

По мнению Департамента, при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, тот объем работ (услуг), доходы по которому учтены в отчетном (налоговом) периоде, при распределении прямых расходов на

остатки незавершенного производства следует рассматривать как выполненные работы (оказанные услуги).

Согласно пункту 3 статьи 271 НК РФ для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. Следовательно, при производстве продукции (товаров) с длительным технологическим циклом доходы от реализации такой продукции включаются в налоговую базу по налогу на прибыль единовременно, на дату реализации.

Одновременно сообщаем, что согласно пункту 11.4 Регламента Минфина России от 23.03.2005 N 45н обращения организаций и индивидуальных предпринимателей по оценке конкретных хозяйственных ситуаций в Департаменте не рассматриваются.

Заместитель  
директора Департамента  
С.В.Разгулин

### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 03.08.2012 № 03-03-06/1/377**

#### **Об учете средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли**

*Вопрос:*

Наша организация является заказчиком по строительству многоквартирных жилых домов за счет денежных средств, уплачиваемых участниками долевого строительства. Для технологического присоединения к существующим сетям группы жилых домов в соответствии с техническими условиями на водоснабжение и водоотведение осуществляется строительство трубопроводов согласно соответствующих проектов. Трубопроводы имеют значительную протяженность и выходят за пределы земельного участка, отведенного под строительство жилых домов, т.к. техническое присоединение разрешено осуществить в точках, определенных техническими условиями, которые находятся за пределами отведенного земельного участка.

В соответствии со ст.18 Федерального закона от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в следующих целях: ... "строительство систем инженерно-технического обеспечения, необходимых для подключения (присоединения) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости к сетям инженерно-технического обеспечения, если это предусмотрено соответствующей проектной документацией".

Прошу вас дать разъяснения по вопросу порядка отнесения расходов на строительство трубопроводов для технологического присоединения к существующим сетям. Должны ли данные расходы учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль или осуществляться за счет средств дольщиков?

*Ответ:*

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе

имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

Согласно пункту 4 части 1 статьи 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон) денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в целях строительства систем инженерно-технического обеспечения, необходимых для подключения (присоединения) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости к сетям инженерно-технического обеспечения, если это предусмотрено соответствующей проектной документацией.

Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные частью 1 статьи 18 Федерального закона, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Федеральным законом договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства. По вопросу применения Федерального закона следует обращаться в Федеральную службу по финансовым рынкам.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

#### **ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 03.08.2012 № 03-03-06/1/379**

##### **Об учете средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли**

*Вопрос:*

Обществом выполняются функции Заказчика-Застройщика при строительстве Объектов - многоквартирных домов со встроенными нежилыми помещениями с привлечением средств инвесторов (юридических и физических лиц) путем заключения договоров долевого участия. В процессе деятельности Общества возникают ситуации, когда договор заключен до ввода (или подписан до ввода Объекта в эксплуатацию, но зарегистрирован после ввода Объекта в эксплуатацию), и денежные средства привлечены после ввода Объекта в эксплуатацию.

Денежные средства, привлеченные после получения разрешения на ввод в эксплуатацию объекта, используются на внутреннюю отделку дома, благоустройство придомовой территории, иные работы, связанные непосредственно с доработкой данного Объекта, в полном соответствии с договорами участия в долевом строительстве, и являются целевыми по своей сути.

Все средства, полученные от дольщиков, аккумулируются Обществом на счете 86, и не учитываются при налогообложении прибыли в силу пп.14 п.1 ст.251 НК РФ.

1) Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков,

привлеченные после получения разрешения на введение дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства расходуются на внутреннюю отделку Объекта, завершение работ по благоустройству?

2) Являются ли в соответствии с пп.14 п.1 ст.251 НК РФ денежные средства дольщиков, привлеченные после введения дома в эксплуатацию, целевым финансированием, при условии, что данные средства возмещают собственные средства Застройщика, направленные на строительство дома?

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета средств целевого финансирования для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации к средствам целевого финансирования, не учитываемым в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, относится в том числе имущество, полученное в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов. Налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Расходы, произведенные в рамках целевого финансирования, в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются. Согласно части 1 статьи 18 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее - Федеральный закон) денежные средства, уплачиваемые участниками долевого строительства по договору, подлежат использованию застройщиком только для строительства (создания) многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости в соответствии с проектной документацией в целях, предусмотренных данной статьей.

Использование застройщиком денежных средств на цели, не предусмотренные частью 1 статьи 18 Федерального закона, а также не соответствующие заключенному в соответствии с Федеральным законом договору участия в долевом строительстве, считается нецелевым использованием денежных средств участников долевого строительства. По вопросу правомерности привлечения средств дольщиков после получения разрешения на введение многоквартирного дома в эксплуатацию необходимо обращаться в Федеральную службу по финансовым рынкам.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

### **Письмо Минфина РФ от 06.05.2013 № 03-03-06/1/15658**

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке учета расходов для целей налогообложения прибыли и сообщает следующее.

Согласно п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в целях гл. 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Статьей 6 Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" предусмотрено, что инвесторы имеют равные права на владение, пользование и распоряжение объектами капитальных вложений и результатами осуществленных капитальных вложений.

В соответствии с положениями п. 3 ст. 131 Гражданского кодекса Российской Федерации орган, осуществляющий государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней, обязан по ходатайству правообладателя удостоверить произведенную регистрацию путем выдачи документа о зарегистрированном праве или сделке либо совершением надписи на документе, представленном для регистрации.

