

ОГЛАВЛЕНИЕ

Полные и сокращенные названия использованных документов. 7

ГЛАВА 1. ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ. ОБЩИЕ ПРАВИЛА И ПРОБЛЕМЫ 9

- 1.1. Соответствие требованиям статьи 252 НК РФ. 9
 - 1.1.1. Экономическое обоснование расходов 9
 - 1.1.2. Документальное подтверждение расходов 20
 - 1.1.2.1. Первичные учетные документы 22
 - 1.1.2.2. Универсальный передаточный документ (УПД) и универсальный корректировочный документ (УКД) 29
 - 1.1.2.3. Внесение изменений и исправлений в первичные документы 32
 - 1.1.2.4. Сроки хранения документов 33
- 1.2. Соответствие требованиям статьи 54.1 НК РФ 36
 - 1.2.1. Требования ст.54.1 НК РФ с учетом разъяснений ФНС. . 36
 - 1.2.2. Практика применения ст.54.1 НК РФ 41
 - 1.2.3. Налоговая реконструкция 44
 - 1.2.4. Должная осмотрительность в выборе контрагентов . . . 51

ГЛАВА 2. ПРАВИЛА ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ 54

- 2.1. Классификация расходов. Признание расходов при отсутствии доходов 54
- 2.2. Прямые и косвенные расходы 58

ГЛАВА 3. АРЕНДНАЯ ПЛАТА. 63

- 3.1. Общие правила признания арендной платы в расходах 63
- 3.2. Документальное подтверждение расходов в виде арендных платежей 65
- 3.3. Учет затрат на коммунальные услуги, если они не являются частью арендной платы. 71
- 3.4. Вычет НДС по коммунальным услугам. 73
- 3.5. Государственная регистрация договора аренды 75
- 3.6. Отражение арендной платы в бухгалтерском и налоговом учете. . 78

ГЛАВА 4. КОМАНДИРОВОЧНЫЕ РАСХОДЫ 83

- 4.1. Понятие «командировка». 83
 - 4.1.1. Дистанционные работники 85
- 4.2. Документальное оформление командировки 86
 - 4.2.1. Командировочное удостоверение 86
 - 4.2.2. Авансовый отчет и документы, подтверждающие расходы. . 90
 - 4.2.3. Подтверждение экономической обоснованности командировки 92

4.3. Возмещаемые расходы	96
4.4. Суточные	100
4.4.1. Однодневные командировки	102
4.5. Расходы на проезд	107
4.5.1. Даты билетов не совпадают с датами начала и окончания командировки	113
4.5.2. Проезд на такси	115
4.5.3. Командировка на личном автомобиле	116
4.5.4. Вычет НДС по расходам на проезд	118
4.6. Расходы на проживание	119
4.7. Прочие расходы	124
4.7.1. Услуги VIP-залов	127
4.7.2. Проезд на такси	128
4.8. Особенности учета расходов на зарубежные командировки	129
4.8.1. Признание расходов в целях налога на прибыль	129
4.8.1.1. Аванс выдан работнику в иностранной валюте	130
4.8.1.2. Аванс выдан работнику в рублях	131
4.8.2. НДС при выплате суточных в иностранной валюте	132
4.8.3. Расходы в иностранной валюте, не котируемой к рублю	133
4.9. Отмена командировки	134

ГЛАВА 5. КОМПЕНСАЦИЯ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЛИЧНОГО ИМУЩЕСТВА РАБОТНИКОВ В СЛУЖЕБНЫХ ЦЕЛЯХ 137

5.1. Общие правила выплаты компенсаций	137
5.2. Компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов	138
5.2.1. Работник использует автомобиль, который ему не принадлежит	146
5.3. Компенсация за использование иного имущества	152

ГЛАВА 6. ЛИЗИНГ (РАСХОДЫ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ) 156

6.1. Учет расходов в целях налога на прибыль	156
6.1.1. Лизинговые платежи	157
6.1.2. Выкупная цена	159
6.1.3. Дополнительные расходы лизингополучателя	162
6.1.4. Учет расходов, по договорам, исполнение которых началось до 01.01.2022	163
6.2. Бухгалтерский учет расходов	166

ГЛАВА 7. МОБИЛЬНАЯ (СОТОВАЯ) СВЯЗЬ 171

7.1. Документальное подтверждение	171
7.2. Установление лимитов	176
7.3. Учет расходов на разговоры в личных целях	178
7.4. Возмещение расходов на служебные разговоры по личным телефонам	179

