

## **Раздел V.**

# **Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи**

В Разделе «Теория и практика налогообложения и финансового права. Статьи» размещаются работы ученых, аспирантов, соискателей, специалистов-практиков по проблемным вопросам налогообложения (как экономики налогов, так и налогового и финансового права), а также публикации по смежным отраслям знаний.



**Золотарева Анна Борисовна**

кандидат юридических наук,  
Зав.лабораторией экспертизы законодательства Российской академии  
народного хозяйства и государственной службы при Президенте,  
г. Москва

E-mail: zolot@iet.ru

## **Проблемы определения налоговой базы по налогу на прибыль при приобретении жилья организацией**

Аннотация: В статье рассматривается ряд проблем определения налоговой базы по налогу на прибыль при приобретении жилья организацией, включая споры по вопросу о возможности начисления амортизации на объекты жилого фонда; недостатки предусмотренных статьей 275.1 НК РФ правил определения налоговой базы по объектам обслуживающих производств и хозяйств; необоснованные ограничения принятия к вычету расходов по оплате труда в натуральной форме, в том числе – путем предоставления служебного жилья. По результатам анализа действующего законодательства, судебной практики, мнений экспертов и разъяснений Министерства финансов Российской Федерации по рассматриваемым в статье вопросам автор формулирует предложения о совершенствовании норм Налогового Кодекса. В частности, в статье предложены поправки к статьям 256, 257 и 275.1 НК РФ.

Ключевые слова: налог на прибыль, амортизация, амортизация жилья, служебное жилье, амортизация служебного жилья, объекты обслуживающих производств.

Annotation: The Article discusses a number of problems of determining tax base for the corporate income tax in case of a dwelling being acquired by an organization, including: litigations concerning the possibility of depreciating dwelling assets; shortcomings of the rules of the Article 275.1 of the Tax Code of the RF on determining tax base for service plants and facilities; unjustified limitations on deducting expenses for labor remuneration in kind including by way of providing corporate housing. Based on the results of the analysis of the current law, case law, experts' opinions and the Finance Ministry's clarifications on the issues discussed in the article, the author lays down proposals on perfectioning tax law. In particular, the paper proposes amendments to articles 256, 257 and 275.1 of the Tax code.

Keywords: corporate income tax; depreciation; depreciation of dwelling assets; corporate housing; service plants and facilities.

Одним из наиболее запутанных вопросов, связанных с применением норм о налоге на прибыль организаций, является вопрос о возможности начисления амортизации на объекты жилого фонда.

Прежде всего, в правоприменительной практике нет единства мнений относительно правомерности отнесения таких объектов к амортизируемому имуществу. Причем противоречия встречаются даже в толкованиях одних и тех же субъектов. Например, Минфин в своих письмах [1, 2] однозначно отрицает возможность отнесения объектов жилого фонда к амортизируемому имуществу со ссылкой на п. 1 ст. 257 Кодекса, в соответствии с которым под основными средствами понимается часть имущества, «используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией». Поскольку объекты жилого фонда не являются «средствами труда», то и не могут быть отнесены к основным средствам. Однако в п. 17 утвержденного Приказом Минфина Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01[3] говорится, что по объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности (то есть сдаются в аренду), амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Этой последней позиции (о возможности начисления амортизации по объектам жилого фонда, сдаваемым в аренду) придерживаются некоторые региональные налоговые органы и эксперты [4]. Например, УФНС России по г. Москве в одном из писем [5] утверждает, что «расходы организации в виде амортизации по имуществу непроизводственного назначения стоимостью более 40 000 руб., находящемуся на балансе организации и приносящему доход в виде арендной платы, могут быть учтены в целях налогообложения прибыли».

В судебной практике и статьях экспертов встречается и третья позиция, согласно которой амортизация может начисляться на объекты жилого фонда и в других случаях. Например, Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.07.2009 г. [6] подтверждена правомерность начисления амортизации на объекты жилого фонда на том лишь основании, что такие объекты не входят в предусмотренный пунктами 2 и 3 ст. 256 НК закрытый перечень имущества, которое не подлежит амортизации. При этом вопрос о направлениях использования этих жилых объектов в Постановлении вообще не рассматривался. На наш взгляд, позиция суда неубедительна, поскольку перечень имущества, не подлежащего амортизации, очевидно, и не должен включать тех видов имущества, которые по своим признакам не подпадают под понятие «амортизуемого имущества». Между тем, Минфин, как указывалось выше, не признает самой возможности отнесения объектов жилого фонда к амортизируемому имуществу.