Таким образом, инвестор, получивший результаты капитальных вложений в форме объектов завершенного строительства до момента государственной регистрации права на них, является их правообладателем с возможностью владения, пользования и распоряжения объектами завершенного строительства, в том числе предоставить такое имущество за плату во временное пользование третьему лицу.

Учитывая изложенное, расходы по договору временного пользования имуществом в виде объекта капитального вложения, осуществляемые до момента государственной регистрации правообладателем права собственности на данный объект, учитываются для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке.

Заместитель директора  
департамента налоговой  
и таможенно-тарифной политики  
С.В. Разгулин

### ***Полномочия по регулированию долевого строительства переданы Минрегиону***

#### ***Документ:***

Постановление Правительства РФ от 30 апреля 2013 г. № 392.

#### ***Что изменилось:***

*Осуществлять регулирование долевого строительства многоквартирных домов и иных объектов недвижимости вместо Федеральной службы по финансовым рынкам (ФСФР) будет Минрегион России.*

С 2007 года ФСФР отвечала за госрегулирование отношений, связанных с долевым строительством. Передача полномочий свидетельствует о неэффективности ее деятельности в этом направлении.

#### **Изменения в нормативных актах**

Правительство РФ отменило свое постановление от 10 марта 2007 г. № 152, которым ФСФР была назначена федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим госрегулирование в области долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости. Из постановления Правительства РФ от 7 апреля 2004 г. № 185 и Положения о Министерстве финансов Российской Федерации исключено упоминание о том, что госрегулирование долевого строительства – обязанность Минфина России. Функцией по выработке и реализации госполитики и нормативно-правовому регулированию в области долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости наделен Минрегион России. В Положение о Министерстве регионального развития Российской Федерации внесены соответствующие поправки.

#### **Нужны практические решения**

Вопрос о регулировании долевого строительства неоднозначен. На ФСФР была возложена функция госрегулирования, контрольными функциями она не обладала – ими наделены органы исполнительной власти субъектов РФ. На практике нормативно-правовым регулированием занимались явно недостаточно. Теперь проблемы попытается устранить Минрегион России, регулирующий государственную политику в сфере строительства в целом.

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 26.04.2013 № 03-03-06/1/14650**

**О включении в первоначальную стоимость амортизируемого имущества процентов по кредитам (займам), привлекаемым в целях строительства данного имущества**

Вопрос: ООО в целях правильного применения налогового законодательства просит вас дать разъяснение по следующему вопросу: Нами осуществляется капитальное строительство объекта для собственных нужд. Строительство ведется подрядным способом и является единственным видом деятельности организации. Для финансирования строительства привлекаются заемные средства, по которым начисляются проценты. В соответствии с пп.2 п.1 ст.265 проценты по долговым обязательствам, независимо от характера привлекаемых заемных средств, включаются во внереализационные расходы. В то же время в соответствии с п.1 ст.257 все расходы, связанные с созданием основного средства, формируют его первоначальную стоимость. Учитывая положение п.4 ст.252, "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", правильно ли мы понимаем, что проценты по долговым обязательствам за период строительства можно отнести в первоначальную стоимость объекта строительства, закрепив данное положение в Учетной политике следующим образом: "Все расходы текущего периода, принимаемые в целях налогообложения прибыли, в период создания (строительства) объекта основных средств, предназначенного для собственных нужд, формируют первоначальную стоимость такого объекта, включая расходы, относимые в соответствии с гл.25 НК РФ к внереализационным, за исключением расходов в виде отрицательной курсовой разницы и расходов, образующихся вследствие отклонения курса продажи (покупки) валюты от официального курса Банка России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту".

Ответ:

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу включения в первоначальную стоимость амортизируемого имущества процентов по кредитам (займам), привлекаемым в целях строительства данного имущества, и сообщает следующее. Главой 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) предусмотрены особенности учета при налогообложении расходов по отдельным операциям, в том числе расходов в виде процентов по кредитам, займам и иным долговым обязательствам. В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ. Таким образом, проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

Заместитель  
директора Департамента  
С.В.Разгулин

**ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 27.02.2013 № 03-07-10/5670**



**О применении налога на добавленную стоимость в отношении услуг застройщика, оказываемых на основании договоров участия в долевом строительстве, согласно которым объектами долевого строительства являются офисные помещения**

Ответ:

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении услуг застройщика, оказываемых на основании договоров участия в долевом строительстве, согласно которым объектами долевого строительства являются офисные помещения, Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики сообщает. В соответствии с подпунктом 23.1 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в редакции Федерального закона от 17 июня 2010 года N 119-ФЗ с 1 октября 2010 года от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются услуги застройщика, оказываемые на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения). В связи с этим в отношении услуг застройщика, оказываемых юридическим лицам на основании договоров участия в долевом строительстве, согласно которым объектами долевого строительства являются офисные помещения, освобождение от налогообложения, установленное данной нормой статьи 149 Кодекса, не применяется.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России N 03-02-07/2-138 от 07.08.2007 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора  
Департамента  
С.В.Разгулин

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

Пленума Высшего Арбитражного Суда

Российской Федерации Москва №13 25 января 2013 г.

О внесении дополнений в постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды»

В связи с вопросами, возникающими в судебной практике, в целях обеспечения единообразных подходов к их разрешению Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» постановляет дополнить постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды»:

1) пунктами 4.1-4.5 следующего содержания:

«4.1. Применяя части 9-11 статьи 17.1 Закона о конкуренции, судам надлежит учитывать следующее.

В силу части 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции по истечении срока договора аренды государственного или муниципального имущества, заключенного в порядке, предусмотренном частями 1 или 3 данной статьи, заключение договора с прежним арендатором на новый срок без проведения торгов возможно, если иное не установлено договором и срок действия договора не ограничен законодательством Российской Федерации.

Если законодательством Российской Федерации установлен максимальный срок, на который может быть заключен договор аренды, он исчисляется с даты заключения (статья 433 ГК РФ) договора аренды с этим арендатором (или его правопреемником) на торгах. Поскольку по истечении такого срока проведение торгов для заключения нового договора аренды является обязательным, судам следует руководствоваться разъяснениями, содержащимися в пунктах 1-4 настоящего постановления.

4.2. Для заключения договора аренды на новый срок без проведения торгов стороны должны достичь соглашения о новых условиях договора о сроке и арендной плате с соблюдением положений части 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции. По смыслу части 10 статьи 17.1 Закона о конкуренции, если до истечения срока аренды арендодатель не уведомил арендатора о принятии им в установленном порядке решения, предусматривающего, что арендуемое имущество не будет передаваться в аренду по истечении срока договора, при отсутствии иных возражений с его стороны арендатор, надлежащим образом исполнивший свои обязанности, вправе продолжать пользоваться арендованным имуществом. В этом случае договор аренды в силу пункта 2 статьи 621 ГК РФ считается возобновленным на прежних условиях вплоть до заключения договора аренды на новый срок. Однако при этом условие договора аренды, заключенного на новый срок в соответствии с частью 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции без проведения торгов, об арендной плате (пункт 1 части 9 данной статьи) подлежит применению к отношениям сторон, существовавшим с момента истечения срока первоначального договора аренды и до момента заключения договора аренды на новый срок.

4.3. Если при заключении договора аренды на новый срок между сторонами возникнут разногласия относительно условий, указанных в пунктах 1 и 2 части 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции, преддоговорный спор по требованию любой из сторон может быть передан на рассмотрение суда (статья 446 ГК РФ). Условие об арендной плате устанавливается судом на основании данных о размере такой платы, определенных оценщиком (пункт 1 части 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции) на момент истечения срока предыдущего договора аренды.

4.4. Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора аренды на новый срок, в том числе по основанию, предусмотренному пунктом 1 части 10 статьи 17.1 Закона о конкуренции, но в течение года со дня истечения срока договора с ним заключил договор аренды с другим лицом, арендатор, надлежащим образом исполнивший свои обязанности по договору аренды (пункт 2 части 10 статьи 17.1 Закона о конкуренции), вправе в соответствии с пунктом 1 статьи 621 ГК РФ потребовать перевода на себя прав и обязанностей по договору аренды, заключенному с другим лицом.

4.5. В случае, когда договор аренды с другим лицом не заключен, но арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок при отсутствии оснований, указанных в части 10 статьи 17.1 Закона о конкуренции, арендатор вправе в соответствии с пунктом 4 статьи 445 ГК РФ обратиться в суд с требованием о понуждении арендодателя заключить договор аренды на новый срок. При этом арендатор не вправе требовать изменения прежних условий договора, за исключением указанных в пунктах 1 и 2 части 9 статьи 17.1 Закона о конкуренции.»;

2) пунктами 9-26 следующего содержания:

«9. В соответствии со статьей 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Судам следует иметь в виду, что это положение ГК РФ (в том числе с учетом статьи 606 Кодекса о возможности передачи объекта аренды только в пользование арендатора) не ограничивает право сторон заключить такой договор аренды, по которому в пользование арендатору предоставляется не вся вещь в целом, а только ее отдельная часть.

Если по договору аренды, заключенному на срок год и более, допускается пользование частью земельного участка, здания, сооружения или помещения, то в соответствии с пунктом 2 статьи 651 ГК РФ, пунктом 2 статьи 26 ЗК РФ он подлежит государственной регистрации, при этом обременение устанавливается на всю недвижимую вещь в целом.

Разрешая споры об оспаривании отказа в государственной регистрации названных договоров аренды, судам необходимо учитывать, что по смыслу пунктов 2 и 3 статьи 26 и пункта 10 статьи 33 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» представление на государственную регистрацию договора аренды кадастрового паспорта на обременяемое арендой недвижимое имущество необходимо лишь в случае, если такой паспорт ранее не был помещен в соответствующее дело правоустанавливающих документов.

Если права на указанные недвижимые вещи (земельные участки, здания, сооружения, помещения) ранее были зарегистрированы за арендодателем, на государственную регистрацию договора аренды может быть представлен подписанный сторонами документ, содержащий графическое и/или текстуальное описание той части недвижимой вещи, пользование которой будет осуществляться арендатором (в том числе с учетом данных, содержащихся в кадастровом паспорте соответствующей недвижимой вещи). Если из этого описания следует, что предмет договора аренды согласован сторонами, то отказ в

регистрации договора аренды по причине непредставления кадастрового паспорта на объект аренды может быть признан судом незаконным.

Судам также необходимо учитывать, что глава V ЗК РФ содержит специальные правила, устанавливающие условия и порядок заключения договоров аренды земельных участков, которые находятся в государственной или муниципальной собственности. В связи с изложенным заключение договора аренды находящегося в государственной или муниципальной собственности земельного участка, предусматривающего, что арендатору будет предоставлена в пользование только часть земельного участка, без предварительного проведения кадастрового учета названной части участка не допускается.

Однако судам надлежит принять во внимание, что арендаторы земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, вправе передавать их в субаренду с условием о том, что субарендатор будет пользоваться только согласованной сторонами частью арендованного земельного участка. При разрешении споров, связанных с заключением и исполнением таких договоров субаренды, подлежат применению правовые позиции, изложенные в абзацах втором-пятом настоящего пункта.

10. В соответствии со статьей 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Судам следует иметь в виду, что по смыслу названной статьи арендодатель, заключивший договор аренды и принявший на себя обязательство по передаче имущества арендатору во владение и пользование либо только в пользование, должен обладать правом собственности на него в момент передачи имущества арендатору. С учетом этого договор аренды, заключенный лицом, не обладающим в момент его заключения правом собственности на объект аренды (договор аренды будущей вещи), не является недействительным на основании статей 168 и 608 ГК РФ.

В случае неисполнения обязательства по передаче вещи в аренду (в том числе в связи с тем, что вещь, являвшаяся предметом такого договора аренды, не была создана арендодателем или приобретена им у третьего лица) арендодатель обязан возместить арендатору убытки, причиненные нарушением договора.

Кроме того, судам необходимо учитывать, что применительно к статье 608 ГК РФ договор аренды, заключенный с лицом, которое в момент передачи вещи в аренду являлось законным владельцем вновь созданного им либо переданного ему недвижимого имущества (например, во исполнение договора купли-продажи) и право собственности которого на недвижимое имущество еще не было зарегистрировано в реестре, также не противоречит положениям статьи 608 ГК РФ и не может быть признан недействительным по названному основанию.

Судам следует иметь в виду, что договор аренды будущего земельного участка, заключенный лицом, обладающим правом постоянного (бессрочного) пользования указанным земельным участком, намеревающимся выкупить его и впоследствии сдать в аренду, является ничтожным на основании статьи 168 ГК РФ, так как по смыслу пункта 4 статьи 20 ЗК РФ заключение договоров, предусматривающих распоряжение (в том числе и в будущем) земельным участком, принадлежащим лицу на праве постоянного (бессрочного) пользования, не допускается.

11. Отсутствие разрешения на ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства, являющегося объектом аренды, в момент передачи этого объекта арендатору само по себе не влечет недействительности договора аренды. При наличии соответствующих оснований лица (арендатор и/или арендодатель), виновные в эксплуатации объекта капитального строительства без разрешения на ввод его в эксплуатацию, подлежат привлечению к административной ответственности в соответствии с частью 5 статьи 9.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Деятельность указанных лиц может быть приостановлена по основаниям и в порядке, предусмотренном названным Кодексом.

Кроме того, судам следует принять во внимание, что передача объекта аренды арендатору до ввода его в эксплуатацию для осуществления ремонтных и отделочных работ не противоречит положениям Градостроительного кодекса Российской Федерации.

Однако судам необходимо учитывать, что договор аренды будущей недвижимой вещи, заключенный в отношении самовольной постройки (в том числе и под условием последующего признания права собственности арендодателя на самовольную постройку), является ничтожным в соответствии со статьей 168 ГК РФ, так как принятие участниками гражданского оборота на себя обязательств по поводу самовольных построек согласно пункту 2 статьи 222 ГК РФ не допускается.

12. Судам следует иметь в виду, что положения статьи 608 ГК РФ не означают, что в ходе рассмотрения споров, связанных с нарушением арендатором своих обязательств по договору аренды, арендодатель обязан доказать наличие у него права собственности на имущество, переданное в аренду.

Доводы арендатора, пользовавшегося соответствующим имуществом и не оплатившего пользование объектом аренды, о том, что право собственности на арендованное имущество принадлежит не арендодателю, а иным лицам и поэтому договор аренды является недействительной сделкой, не принимаются судом во внимание.

При рассмотрении споров по искам собственника, имущество которого было сдано в аренду неуправомоченным лицом, о взыскании стоимости пользования этим имуществом за период его нахождения в незаконном владении судам необходимо учитывать, что они подлежат разрешению в соответствии с положениями статьи 303 ГК РФ, которые являются специальными для регулирования отношений, связанных с извлечением доходов от незаконного владения имуществом, и в силу статьи 1103 ГК РФ имеют приоритет перед общими правилами о возврате неосновательного обогащения (статья 1102, пункт 2 статьи 1105 ГК РФ). Указанная норма о расчетах при возврате имущества из чужого незаконного владения подлежит применению как в случае истребования имущества в судебном порядке, так и в случае добровольного возврата имущества во внесудебном порядке невладельцу собственнику лицом, в незаконном владении которого фактически находилась вещь.

В связи с изложенным собственник вещи, которая была сдана в аренду неуправомоченным лицом, при возврате ее из незаконного владения вправе на основании статьи 303 ГК РФ предъявить иск к лицу, которое заключило договор аренды, не обладая правом собственности на эту вещь и не будучи управомоченным законом или собственником сдавать ее в аренду, и получало платежи за пользование ею от арендатора, о взыскании всех доходов, которые это лицо извлекло или должно было извлечь, при условии, что оно при заключении договора аренды действовало недобросовестно, то есть знало или должно было

знать об отсутствии правомочий на сдачу вещи в аренду. От добросовестного арендодателя собственник вправе потребовать возврата или возмещения всех доходов, которые тот извлек или должен был извлечь со времени, когда он узнал или должен был узнать о неправомерности сдачи имущества в аренду.

Такое же требование может быть предъявлено собственником к арендатору, который, заключая договор аренды, знал об отсутствии у другой стороны правомочий на сдачу вещи в аренду. В случае если и неуправомоченный арендодатель, и арендатор являлись недобросовестными, они отвечают по указанному требованию перед собственником солидарно (пункт 1 статьи 322 ГК РФ).

Иск арендатора о возврате платежей, уплаченных за время фактического пользования объектом аренды по договору, заключенному с неуправомоченным лицом, удовлетворению не подлежит.

13. При разрешении споров из договоров аренды, которые были заключены по поводу одного и того же имущества (за исключением случаев, когда арендаторы пользуются различными частями одной вещи или пользование вещью осуществляется арендаторами попеременно в различные периоды времени), судам необходимо исходить из следующего.

Если объектом нескольких договоров аренды, заключенных с несколькими лицами, является одно и то же имущество в целом, то к отношениям арендаторов и арендодателя подлежат применению положения статьи 398 ГК РФ. Арендатор, которому не было передано имущество, являющееся объектом договора аренды, вправе требовать от арендодателя, не исполнившего договор аренды, возмещения причиненных убытков и уплаты установленной договором неустойки.

Судам также необходимо учитывать, что наличие в ЕГРП записи об аренде недвижимой вещи не препятствует внесению в реестр записи о другом договоре аренды той же вещи.

14. Согласно пункту 2 статьи 609 ГК РФ договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом.

В случае если стороны достигли соглашения в требуемой форме по всем существенным условиям договора аренды, который в соответствии с названным положением подлежит государственной регистрации, но не был зарегистрирован, то при рассмотрении споров между ними судам надлежит исходить из следующего.

Если судами будет установлено, что собственник передал имущество в пользование, а другое лицо приняло его без каких-либо замечаний, соглашение о размере платы за пользование имуществом и по иным условиям пользования было достигнуто сторонами и исполнялось ими, то в таком случае следует иметь в виду, что оно связало их обязательством, которое не может быть произвольно изменено одной из сторон (статья 310 ГК РФ), и оснований для применения судом положений статей 1102, 1105 этого Кодекса не имеется. В силу статьи 309 ГК РФ пользование имуществом должно осуществляться и оплачиваться в соответствии с принятыми на себя стороной такого соглашения обязательствами.

Если названным соглашением установлена неустойка за нарушение условий пользования имуществом, она подлежит взысканию с должника.

В то же время в силу статьи 308 ГК РФ права, предоставленные лицу, пользующемуся имуществом по договору аренды, не прошедшему государственную регистрацию, не могут быть противопоставлены им третьим лицам. В частности, такое лицо не имеет преимущественного права на заключение договора на новый срок (пункт 1 статьи 621 ГК РФ), а к отношениям пользователя и третьего лица, приобретшего на основании договора переданную в пользование недвижимую вещь, не применяется пункт 1 статьи 617 ГК РФ.

15. Если арендуемая вещь в договоре аренды не индивидуализирована должным образом, однако договор фактически исполнялся сторонами (например, вещь была передана арендатору и при этом спор о ненадлежащем исполнении обязанности арендодателя по передаче объекта аренды между сторонами отсутствовал), стороны не вправе оспаривать этот договор по основанию, связанному с ненадлежащим описанием объекта аренды, в том числе ссылаться на его незаключенность или недействительность.

16. При рассмотрении споров, связанных со взысканием арендной платы по договорам аренды земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности, судам необходимо учитывать следующее.

В силу абзаца второго пункта 1 статьи 424 ГК РФ в предусмотренных законом случаях плата по договору аренды может устанавливаться или регулироваться уполномоченным на то органом.

Если федеральный закон, предусматривающий необходимость такого регулирования (пункт 3 статьи 65 ЗК РФ, статья 73 Лесного кодекса Российской Федерации), вступил в силу после заключения договора аренды, то согласно пункту 2 статьи 422 ГК РФ условия этого договора об арендной плате сохраняют силу, поскольку в законе не установлено, что его действие распространяется на отношения, возникшие из ранее заключенных договоров.

К договору аренды, заключенному после вступления в силу федерального закона, предусматривающего необходимость государственного регулирования размера арендной платы, подлежит применению порядок определения размера арендной платы, устанавливаемый уполномоченным органом в соответствии с этим федеральным законом (далее - регулируемая арендная плата), даже если в момент его заключения такой порядок еще не был установлен. Изменения регулируемой арендной платы (например, изменения формулы, по которой определяется размер арендной платы, ее компонентов, ставок арендной платы и т.п.) по общему правилу применяются к отношениям, возникшим после таких изменений.

Регулируемая арендная плата может применяться к договору, заключенному до вступления в силу этого федерального закона, только в том случае, если стороны такого договора связали изменение размера арендной платы с изменением нормативных актов, подлежащих применению к их отношениям. Равным образом к договору аренды, заключенному до вступления в силу федерального закона, предусматривающего необходимость государственного регулирования арендной платы, подлежит применению данное регулирование, если арендодателю договором предоставлено право на изменение размера арендной платы в одностороннем порядке и соответствующее волеизъявление о применении к договору регулируемой арендной платы было сделано арендодателем и получено арендатором.

17. Переход к публично-правовому образованию права собственности на земельный участок, находившийся в частной собственности, сам по себе не означает, что арендная плата по заключенному ранее договору аренды этого участка становится регулируемой. Стороны вправе в общем порядке изменить договор и установить, что к нему подлежит применению соответствующее регулирование (пункт 1 статьи 450 ГК РФ).

Переход в частную собственность из публичной собственности земельного участка, который являлся предметом действующего договора аренды с регулируемой арендной платой, также не означает изменения условия этого договора об арендной плате. Стороны вправе в общем порядке изменить договор и установить иной размер или порядок определения арендной платы.

18. Судам следует учитывать, что по смыслу пункта 4 статьи 447 ГК РФ размер арендной платы по договору аренды государственного или муниципального имущества не является регулируемым, если размер арендной платы определяется по результатам проведения торгов.

Исходя из этого, в тех случаях, когда по результатам торгов определяется ставка арендных платежей, уплачиваемых периодически (торги на повышение ставки арендной платы), регулируемая арендная плата не применяется.

Согласно пункту 2 статьи 614 ГК РФ размер арендной платы в договоре аренды может быть установлен, в частности, в виде платежей, вносимых периодически или единовременно, а также может предусматриваться сочетание различных способов определения арендной платы. В связи с этим допускается установление арендной платы таким образом, когда государственное регулирование относится лишь к одному или нескольким элементам предусмотренного в договоре порядка определения размера арендной платы, при этом другие элементы платы определяются по результатам торгов, если это не противоречит порядку проведения торгов, установленному в соответствии с федеральным законом. Так, не является регулируемой та часть арендной платы, которая в соответствии с условиями торгов на право заключения договора аренды подлежит внесению дополнительно к периодическим платежам и размер которой определяется по результатам этих торгов (например, пункт 7 статьи 38.2 ЗК РФ). При этом размер другой части арендной платы, которая согласно договору аренды, заключенному по результатам таких торгов, подлежит внесению периодически, может определяться по правилам о регулируемой арендной плате.

В тех случаях, когда в соответствии с законом торги на право заключения договора аренды не проводились, условия договоров аренды государственного или муниципального имущества, предусматривающие взимание с арендатора дополнительно к регулируемой арендной плате платы за право на заключение договора аренды, являются ничтожными (статьи 168, 614 ГК РФ).

19. Арендодатель по договору, к которому подлежит применению регулируемая арендная плата, вправе требовать ее внесения в размере, установленном на соответствующий период регулирующим органом. При этом дополнительного изменения договора аренды не требуется.

20. Если федеральный закон, предусматривающий необходимость государственного регулирования арендной платы, отсутствует, но публично-правовое образование установило правила, которыми оно руководствуется при определении арендной платы и условий сдачи в



аренду имущества, находящегося в собственности этого публично-правового образования, судам надлежит учитывать следующее.

Акты, которыми устанавливаются такие правила, регулируют публичные отношения, связанные с управлением государственным или муниципальным имуществом, и адресованы соответствующим органам, осуществляющим управление. Поэтому их положения применяются к договору аренды лишь постольку, поскольку это предусмотрено самим договором.

Если стороны распространили действие упомянутого акта на свои отношения из договора аренды, но договор содержит какое-либо условие, изначально противоречащее действовавшему в момент его заключения положению названного акта, предполагается, если не доказано иное, что стороны отдали приоритет данному условию договора (статья 431 ГК РФ).

Между тем если стороны в договоре аренды государственного или муниципального имущества указали, что размер арендной платы или иное условие корректируется при изменении указанных актов публично-правового образования, то такое изменение в отношениях сторон происходит автоматически и не требует изменения договора аренды.

21. В силу пункта 3 статьи 614 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год (при этом законом могут быть установлены иные минимальные сроки пересмотра размера арендной платы для отдельных видов аренды, а также для аренды отдельных видов имущества).

Данная норма является диспозитивной и допускает изменение по соглашению сторон условия договора аренды о размере арендной платы чаще одного раза в год, в том числе и в случае, когда указание на возможность такого изменения в самом договоре аренды отсутствует.

Однако если в соответствии с законом или договором арендодатель имеет право в одностороннем порядке изменять размер арендной платы (статья 310 ГК РФ), то по смыслу пункта 3 статьи 614 ГК РФ такое изменение может осуществляться им не чаще одного раза в год.

22. Если в отсутствие государственного регулирования арендной платы договор аренды предусматривает право арендодателя в одностороннем порядке изменять ее размер, то в случаях, когда будет доказано, что в результате такого одностороннего изменения она увеличилась непропорционально изменению средних рыночных ставок, уплачиваемых за аренду аналогичного имущества в данной местности за соответствующий период, и существенно их превысила, что свидетельствует о злоупотреблении арендодателем своим правом, суд на основании пункта 2 статьи 10 ГК РФ отказывает во взыскании арендной платы в части, превышающей названные средние рыночные ставки.

23. Согласно статье 619 ГК РФ, если арендатор не вносит арендную плату более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа, арендодатель вправе требовать досрочного расторжения договора аренды в судебном порядке.

Судам следует учитывать, что даже после уплаты долга арендодатель вправе в разумный срок предъявить иск о расторжении договора. Однако непредъявление такого требования в течение разумного срока с момента уплаты арендатором названного долга лишает арендодателя права требовать расторжения договора в связи с этим нарушением.

24. Согласно пункту 4 статьи 25 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» в случае, если земельный участок, отведенный для создания объекта недвижимого имущества, принадлежит заявителю на ином праве, чем право собственности, право собственности заявителя на объект незавершенного строительства регистрируется на основании, помимо прочего, документов, подтверждающих право пользования данным земельным участком.

Судам следует иметь в виду, что указанное положение не препятствует государственной регистрации права собственности на созданный в период действия договора аренды объект незавершенного строительства, если к моменту подачи заявления о государственной регистрации срок аренды истек. В связи с этим отказ в регистрации права собственности на объект незавершенного строительства только на основании того, что срок аренды земельного участка, на котором был возведен объект незавершенного строительства, истек, противоречит закону.

Вместе с тем, если при проведении правовой экспертизы регистрирующий орган придет к выводу о том, что объект незавершенного строительства как самостоятельная недвижимая вещь отсутствует (например, на объекте не полностью завершены фундаментные работы и т.п.), то отказ в государственной регистрации прав является правомерным.

25. По смыслу статей 552 ГК РФ, 35 ЗК РФ и статьи 25.5 Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» при продаже недвижимости, находящейся на земельном участке, не принадлежащем продавцу на праве собственности, к покупателю этой недвижимости с момента государственной регистрации перехода права собственности на нее переходит то право на земельный участок, которое принадлежало продавцу недвижимости, а также связанные с этим правом обязанности при наличии таковых (перемена лица в договоре аренды).

Переход такого права при отчуждении одного или нескольких объектов недвижимости из принадлежащего продавцу множества таких объектов означает возникновение множественности лиц в правоотношении, которым связан продавец таких объектов с собственником земельного участка.

В частности лица, приобретшие в собственность помещения во вновь возведенных нежилых зданиях, с момента государственной регистрации перехода права собственности на помещения приобретают право на земельный участок, которое принадлежало продавцу помещений в здании.

26. При разрешении споров, касающихся земельных участков, переданных в аренду для целей строительства многоквартирных жилых домов, судам надлежит учитывать следующее.

Согласно части 1 статьи 16 Федерального закона «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации» и части 1 статьи 36 Жилищного кодекса Российской Федерации собственникам помещений в многоквартирном доме принадлежит на праве общей долевой собственности земельный участок с элементами озеленения и

благоустройства, на котором расположен многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества. В силу названных норм с момента регистрации права собственности первого лица на любое из помещений в многоквартирном доме соответствующий земельный участок поступает в долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме, а договор аренды этого участка прекращается на основании статьи 413 ГК РФ независимо от того, в частной или в публичной собственности находился переданный в аренду земельный участок.

Возможные споры между прежним собственником земельного участка (арендодателем) и застройщиком (арендатором) не могут затрагивать права собственников помещений в многоквартирном жилом доме на соответствующий земельный участок.»

Председатель  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
А.А. Иванов  
И.о. секретаря Пленума  
Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
С.М. Петрова

## **ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ от 22 ноября 2011 г. N 9282/11**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:  
председательствующего - Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В.,  
Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г.,  
Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. -

рассмотрел заявление открытого акционерного общества "Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова" о пересмотре в порядке надзора постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 26.11.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.03.2011 по делу N А33-6232/2010 Арбитражного суда Красноярского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя - открытого акционерного общества "Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова" - Лысенко Е.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю - Дубровин Н.В., Ермоленко А.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество "Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова" (далее - завод) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю (далее - инспекция) от 30.09.2009 N 7 в части доначисления 5 059 157 рублей 17 копеек налога на добавленную стоимость, 1 425 888 рублей 97 копеек налога на прибыль, начисления 1 840 рублей 55 копеек пеней и взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в размере 341 661 рубля 18 копеек за неуплату налога на добавленную стоимость и 5 950 рублей 56 копеек - за неуплату единого социального налога, а также по статье 123 Кодекса - в виде взыскания 2 рублей 60 копеек штрафа за невыполнение обязанности налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 12.08.2010 требование завода удовлетворено частично: оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части доначисления 4 399 069 рублей 78 копеек налога на добавленную стоимость, начисления 1 600 рублей 40 копеек пеней и взыскания 308 658 рублей 10 копеек штрафа за неполную уплату налога на добавленную стоимость и 2 975 рублей 28 копеек - за неуплату единого социального налога, а также в виде взыскания 1 рубля 30 копеек штрафа по статье 123 Кодекса; в удовлетворении требования в остальной части отказано.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 26.11.2010 решение суда первой инстанции изменено и принят новый судебный акт, которым признано недействительным решение инспекции от 30.09.2009 N 7 в части доначисления 556 987 рублей 91 копейки налога на добавленную стоимость, начисления 240 рублей 15 копеек пеней и взыскания 33 004 рублей 37 копеек штрафа за неполную уплату этого налога; в удовлетворении требования завода в остальной части отказано.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 23.03.2011 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций завод просит их отменить в части отказа в удовлетворении требования, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2006 по 31.12.2007, по результатам которой составлен акт от 31.07.2009 N 7 и принято решение от 30.09.2009 N 7 о привлечении завода к налоговой ответственности, доначислении налогов и начислении пеней.