ГЛАВА 8. НАЛОГИ, СБОРЫ, СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ	181
8.1. Суммы НДС, не предъявленные покупателю	181
8.2. Страховые взносы.	184
8.3. Налоги (взносы), доначисленные по результатам налоговых проверок.	185
8.4. Налоги, уплаченные за границей.	186
ГЛАВА 9. НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАБОТЫ (НИОКР)	187
9.1. Признание расходов на НИОКР в целях налогообложения прибыли	187
9.2. Бухгалтерский учет расходов на НИОКР.	193
9.3. Резерв предстоящих расходов на НИОКР	195
9.4. Расходы на НИОКР, учитываемые с коэффициентом 1,5.	197
9.5. Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности	201
9.6. Ведение налогового учета расходов на НИОКР	202
ГЛАВА 10. ПОДГОТОВКА И ПЕРЕПОДГОТОВКА КАДРОВ	204
10.1. Подготовка и переподготовка штатных сотрудников.	204
10.2. Обучение физических лиц, не являющихся работниками организации	207
10.3. НДФЛ и страховые взносы.	212
ГЛАВА 11. ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИЕ РАСХОДЫ	214
11.1. Общие правила признания	214
11.2. Документальное подтверждение	216
11.3. Расходы на проведение официального приема, буфетное обслуживание.	219
11.4. Расходы на алкоголь	221
11.5. Расходы на проезд и проживание участников мероприятия	222
11.6. Цветы и подарки	224
11.7. Переговоры в командировке.	225
11.8. Переговоры с физическими лицами	226
11.9. Прочие расходы	226
11.10. НДФЛ и страховые взносы	227
11.11. Налог на добавленную стоимость	229
ГЛАВА 12. ПРОГРАММЫ ДЛЯ ЭВМ	230
12.1. Приобретение исключительных прав	230
12.2. Приобретение неисключительных прав	232
12.3. Расходы на обслуживание, обновление и доработку программ	239
ГЛАВА 13. ПРОЦЕНТЫ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ.	241
13.1. Бухгалтерский учет процентов	241
13.2. Налоговый учет процентов (налог на прибыль)	245

13.2.1. Общие правила признания процентов в расходах . . .	245
13.2.2. Экономическая обоснованность	247
13.2.3. Признание процентов, если договором предусмотрена отсрочка их уплаты	251
13.2.4. Сумма процентов, которая может быть учтена в расходах	258
13.2.4.1. Контролируемые сделки	259
13.2.4.2. Контролируемая задолженность	263
ГЛАВА 14. РАСХОДЫ НА РЕКЛАМУ	273
14.1. Что такое реклама?	273
14.1.1. Круг получателей рекламы	273
14.1.2. Расходы, не признаваемые рекламными	278
14.2. Ненормируемые расходы на рекламу	281
14.2.1. Рекламные мероприятия в СМИ и телекоммуникационных сетях	281
14.2.2. Наружная реклама	287
14.2.3. Участие в выставках, ярмарках, экспозициях	289
14.2.4. Оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов	290
14.2.5. Изготовление брошюр и каталогов	291
14.3. Нормируемые расходы на рекламу	292
14.3.1. Оплата услуг розничных сетей	293
14.3.2. Спонсорство	295
14.3.3. Публичные мероприятия	296
14.3.4. Другие расходы	298
14.4. НДС при бесплатной раздаче товаров (сувенирной продукции) в рамках рекламных акций	298
ГЛАВА 15. САМОЗАНЯТЫЕ (РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ УСЛУГ САМОЗАНЯТЫХ)	307
ГЛАВА 16. СОДЕРЖАНИЕ СЛУЖЕБНЫХ АВТОМОБИЛЕЙ	312
16.1. Путевой лист	314
16.2. Приобретение шин	317
16.3. Затраты на ГСМ	318
16.3.1. Нормирование затрат на ГСМ	321
16.3.2. Учет НДС по приобретенным ГСМ	323
ГЛАВА 17. СТРАХОВАНИЕ ИМУЩЕСТВА	325
17.1. Обязательное страхование	325
17.2. Добровольное страхование	328
17.3. Порядок признания расходов на страхование	333

ПОЛНЫЕ И СОКРАЩЕННЫЕ НАЗВАНИЯ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

Гражданский кодекс Российской Федерации – *ГК РФ*

Налоговый кодекс Российской Федерации – *НК РФ*

Трудовой кодекс Российской Федерации – *ТК РФ*

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» –
Закон «О бухгалтерском учете»

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1, – *Классификация основных средств, Классификация*

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, – *ПБУ 1/2008*

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, – *ФСБУ 6/2020*

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, – *ПБУ 14/2007*

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденный Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н, – *ФСБУ 14/2022*

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н, – *ПБУ 15/2008*

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, – *ПБУ 17/02*

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, – *ПБУ 18/02*

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н, – *ФСБУ 25/2018*

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» – *Постановление Пленума ВАС № 33*

Глава 1

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ. ОБЩИЕ ПРАВИЛА И ПРОБЛЕМЫ

1.1. Соответствие требованиям статьи 252 НК РФ

Произведенные расходы можно учесть в целях налогообложения прибыли, если они удовлетворяют трем условиям:

- 1) расходы обоснованы (т.е. экономически оправданы);
- 2) документально подтверждены;
- 3) не упомянуты явно в ст.270 НК РФ, содержащей перечень расходов, не учитываемых при налогообложении.