Несколько более убедительны в обосновании позиции о возможности отнесения служебного жилья к амортизируемому имуществу некоторые эксперты [7]. Например, А.Илюшечкин считает, что для определения понятия амортизируемого имущества следует руководствоваться не п. 1 ст. 257 (который «лишь подразделяет амортизуемое имущество на основные средства и нематериальные активы»), а п. 1 ст. 256. Цитируя определение амортизируемого имущества в п. 1 ст. 256 НК («имущество и объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода»), автор делает неожиданный вывод: «независимо от того, предлагаются квартиры сотрудникам по трудовым договорам или за плату, жилфонд соответствует требованиям НК» [8]. Видимо, автор имел в виду, что предоставление сотрудникам квартир по трудовым договорам, хотя и не приносит доходов, является допустимой формой осуществления расходов по оплате труда, которые, в свою очередь, направлены на получение прибыли.

Тем не менее, на наш взгляд, действующему законодательству более соответствует позиция, согласно которой объекты жилого фонда могут признаваться амортизируемым имуществом лишь в случае, когда они используются «в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг)» – то есть сдаются в аренду на возмездной основе. Однако такое положение, по нашему мнению, противоречит общей логике главы 25 Налогового кодекса. Фактически формулировка п. 1 ст. 257 НК означает, что к основным средствам может быть отнесено лишь имущество, непосредственно участвующее в процессе производства или управления. Между тем, согласно п. 1 ст. 252 расходами признаются отнюдь не только затраты, связанные с производством и реализацией (одной из множества разновидностей которых являются расходы на управление организацией), но и внереализационные расходы – то есть расходы, не связанные с производством и реализацией, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Некоторые виды внереализационных расходов, перечисленные в ст. 265 НК, не могут осуществляться без посредства имущества со сроком полезного использования более 12 месяцев первоначальной стоимостью более 40 тысяч рублей (которое по общему правилу относится к основным фондам). Это замечание применимо, например, к таким внереализационным расходам как: расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств (п. 8 ст. 265); расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей (п. 9 ст. 265); расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке (п. 17 ст. 265). Очевидно, что для осуществления своими силами перечисленных видов работ, большинство которых не направлено на получение прибыли, а относится к обязанностям, возложенным на налогоплательщиков государством, необходимо имущество, которое, по логике вещей, должно амортизироваться. Однако возможность амортизации имущества, не используемого для извлечения дохода, прямо предусмотрена НК только для мобилизационных мощностей (п. 1 ст. 256).

Более того, даже в состав расходов, связанных с производством и реализацией, входит ряд таких, которые никак не могут считаться направленными на извлечение дохода, а напротив – являются для налогоплательщика сугубо непроизводительными. Например, это касается расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (пп. 7 п. 1 ст. 254 НК); расходов на приобретение инвентаря и других средств индивидуальной и коллективной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом (пп. 3 п. 1 ст. 254); стоимости бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством коммунальных услуг, питания и бесплатного жилья (п.4 ст.255); расходов на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка (п. 7 ст. 255) и т.п. В ряде перечисленных норм говорится о том, что расходы на приобретение имущества, не предназначенного для получения прибыли, включаются в состав материальных расходов лишь в случае, если такое имущество не относится к амортизуемому. Однако по буквальному смыслу п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 имущество, не предназначенное для извлечения дохода или управления организацией, никогда не относится к амортизуемому, так как амортизации не подлежит. Тем не менее не приходится сомневаться, что попытка одномоментного отнесения на расходы затрат на приобретение такого имущества стоимостью выше 40 тыс. со сроком пользования более года, вызвала бы претензии со стороны налоговых органов.

Таким образом, формулировки п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 не допускают амортизации не только объектов жилого фонда, но и имущества, предназначенного для при-

родаохраных целей, ликвидации объектов незавершенного строительства, охраны труда, обеспечения трудовых прав работников и других социальных целей, хотя обязанность осуществления этих расходов возложена на налогоплательщиков законодательством. Однако в большинстве случаев, когда возможность включения расходов социальной направленности в расходы налогоплательщика, связанные с производством и реализацией, предусмотрена нормами главы 25 НК, проблем со включением в состав его расходов амортизационных отчислений по основным средствам, приобретенным для таких целей, не возникает. Например, возможность начисления амортизации на помещения объектов общественного питания предусмотрена пп. 48 п. 1 ст. 264, а возможность начисления амортизации на помещения здравпункта вытекает из Письма Минфина от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/127.

Приобретение объектов нежилого фонда представляет собой печальное исключение из этого правила. Как говорилось выше, в состав расходов на оплату труда входит, в частности, стоимость жилья, бесплатно предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с законодательством (п. 4 ст. 255 НК), а в состав командировочных расходов – расходы на наем жилого помещения для командированных работников (пп. 12 п. 1 ст. 264). Таким образом, если работодатель во исполнение этих норм оплачивает для работника гостиницу или аренду жилого соответствующие расходы учитываются при определении налогооблагаемой базы [9]. Однако если работодатель, имея нужду в постоянном и долговременном обеспечении работников жильем, в целях экономии решает заменить расходы по оплате гостиницы или арендованного жилья расходами на приобретение жилья в собственность, такие расходы формально не подлежат вычету, несмотря на то, что они имеют целью сокращение производственных затрат.

Впрочем, в ситуации, когда приобретенное работодателем жилье используется для проживания командированных работников, у налогоплательщика еще есть возможность поспорить с налоговыми органами. Повод к этому дает одно из Писем Минфина 2006 года [10]. В нем говорится, что «расходы по содержанию [приобретенной налогоплательщиком – автор] квартиры, предназначенной для проживания в ней командированных работников, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в ней данных работников во время командировки (командировочного удостоверения, проездных документов до места командировки и др.), могут быть отнесены к признаваемым при налогообложении прибыли расходам» в той доле, в какой квартира использовалась для проживания командированных работников. То есть в период простоя такой квартиры расходы по ее содержанию не учитываются. Однако значимость этого письма не следует переоценивать, поскольку в нем (как и в пп. 12 п. 1 ст. 264) говорится лишь о расходах по содержанию квартиры, а, следовательно, – вопрос о возможности учета в целях налогообложения амортизации остается спорным (хотя, очевидно, при аренде квартиры или гостиничного номера принимаемая к вычету арендная плата амортизацию учитывает).

Уверенности в возможности начисления амортизации нет даже в тех случаях, когда приобретение служебного жилья осуществляется налогоплательщиком не добровольно, а во исполнение возложенной на него законодательством обязанности. Такая ситуация может иметь место, например, при работе вахтовым методом. В соответствии со ст. 297 Трудового кодекса [11] вахтовый метод – «особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания». В данном случае работодатель обязан обеспечить работникам возможность проживания «в специально создаваемых работодателем вахтовых поселках... либо в приспособленных для этих целей и оплачиваемых за счет работодателя общежитиях, иных жилых помещениях». Однако в соответствии с п. 32 ст. 264 НК к выче-

ту в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, подлежат лишь «расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб». Вопрос о возможности начисления амортизации на объекты вахтовых и временных поселков остается за рамками правового регулирования, хотя, похоже, он решается в благоприятном для налогоплательщика смысле, поскольку по этому поводу нам не встретился ни один адресованный Минфину запрос или судебное дело. Из этого, по всей видимости, следует, что налоговые органы не оспаривают право налогоплательщика начислять амортизацию на основные фонды, входящие в состав вахтовых и временных поселков. Тем не менее, претензии к налогоплательщику по этому поводу не исключены, поскольку вахтовые поселки относятся к служебному жилью, возможность амортизации которого Минфин бескомпромиссно отрицает.

Для решения рассматриваемой проблемы, которая (как отмечалось выше) касается амортизации не только служебного жилья, но и других основных фондов, не используемых непосредственно для извлечения дохода, представляется целесообразным:

1) Скорректировать определение амортизируемого имущества в п. 1 ст. 256, уточнив, что такое имущество может использоваться не только «для извлечения дохода», но также и «для осуществления деятельности, направленной на получение дохода».

2) Скорректировать определение основных средств и нематериальных активов в п. 1 ст. 257 НК, исключив указание на то, что амортизируемое имущество должно использоваться «в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией». Понятие «основных средств» должно определяться как амортизируемое имущество, не относящееся к нематериальным активам (необходимости в дополнительном определении понятия амортизируемого имущества в данной статье нет, поскольку оно дается в п. 1 ст. 256 НК). Понятие нематериальных активов должно определяться как амортизируемое имущество в виде результатов интеллектуальной деятельности и иных объектов интеллектуальной собственности, а также исключительных прав на них.

Однако принятие предлагаемых поправок снимет не все проблемы в части амортизации жилья. Дело в том, что жилой фонд входит в число так называемых «объектов обслуживающих производств и хозяйств» (далее также – ОПХ), особенностям налогообложения деятельности с использованием которых посвящена ст. 275.1 НК. Согласно данной статье налоговая база по деятельности, связанной с использованием ОПХ (под которой понимается реализация товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам), определяется отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. Убыток от деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, признается для целей налогообложения при соблюдении ряда условий: расходы налогоплательщика на содержание таких объектов, а также стоимость и условия оказания услуг с использованием таких объектов не могут существенно отличаться от соответствующих показателей специализированных организаций, для которых эта деятельность является основной. При несоблюдении любого из этих условий убыток от объектов обслуживающих производств может быть покрыт только за счет будущей прибыли от них. Статья 275.1 не уточняет, распространяются ли ее нормы на расходы в виде амортизационных отчислений. На наш взгляд, на этот вопрос следует дать положительный ответ. Минфин неоднократно подчеркивал [12, 13], что при определении налоговой базы по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщики должны учитывать все относящиеся к ней доходы и расходы, включая внераализационные. А в одном, правда старом, Письме Минфина [14] прямо говорится, что «расходы на со-

держание обслуживающих производств и хозяйств являются комплексными (включают, в частности, затраты на проведение всех видов ремонта, электроснабжение, отопление, водоснабжение, амортизационные отчисления)».

Таким образом, даже если снять препятствия к амортизации служебного жилья, заложенные в определении амортизируемого имущества, вычет амортизационных отчислений будет ограничен нормами ст. 275.1, что представляется правильным не во всех случаях. Эта статья удовлетворительно работает лишь в ситуации, когда убытки ОПХ обусловлены анонимным, но легальным потреблением их услуг сотрудниками организации по льготным ценам. Например, если сауна, ресторан или фитнес-центр обслуживает посторонних по рыночным ценам, а работников организации со скидкой, что порождает убытки – условия принятия таких убытков к вычету не будут соблюдены. Однако если те же сауна, ресторан или фитнес-центр документально не фиксируют бесплатные услуги, оказываемые своим сотрудникам, все предусмотренные ст. 275.1 условия принятия убытков к вычету формально выполняются. Таким образом, ст. 275.1 не исключает маскировки личного потребления сотрудников организаций под производственные расходы.

К парадоксальным налоговым последствиям приводит взаимодействие ст. 275.1 и пп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ, который предусматривает возможность включения в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходов на содержание помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации), «если подобные расходы не учитываются в соответствии со статьей 275.1» Кодекса. Согласно толкованию Минфина, обязательному для применения налоговыми органами [15], столовая не подпадает под действие ст. 275.1 лишь в случае, если она находится на территории предприятия и обслуживает только его работников. В данном случае логика прямо противоположна той, которая положена в основу ст. 275.1: убытки, связанные представлением услуг собственным работникам, вычитываются полностью, но если налогоплательщик в стремлении сократить эти убытки оказывает услуги третьим лицам по рыночным ценам – он утрачивает право на вычет убытков.

Но главный недостаток статьи 275.1 заключается в том, что в ряде случаев она создает препятствия для принятия к вычету собственно производственных расходов. Например, если квартира большую часть времени используется для проживания командированных сотрудников, а в остальное время сдается в аренду по рыночным ценам, – предусмотренные ст. 275.1 условия деятельности объекта ОПХ не соблюдаются, а значит, – вычет расходов, связанных с проживанием командированных работников, ограничен суммой прибыли от сдачи квартиры. Таким образом, возникает коллизия между ст. 275.1 и пп. 12 п. 1 ст. 264, который предусматривает возможность вычета командировочных расходов. Не факт, что эта коллизия будет разрешена в пользу налогоплательщика. В лучшем случае ему разрешат вычет расходов на содержание квартиры в составе командировочных расходов на основании пп. 12 п. 1 ст. 264. Однако поскольку пп. 12 п. 1 ст. 264 амортизационных отчислений не охватывает, они подпадут под действие ст. 275.1, то есть к вычету приняты скорее всего не будут. Именно такая позиция сформулирована в одном из недавних писем Минфина [16].

Еще более неблагоприятная для налогоплательщика ситуация имеет место, если квартира используется для проживания не командированных работников, а приглашенных иностранных или иностранных специалистов. Практика привлечения специалистов из-за рубежа в последнее время широко распространена. Утвержденное Правительством Положение о представлении гарантий материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания в Российской Федерации [17] обязывает работодателя обеспе-

чить жильем иностранного гражданина, ведущего деятельность в РФ на основании разрешения на работу (п. 3 пп. «г»). В связи с этим налогоплательщики обращались в Минфин за разъяснением, можно ли квалифицировать расходы работодателя по оплате жилья иностранным специалистам по п. 4 ст. 255 НК РФ (который предусматривает включение в расходы на оплату труда стоимости бесплатного жилья, предоставляемого работникам в соответствии с законодательством). Положительный ответ на этот вопрос одновременно позволил бы освободить стоимость жилья от обложения налогом на доходы физических лиц по п. 3 ст. 217 НК (в качестве установленных законодательством выплат, связанных с бесплатным предоставлением жилья), а следовательно – и страховыми взносами в государственные социальные внебюджетные фонды. Однако Минфин ответил [18], что из Положения не следует, что жилье должно предоставляться приглашенным иностранным работникам бесплатно, а значит, – п. 4 ст. 255 НК РФ неприменим. В этом случае бесплатное представление работодателем жилья должно рассматриваться в качестве оплаты труда в натуральной форме. Далее, несмотря на то что п. 25 ст. 255 не налагает никаких ограничений на включение в состав расходов на оплату труда любых предусмотренных трудовым или коллективным договором выплат в пользу работника, Минфин усмотрел такие ограничения в ст. 131 Трудового кодекса, согласно которой доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% в ее общем объеме. Из этого Минфин сделал вывод, что расходы на оплату жилья приглашенным иностранным работникам могут сокращать налогооблагаемую прибыль в размере, не превышающем 20% зарплаты. Эта позиция повторяется во всех разъяснениях Минфина последнего времени [19, 20], хотя ранее в период действия этой нормы Трудового кодекса Минфин ограничений на вычет расходов по оплате труда в натуральной форме не налагал [21, 22]. Не согласны с сегодняшней позицией Минфина и некоторые суды. В частности, ФАС Центрального округа [23] указал, что поскольку ст. 131 ТК РФ не регулирует налоговые правоотношения, она не может устанавливать применительно к ним какие-либо ограничения. Тем не менее, право налогоплательщика на полный вычет расходов по обеспечению жильем иностранных работников официально не признается, несмотря на то что обязанность предоставления жилья возложена на налогоплательщиков законодательством.

Что говорить о ситуации, когда работодатель оплачивает для работника жилье добровольно – по соглашению, достигнутому при заключении трудового договора. В этом случае налогоплательщику почти наверняка вообще откажут в вычете соответствующих расходов со ссылкой на п. 29 ст. 270, который запрещает учитывать в целях налогообложения расходы на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, на оплату товаров для личного потребления и другие аналогичные расходы в пользу работников. Кстати, судебная практика свидетельствует, что эта норма применяется налоговыми органами даже в случаях предоставления жилья иностранцам [24]. На наш взгляд, логика п. 29 ст. 270 оправдана лишь в ситуации, когда механизм соответствующих выплат не позволяет определить их получателей, а, следовательно, они не могут быть обложены НДФЛ и страховыми взносами в социальные внебюджетные фонды. Однако если выплаты осуществляются в пользу конкретных работников, они НДФЛ и страховыми взносами облагаются и в этом смысле ничем не отличаются от других форм заработной платы, которая всегда имеет конечной целью оплату товаров, работ и услуг «для личного потребления работников». Тем не менее, при оплате труда в денежной форме соответствующие расходы работодателя вычитываются из прибыли, а при оплате труда в натуральной – нет. Причем после замены единого социального налога страховыми взносами в социальные внебюджетные фонды положение на-

логоплательщика еще более ухудшилось. Ранее выплаты в пользу физических лиц не облагались ЕСН, если соответствующие расходы работодателя не уменьшали базу по налогу на прибыль организаций (п. 3 ст. 236 НК по состоянию на 31.12.2009 г.). Аналогичная льгота по страховым взносам в социальные внебюджетные фонды не предусмотрена [25]. Таким образом, при натуральной форме оплаты труда в соответствии с трудовым договором (в том числе, в случае оплаты работодателем жилья для работника) налогообложение происходит трижды: налогом на прибыль, подоходным налогом и взносами в социальные внебюджетные фонды.

Для решения перечисленных выше проблем представляется целесообразным:

1) Предусмотреть исключение из установленного ст. 131 Трудового кодекса правила, согласно которому доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% в ее общем объеме, в отношении бесплатно предоставляемого работодателем по соглашению с работником жилья и коммунальных услуг.

2) Скорректировать п. 29 ст. 270 НК, предусматрев, что расходы работодателя на оплату товаров, работ, услуг для личного потребления работников учитываются при определении базы по налогу на прибыль, если такая форма оплаты труда предусмотрена трудовым договором и с рыночной стоимостью таких товаров, работ, услуг уплачен НДФЛ (что автоматически предполагает также уплату страховых взносов в социальные внебюджетные фонды).

3) Дополнить статью 275.1 НК нормой о том, что при определении расходов по объектам обслуживающих производств и хозяйств налогоплательщик вправе вычесть из них, включив в общую налоговую базу, расходы, связанные с предоставлением товаров, работ, услуг собственным работникам бесплатно или по льготным ценам, при условии, что с разницей между фактической и рыночной стоимостью таких товаров, работ и услуг уплачен НДФЛ и страховые взносы в социальные внебюджетные фонды, либо если обязанность по бесплатному предоставлению соответствующих благ работникам возложена на работодателя законом. Это означает, что соответствующие расходы могут приниматься к вычету полностью, без соблюдения установленных статьей 275.1 ограничений. Причем в состав таких расходов должны включаться и суммы начисленной амортизации на жилые помещения за период, когда они предоставлялись работникам на указанных выше условиях: ведь при предоставлении жилья командированным работодатель выполняет законодательное предписание, а зачет стоимости предоставляемого работнику жилья в счет оплаты труда равносителен сдаче его в аренду на платной основе.

Таким образом, на наш взгляд, суммы начисленной амортизации по объектам жилого фонда должны приниматься к вычету в следующих случаях:

- если жилье сдается по рыночным ценам (в рамках ст. 275.1);
- если жилье предоставляется собственным работникам в счет оплаты труда, причем с разницей между фактической и рыночной стоимостью аренды уплачены НДФЛ и страховые взносы в социальные внебюджетные фонды (в общей налоговой базе, вне рамок ст. 275.1);
- если жилье бесплатно предоставляется собственным работникам при вахтовом методе работы, командированным работникам и в других случаях, когда законодательство возлагает на работодателя обязанность по бесплатному предоставлению работникам жилья (в общей налоговой базе, вне рамок ст. 275.1).

Основанием для начисления амортизации во всех перечисленных случаях является соответствие жилья предложенному нами выше определению амортизируемого имущества как имущества, используемого как для непосредственного извлечения дохода, так и для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Остается вопрос: что делать в ситуации, когда объект жилого фонда в течение всего или части налогового периода не отвечает требованиям к амортизируемому

имуществу, то есть используется для иных целей либо пристаивает? Простой жилья (безотносительно к продолжительности) следует приравнять к его ненадлежащему использованию, поскольку иначе возникают риски уклонения от уплаты НДФЛ и страховых взносов в социальные внебюджетные фонды путем негласного представления жилья в безвозмездное пользование сотрудникам. Ситуация, когда жилье используется ненадлежащим образом в течение всего налогового периода, особых трудностей не вызывает. Минфин неоднократно указывал [26, 27], что по имуществу, не используемому для извлечения дохода, амортизация начисляется, но в расходах не учитывается (за исключением случаев, когда простой вызван объективными технологическими или экономическими причинами). Сложнее обстоит дело, если в течение одного налогового периода жилье часть времени используется надлежащим, а часть – ненадлежащим образом. Конечно, здесь можно полагаться на общие ограничения вычета расходов по объектам ОПХ, предусмотренные ст. 275.1, однако если доходы от сдачи жилья в аренду высоки, их может оказаться достаточно для вычета сумм амортизации, начисленной в тот период, когда жилье использовалось ненадлежащим образом. Во избежание такого положения целесообразно дополнить статью 275.1 указанием, что суммы начисленной на объекты жилого фонда амортизации принимаются к вычету только за период, когда жилье использовалось надлежащим образом с соблюдением предусмотренных данной статьей требований.

#### Библиографический список:

1. Письмо Минфина России от 15.05.2006 № 07-05-06/116 // СПС КонсультантПлюс
2. Письмо Минфина России от 16.04.2007 № 03-03-06/2/69// СПС КонсультантПлюс
3. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»// СПС КонсультантПлюс
4. КонсультантПлюс: Новые документы для бухгалтера. Выпуск от 09.06.2006
5. Письмо УФНС России по г. Москве от 12.03.2012 № 16-15/020628@ // СПС КонсультантПлюс
6. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.07.2009 по делу № А33-14312/2006 // СПС КонсультантПлюс
7. КонсультантПлюс: Новые документы для бухгалтера. Выпуск от 23.05.2007 // СПС КонсультантПлюс. 2007.
8. Илюшечкин А. Амортизация жилого фонда: быть или не быть? // «Учет. Налоги. Право», 2006, № 27
9. Письмо Минфина от 25 марта 2010 г. № 03-03-06/1/178// СПС КонсультантПлюс
10. Письмо Минфина России от 20 июня 2006 г. № 03-03-04/1/533// СПС КонсультантПлюс
11. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ // «Собрание законодательства РФ», 07.01.2002, № 1 (ч. 1), ст. 3.
12. Письмо Минфина России от 27 октября 2008 г. № 03-03-06/1/603// СПС КонсультантПлюс
13. Письмо Минфина России от 4 сентября 2006 г. № 03-03-04/2/197// СПС КонсультантПлюс
14. Письмо Минфина России от 7 октября 2003 г. № 04-02-05/3/75// СПС КонсультантПлюс
15. Письмо ФНС России от 14.01.2014 № ГД-4-3/271 «По вопросу учета для целей налога на прибыль организаций расходов, связанных с осуществлением деятельности с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств» (вместе с Письмом Минфина России от 19.12.2013 № 03-03-10/56009) // СПС КонсультантПлюс

16. Письмо Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534// СПС Консультант-Плюс

17. О порядке представления гарантий материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания в Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 24.03.2003 № 167 // «Собрание законодательства РФ», 31.03.2003, № 13, ст. 1240.

18. Письмо Минфина России от 18 мая 2012 г. № 03-03-06/1/255// СПС Консультант-Плюс

19. Письмо Минфина России от 19.03.2013 № 03-03-06/1/8392 // СПС Консультант-Плюс

20. Письмо Минфина России от 30.09.2013 № 03-03-06/1/40369 // СПС Консультант-Плюс

21. Письмо Минфина России от 26.12.2005 № 03-03-04/1/446// СПС Консультант-Плюс

22. Письмо Минфина России от 14.03.2006 № 03-03-04/2/72// СПС Консультант-Плюс

23. Постановление ФАС Центрального округа от 29.09.2010 по делу № А23-5464/2009А-14-233// СПС КонсультантПлюс

24. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2007 по делу № А56-47663/2006// СПС КонсультантПлюс

25. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ // «Собрание законодательства РФ», 27.07.2009, № 30, ст. 3738

26. Письмо Минфина РФ от 6 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/236 // СПС Консультант-Плюс

27. Письмо Минфина РФ от 21.04.2006 № 03-03-04/1/367// СПС КонсультантПлюс

## **Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»**

### **Раздел 1. Сведения о журнале «Налоги и финансовое право»**

1. Журнал «Налоги и финансовое право» зарегистрирован в Государственном комитете по печати. Регистрационный номер № 014933.

2. Главный редактор журнала «Налоги и финансовое право» – Аркадий Викторович Брызгалин.

3. Периодичность выхода: 1 номер ежемесячно.

4. Каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» содержит 1-2 основные темы.

5. В каждом номере присутствуют постоянные рубрики: «Теория и практика налогообложения и финансовое право», «По материалам семинаров, проведенных Группой компаний «Налоги и финансовое право», «Актуальные вопросы судебной практики по налоговым спорам», «Новая литература: рецензии и критика», «Интересные факты о налогах и налогообложении» и ряд других рубрик. Редакция журнала оставляет за собой право корректировать и дополнять список постоянных рубрик.

6. Материалы, как правило, готовятся сотрудниками Группы компаний «Налоги и финансовое право».

7. Высшая аттестационная комиссия (ВАК) Министерства образования и науки Российской Федерации включила журнал «Налоги и финансовое право» в документ: «Перечень периодических научных и научно-технических изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых рекомендуется публикация основных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора или кандидата наук». Рекомендуются публикации по правовой тематике соискателей ученой степени к.ю.н., к.э.н. и д.ю.н., д.э.н.

8. В каждом номере журнала «Налоги и финансовое право», независимо от тематики, размещен раздел, в котором публикуются авторские материалы (статьи) сотрудников Группы компаний «Налоги и финансовое право», а также сторонних авторов, направляющих свои работы для публикации: «Теория и практика налогообложения и финансовое право».

### **Раздел 2. Условия публикации в журнале «Налоги и финансовое право»**

1. Статьи сторонних авторов принимаются в каждый номер журнала «Налоги и финансовое право» (см. п. 8 «Сведения о журнале «Налоги и финансовое право») в рубрику «Теория и практика налогообложения и финансового права» или иные рубрики по усмотрению редакции.

2. Рубрика «Теория и практика налогообложения и финансового права» размещена в открытом доступе на нашем сайте в архиве журнала «Налоги и финансовое право».

3. Статьи, полученные и одобренные редакционным советом и редакционной коллегией, публикуются в ближайших номерах (в срок 2-4 месяца).

4. Редакция не уведомляет авторов об этапах прохождения статьи от получения до публикации, однако редакция может дать устный ответ на вопрос: «На каком этапе рассмотрения находится статья автора». Телефон редакции (343) 350-11-62.

5. Редакция оставляет за собой право отбирать к публикации только те статьи, которые соответствуют общей теме издания: налоговое и финансовое право.

6. Редакция оставляет за собой право не принимать к рассмотрению статьи, содержащие ошибки и опечатки, поскольку не корректирует и не редактирует авторские статьи.

7. Редакция оставляет за собой право не публиковать статьи, содержание которых затрагивает честь и достоинство третьих лиц, а также имеет информацию и рекомендации сомнительного характера.

8. Автор обязан в письменном виде уведомить редакцию, что представленная статья нигде ранее не была опубликована (оформляется соглашение о передаче права на публикацию статьи).

9. Статья не может быть опубликована без ссылки на автора.

10. Автор, прислав в журнал «Налоги и финансовое право» свою статью, соглашается с тем, что она может быть опубликована в журнале «Налоги и финансовое право», а также в электронной версии журнала «Налоги и финансовое право», включена в электронные базы данных («Гарант», «КонсультантПлюс»), размещена на сайте Группы компаний «Налоги и финансовое право» и включена в рассылки, которые готовит Группа компаний «Налоги и финансовое право».

11. Автор вправе еще где-либо опубликовать свою статью, уже вышедшую в журнале «Налоги и финансовое право», но с предварительного согласия Редакции, при этом ссылка на первую публикацию в журнале «Налоги и финансовое право» обязательна.

12. Статьи публикуются на безвозмездной основе (дополнительные «скрытые» сборы с авторов не взимаются, в частности, обязательное оформление подписки на наше издание). Гонорар за опубликованные статьи не выплачивается, за исключением материалов, подготовленных по заказу Редакции.

13. По факту публикации статьи в журнале «Налоги и финансовое право» автору статьи высыпается 1 экземпляр журнала, в котором опубликована статья.

14. На каждую статью, допущенную к публикации, пишется рецензия. Рецензия оформляется на бланке Редакции журнала «Налоги и финансовое право» и за подпись Председателя Редакционного совета – Главного редактора А.В. Брызгалина направляется авторам вместе с авторским экземпляром журнала.

15. Соблюдение организационных и технических требований, предоставление анкеты и соглашения о передаче права на публикацию статьи обязательны (образцы анкеты и соглашения можно запросить по электронной почте [cnnfp@cnnfp.ru](mailto:cnnfp@cnnfp.ru)).

### **Раздел 3. Организационные и технические требования к статье**

1. Средний объем статьи: 3–10 страниц формата А4; интервал между строк 1,5; размер букв 14 пунктов.

2. Статья оформляется в формате MS Word.

3. Статья должна содержать следующие информационно-сопроводительные данные: **Фамилия Имя Отчество** (полностью), **фотография** (высыпается отдельным файлом, обязательное требование редакции с 2015 года), **должность** (обязательное требование ВАК), **место работы** (обязательное требование ВАК), **соискатель ученой степени** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **ВУЗ** (обязательное требование ВАК, если есть такие сведения), **город проживания** (обязательное требование ВАК), **аннотация к статье** до 150 слов на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **ключевые слова к статье** на русском и английском языках (обязательное требование ВАК), **пристятейный библиографический список** (обязательное требование ВАК).

4. Выслать текст статьи можно по электронной почте: [cnnfp@cnnfp.ru](mailto:cnnfp@cnnfp.ru). Текст в указанном формате отдельным файлом + фотография + заполненная и подписанная анкета (скан-копия) + заполненное и подписанное соглашение о передаче права на публикацию статьи (скан-копия).

5. Анкету и соглашение заполняют и подписывают все авторы (соавторы).

6. Если текст содержит схемы, рисунки и графики, просим согласовать формат с техническим редактором журнала «Налоги и финансовое право» Колмаковым Олегом Александровичем [cnnfp@cnnfp.ru](mailto:cnnfp@cnnfp.ru) или по тел.(343) 350-12-12, 350-15-90.

7. Представленный авторский текст статьи не корректируется и не редактируется. Все материалы, высланные в адрес редакции, не возвращаются.

8. Редакция не принимает к рассмотрению статьи, если не выполнены организационные и технические требования к статье (раздел 3, пункты 1-7).

## **НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ**

### **предприятий, организаций и граждан**



**Группа компаний  
«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ  
ПРАВО»**

- защита налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- анализ обоснованности актов налоговых органов
- налоговый консалтинг (консультации, экспертизы, заключения)
- защита от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные споры любой сложности
- Налоговый клуб
- общий аудит

**Наш адрес:**  
**620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.**  
**Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.**  
**www.cnnfp.ru E-mail: [cnnfp@cnnfp.ru](mailto:cnnfp@cnnfp.ru)**