В частности, инспекцией было установлено неправомерное применение заводом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость на основании счета-фактуры от 21.03.2001 N 6, выставленного обществом с ограниченной ответственностью "Сталькон" (далее - общество "Сталькон"), на общую сумму 2 928 687 рублей 76 копеек.

По договору от 14.04.2000 N 587/2000 завод приобрел у общества "Сталькон" (агента) оборудование систем вентиляции и кондиционирования на сумму 30 810 728 рублей 4 копейки. Факт приобретения оборудования, принятия его на учет и оплаты в указанном размере подтверждается накладной от 21.03.2001 N 6/03 и платежными поручениями от 27.04.2000 N 145 и от 22.11.2000 N 814.

В период с 2003 года по 2005 год оборудование учитывалось заводом в бухгалтерском учете на счете 07 "Оборудование к установке" в связи с осуществлением его последовательного монтажа.

Часть оборудования, приобретенного по указанному счету-фактуре на сумму 2 928 687 рублей 76 копеек, смонтирована, введена в эксплуатацию в качестве объекта основных средств на основании акта приема-передачи от 20.11.2006 N 683 и принята на бухгалтерский учет 30.11.2006 с отражением по счету 01 "Основные средства".

На основании счета-фактуры общества "Сталькон" от 21.03.2001 N 6 завод в декабре 2006 года, июне, августе и октябре 2007 года, руководствуясь разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации, заявил налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в размере 2 928 687 рублей 76 копеек.

Отказывая в применении налоговых вычетов в указанном размере, инспекция ссылаясь на истечение трехлетнего срока с момента принятия спорного оборудования к учету, ограничивающего право налогоплательщика на применение налогового вычета по данной операции.

Суд первой инстанции признал ошибочной позицию инспекции, указав, что такое право у завода возникло только после принятия на учет этого оборудования в качестве основных средств, то есть в налоговых периодах 2006 - 2007 годов.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции, обосновывая свою позицию положениями пункта 1 статьи 172 Кодекса и исходя из того, что учет оборудования, требующего монтажа, на счете бухгалтерского учета 07 "Оборудование к установке" не препятствовал заводу заявить соответствующий вычет в периоде, когда такое оборудование было приобретено, поставлено на учет по упомянутому счету и оплачено. То обстоятельство, что завод

своевременно не реализовал свое право на налоговый вычет, по мнению суда, не позволяет ему заявить этот вычет по истечении трех лет после приобретения названного имущества.

Суд кассационной инстанции поддержал вывод суда апелляционной инстанции.

Между тем при рассмотрении настоящего дела судами апелляционной и кассационной инстанций не было учтено следующее.

В силу пункта 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты.

Согласно абзацу первому пункта 6 статьи 171 Кодекса в редакции, действовавшей до 01.01.2006, вычетам подлежали суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ.

Порядок применения налоговых вычетов определен статьей 172 Кодекса, согласно пункту 5 которой вычеты сумм налога, названные в абзаце первом пункта 6 статьи 171 Кодекса, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором пункта 2 статьи 259 Кодекса (с момента начисления амортизации).

Таким образом, действовавшее правовое регулирование не позволяло заводу заявить налоговый вычет до окончания монтажа и постановки оборудования на учет по счету 01 "Основные средства".

Изменения, внесенные в пункт 5 статьи 172 Кодекса Федеральным законом от 22.07.2005 N 119-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (далее - Федеральный закон N 119-ФЗ) и вступившие в силу с 01.01.2006, предусматривают, что налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении оборудования к установке, производятся в полном объеме после принятия на учет такого оборудования.

Поскольку статья 3 Федерального закона N 119-ФЗ не содержит каких-либо переходных положений для ситуаций, когда налогоплательщики приобрели оборудование, требующее монтажа, и не смонтировали его до 01.01.2006, следовательно, не имели права на налоговый вычет в момент его приобретения, налогоплательщики вправе реализовать свое право на этот вычет в течение трех лет начиная с момента действия изменений, внесенных в названную статью Кодекса, то есть с 01.01.2006.

Принимая во внимание тот факт, что налоговые вычеты были заявлены заводом в налоговых периодах 2006 - 2007 годов, сроки, установленные пунктом 2 статьи 173 Кодекса на их применение, не истекли.

Фактическая оплата оборудования, его принятие на бухгалтерский учет подтверждены материалами дела, представленный заводом счет-фактура соответствует требованиям статьи 169 Кодекса, следовательно, у инспекции отсутствовали правовые основания для отказа в предоставлении ему налогового вычета в сумме 2 928 687 рублей 76 копеек.

Таким образом, обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в указанной части основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Решение суда первой инстанции в данной части подлежит оставлению без изменения.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

постановил:

постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 26.11.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.03.2011 по делу N А33-6232/2010 Арбитражного суда Красноярского края в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества "Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова" о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по

крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю от 30.09.2009 N 7 по эпизоду, связанному с применением налогового вычета по налогу на добавленную стоимость по счету-фактуре от 21.03.2001 N 6, выставленному обществом с ограниченной ответственностью "Сталькон", отменить.

Решение Арбитражного суда Красноярского края от 12.08.2010 в указанной части оставить без изменения.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий  
А.А.ИВАНОВ