Эти требования к расходам закреплены в ст.252 НК РФ.

1.1.1. Экономическое обоснование расходов

На сегодня сложилась довольно обширная арбитражная практика по спорам, связанным с экономической обоснованностью расходов. Она однозначно свидетельствует о том, что **для экономического обоснования расходов совсем не важна их связь с какими-то конкретными доходами.**



Экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов в данном конкретном периоде, а направленностью расходов на получение дохода, т.е. обусловленностью расходов экономической деятельностью налогоплательщика.

Правомерность именно такого подхода к оценке обоснованности (оправданности) затрат подтверждена Конституционным Судом РФ в определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и 366-О-П.

В этих определениях указано, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок

и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому **обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.**

Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять в ней наличие деловых просчетов.

Таким образом, **нормы ст.252 НК РФ не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли.** При этом бремя доказывания обоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Отметим, что арбитражная практика заставила налоговую службу согласиться с тем, что определяющим условием, свидетельствующим об экономической обоснованности тех или иных расходов, является их связь с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Никаких иных условий для признания расходов экономически обоснованными в НК РФ нет.

Например, в письме ФНС России от 20.07.2007 № СК-9-02/110 указано, что **«из смысла статьи 252 НК РФ для оценки экономической обоснованности осуществленных расходов оценивается не возможность организации осуществлять предпринимательскую деятельность без несения тех или иных расходов, а связь осуществленных расходов с деятельностью, направленной на получение дохода.**

В то же время необходимо констатировать, что в случае, если осуществленные расходы... не направлены на получение дохода (экономической выгоды), например преследуя единственную цель – минимизировать налоги путем оформления мнимых хозяйственных договоров, то такие расходы не должны учитываться при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль».

Еще один пример – письмо Минфина России от 06.02.2015 № 03-03-06/1/4993. В нем содержатся следующие разъяснения: **«...обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться**

с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Также необходимо отметить, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, поименованных в статье 264 НК РФ, является открытым.

Учитывая, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8 части первой Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность».



Понесенные организацией расходы могут быть неэффективными и нерациональными, но, если они связаны с деятельностью, направленной на получение дохода, они являются обоснованными (экономически оправданными), и в силу п.1 ст.252 НК РФ организация может учесть их при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

К сожалению, на практике налоговые органы на местах до сих пор смешивают понятия «экономическая обоснованность» и «экономическая эффективность, целесообразность».

Примером тому может служить официальное разъяснение, содержащееся в письме УФНС по г.Москве от 07.06.2012 № 13-11/050285, относительно возможности учета в целях налогообложения расходов на проезд по платной дороге.

Приведем дословную цитату из письма: *«По мнению налоговых экспертов (консультантов), в случае если организация может документально подтвердить факт понесенных расходов на проезд по платной дороге, а также факт экономической целесообразности использования платных дорог при наличии бесплатного альтернативного проезда в том же направлении, то данные расходы могут быть учтены в составе прочих расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций».*

Очевидно, что подход московских налоговиков прямо противоречит выводам Конституционного Суда РФ, сделанным в определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и 366-О-П. Складывается впечатление, что УФНС по г. Москве вообще не в курсе того, что эти определения существуют.

С учетом позиции КС РФ вывод об экономической обоснованности расходов на проезд по платной дороге должен делаться исходя из того, связана ли соответствующая поездка с деятельностью организации, направленной на получение дохода. При этом принятие решения о том, какой дорогой ехать – платной или альтернативной бесплатной, является прерогативой руководства организации, а не налоговой инспекции. Инспекция не уполномочена оценивать целесообразность тех или иных управленческих решений руководства организации. Повторим: в полномочия инспекции входит лишь проверка связи произведенных расходов с деятельностью, направленной на получение дохода.

Если сама поездка по платной дороге связана с деятельностью организации, направленной на получение дохода, то расходы на оплату проезда, безусловно, являются экономически обоснованными, даже если налоговому инспектору кажется, что ехать по платной дороге было экономически нецелесообразно, а вполне можно было бы проехать и по альтернативной бесплатной дороге. Это «кажется» к оценке экономической обоснованности никакого отношения не имеет, что черным по белому написано в упомянутых определениях КС РФ.

Разъяснениями, подобными рассмотренному выше, в прошлые годы «грешил» и Минфин России. Чиновники любили порассуждать на тему экономической обоснованности тех или иных конкретных расходов, хотя совершенно очевидно, что одни и те же расходы у разных налогоплательщиков в разных экономических ситуациях могут быть как обоснованными, так и необоснованными.

Однако в последнее время ответы Минфина России о возможности учета в целях налогообложения тех или иных расходов сводятся к цитированию разъяснений Конституционного Суда:

«Налогоплательщик вправе учесть понесенные им расходы <...> при соответствии указанных расходов требованиям статьи 252 НК РФ и при условии, что они не поименованы в статье 270 НК РФ.

Необходимо отметить, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить