

Я считаю, что в данном случае передачу объекта в муниципальную собственность можно считать безвозмездной передачей муниципальному образованию.

Стоит отметить что договор, предполагающий безвозмездную передачу, то есть дарение фонтана коммерческой организацией в муниципальную собственность в будущем не противоречит действующему законодательству. То, что недвижимое имущество на момент его заключения ещё не создано, не является основанием для признания его недействительным само по себе.

Договор, по которому одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность определяется Гражданским кодексом РФ как договор дарения (п. 1 ст. 572 ГК РФ). При этом из ст. 431 ГК РФ следует, что при рассмотрении договора в суде суд квалифицирует договор исходя из существа регулируемых им отношений, а не исходя из его названия или употребленной в нем терминологии. Соответственно, договор о безвозмездной передаче фонтана муниципальному образованию, даже если он будет назван "инвестиционным договором (контрактом)", будет квалифицирован как договор дарения или смешанный договор с элементами договора дарения, к которому в этой части будут применяться правила о дарении (п. 3 ст. 421 ГК РФ). Точнее в данном случае следует говорить о договоре дарения, который содержит обещание передать вещь в будущем (п. 2 ст. 572 ГК РФ)

Запрещение и ограничение дарения предусмотрено ст.ст. 575 и 576 ГК РФ, которые не содержат положений, запрещающих или ограничивающих безвозмездную передачу имущества в муниципальную собственность. Подпункт 4 п. 1 ст. 575 ГК РФ запрещает дарение между коммерческими лицами, однако муниципальные образования, хотя и выступают в гражданско-правовых отношениях на равных началах с гражданами и юридическими лицами, сами таковыми не являются (ст. 124 ГК РФ, смотрите также ст.ст. 1, 2, главу 6 Федерального закона от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации").

Таким образом, заключение договора безвозмездной передачи (дарения) фонтана коммерческой организацией в муниципальную собственность не противоречит действующему законодательству (постановление ФАС Центрального округа от 14 декабря 2007 г. N А62-3829/2006).

Более того, Гражданский кодекс РФ специально описывает один из видов договора дарения, которое может совершаться именно в отношении субъектов, указанных в ст. 1245 ГК РФ, в том числе муниципальных образований, - пожертвование, которое выделяется целевым характером ("в общепользовательных целях").

Отдельно следует оценить обстоятельство, что в данном случае предполагается дарение недвижимого имущества, которое еще не создано.

В соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ право собственности на недвижимые вещи подлежит государственной регистрации. Права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают с момента регистрации соответствующих прав на него, если иное не установлено законом (п. 2 ст. 8 ГК РФ). Из буквального прочтения этих норм следует, что распорядиться недвижимым имуществом (в том числе заключить договор дарения) можно, только если право на это имущество зарегистрировано в установленном порядке. Поскольку зарегистрировать право собственности на еще не созданное имущество невозможно, то, соответственно, и распорядиться им нельзя.

Вместе с тем Пленум ВАС РФ, анализируя возможность заключения в отношении несозданного имущества договоров купли-продажи, в постановлении от 11 июля 2011 г. N 54 указывает, что отсутствие у продавца в момент заключения договора продажи недвижимости права собственности на это имущество само по себе не является основанием для признания такого договора недействительным. Полагаю, что данная позиция применима и к договорам дарения, поскольку он имеет сходную природу с договором купли-продажи, также направлен на отчуждение имущества. То есть то, что договор дарения недвижимости заключается до создания этой недвижимости и регистрации права собственности на нее, само по себе не является основанием для признания его недействительным.

Это также косвенно подтверждается и нижеследующим.

Согласно п. 3 ст. 574 ГК РФ договор дарения недвижимого имущества также подлежит государственной регистрации и в силу п. 3 ст. 433 ГК РФ считается заключенным с момента его регистрации. Судебная практика исходит из того, что это требование распространяется и на договоры дарения недвижимого имущества, содержащие обещание дарения в будущем (постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 июня 2011 г. N 15АП-4391/11, Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16 сентября 2011 г. N Ф08-5365/11).

Бухгалтерский и налоговый учет у коммерческой организации безвозмездно передающей имущество.

При безвозмездной передаче имущества его стоимость (фактическая себестоимость материалов, товаров, продукции, остаточная стоимость объектов основных средств и т.п.) в бухгалтерском учете признается в составе прочих расходов и отражается по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", в корреспонденции с кредитом счета учета передаваемого имущества.

Поскольку указанные расходы при формировании налогооблагаемой прибыли не учитываются, в бухгалтерском учете возникает постоянная разница (ПР) и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО).

ПНО отражается по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" субсчет "Постоянные налоговые обязательства (активы)" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Рассмотрим основные бухгалтерские проводки в случае, если при передаче имущества возникает обязанность по начислению НДС:

1. Списана балансовая стоимость имущества, переданного безвозмездно:

Д 91.2 – К 01.

2. Начислен НДС в связи с передачей имущества:

Д 91.2 – К 68.

3. Отражено ПНО:

Д 99 – К 68.

Рассмотрим основные бухгалтерские проводки в случае, если при передаче имущества обязанность по начислению НДС не возникает:

1. Списана балансовая стоимость имущества, переданного безвозмездно:

Д 91.2 – К 01).

2. Восстановлен "входной" НДС по передаваемому имуществу:

Д 19 – К 68.

3. Восстановленный НДС признан в составе прочих расходов:

Д 91.2 – К 19.

4. Отражено ПНО:

Д 99 – К 68.

При безвозмездной передаче (дарении) необходимо начислить НДС (пп. 1 п. 1 статьи 146, пп. 1 п. 1 статьи 167 НК). Исключение составляют случаи, когда такая передача не признается объектом налогообложения или освобождена от налогообложения НДС (пп. 1, 5 п. 2 статьи 146, пп. 3 п. 3 статьи 39, пп. 12 п. 3 статьи 149 НК).

Согласно п. 2 статьи 154 НК налоговая база по НДС определяется как рыночная стоимость передаваемого имущества без учета НДС.

Если по договору дарения передается объект недвижимости, то обязанность по начислению НДС возникает на дату государственной регистрации права собственности (п. 3 статьи 167 НК).

"Входной" НДС, принятый дарителем к вычету при приобретении имущества, не подлежит восстановлению в связи с последующей безвозмездной передачей этого имущества. При этом пп. 2 п. 3 статьи 170 НК не применяется, поскольку приобретенное имущество использовано для облагаемой НДС операции (безвозмездной передачи).

В случаях, когда при передаче имущества у дарителя не возникает обязанности по начислению НДС, сумма "входного" НДС, ранее принятая к вычету по этому имуществу, подлежит восстановлению (пп. 2 п. 3 статьи 170 НК).

Налог на прибыль

Согласно п. 1 статьи 249 НК передача имущества на безвозмездной основе не признается реализацией в целях главы 25 НК и не является объектом налогообложения по налогу на прибыль.

Стоимость безвозмездно переданного имущества не учитывается в расходах для целей налогообложения прибыли (п. 16 статьи 270 НК).

В отношении учета для целей налогообложения прибыли начисленной суммы НДС существуют два возможных варианта:

- во-первых, налог начисляется в связи с безвозмездной передачей, а значит, является связанным с такой передачей расходом, а следовательно, начисленный НДС нельзя учесть в расходах в целях налогообложения согласно п. 16 статьи 270 НК;
- во-вторых, все налоги, начисленные в соответствии с законодательством, за исключением НДС, предъявленного покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), признаются расходами в налоговом учете (пп. 1 п. 1 статьи 264, п. 19 статьи 270 НК).

В отношении признания в налоговом учете суммы НДС, восстановленной при безвозмездной передаче в случае, когда такая передача не подлежит налогообложению НДС, также существуют два варианта:

- во-первых, восстановление НДС связано с безвозмездной передачей имущества, а значит, данный налог не может уменьшать налогооблагаемую прибыль на основании п. 16 статьи 270 НК;
- во-вторых, сумма восстановленного НДС учитывается в целях налогообложения прибыли согласно п. 1 статьи 264 НК в силу прямого указания, содержащегося в пп. 2 п. 3 статьи 170 НК.

Если даритель воспользовался правом на амортизационную премию, то в этом случае при безвозмездной передаче объекта основных средств даритель не применяет норму п. 9 статьи 258 НК, согласно которой в случае реализации ранее чем по истечении 5 лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, суммы расходов в виде этой амортизационной премии, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль. То есть при безвозмездной передаче основного средства у дарителя не возникает обязанности по восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль ранее учтенной амортизационной премии. Это обусловлено тем, что в целях главы 25 НК

безвозмездная передача имущества не признается реализацией (Письмо Минфина России от 20.03.2009 №03-03-06/1/169).

Налог на имущество

Данным налогом облагается движимое имущество, приобретенное до 2013 года и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в составе объектов основных средств (п. 1 статьи 374 НК). Переданный безвозмездно объект основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Следовательно, его остаточная стоимость перестает участвовать в формировании налоговой базы по налогу на имущество с 1-го числа месяца, следующего за месяцем передачи данного объекта одаряемому (п. 4 статьи 376 НК).

Бухгалтерский и налоговый учет у муниципального образования, получающего безвозмездно имущество.

Согласно п. 23 "Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета...", утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н (далее - Инструкция N 157н), объекты нефинансовых активов принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной (фактической) стоимости.

Первоначальной (фактической) стоимостью объектов нефинансовых активов, полученных учреждением по договору дарения, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, увеличенная на стоимость услуг, связанных с их доставкой, регистрацией и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов на дату принятия к учету. Порядок определения текущей рыночной стоимости в целях принятия к бухгалтерскому учету объектов нефинансовых активов установлен п. 25 Инструкции N 157н.

Из содержания п. 22 Инструкции по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Минфина России от 06.12.2010 N 162н (далее - Инструкция N 162н), следует, что оприходование основных средств должно отражаться в регистрах бюджетного учета на основании первичных учетных документов (накладных поставщика и т.п.).

В рассматриваемой ситуации передающей стороной может быть оформлен акт приема – передачи основных средств или товарная накладная по форме ТОРГ-12 (утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132). Принятие к бюджетному учету основных средств, полученных по договору пожертвования от коммерческой организации по сформированной стоимости (в случае отсутствия у учреждения дополнительных расходов, связанных с безвозмездным получением материальных ценностей), может быть отражено в бюджетном учете в соответствии с п. 23 Инструкции N 162н следующей бухгалтерской записью:

Дебет КРБ 110113340 Кредит КДБ 140110180

А в случае наличия у учреждения дополнительных расходов, связанных с безвозмездным получением основных средств (доставка, приведение в состояние, годное для использования), сначала должна быть сформирована первоначальная стоимость подаренных основных средств на счете 10631 "Капитальные вложения", после чего они принимаются к учету в порядке, предусмотренном п. 23 Инструкции N 162н.

Налог на прибыль

Согласно п. 1 ст. 246 НК РФ российские организации признаются плательщиками налога на прибыль организаций. При этом объектом обложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ).

Государственные (муниципальные) учреждения не исключены из числа плательщиков налога на прибыль организаций (ст. 246 НК РФ). Следовательно, их доходы, которые в соответствии с положениями главы 25 НК РФ не могут быть исключены из состава доходов, учитываемых при налогообложении прибыли, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Напомним, что в целях налогообложения прибыли доходы определяются в соответствии со ст.ст. 248-251 НК РФ на основании данных первичных учетных документов и налогового учета.

Доходы, не учитываемые при налогообложении, перечислены в ст. 251 НК РФ. Так, согласно пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством РФ, не учитываются некоммерческими организациями при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Поскольку в соответствии со ст. 120 ГК РФ государственные учреждения являются некоммерческими организациями, они вправе применять льготу, предусмотренную пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ.

При этом, во избежание разногласий с налоговыми органами, в рассматриваемой ситуации желательно, чтобы выполнялись следующие условия:

- 1) цель передачи должна быть подтверждена документально;
- 2) имущество должно использоваться в соответствии с целями, определенными жертвователем при его передаче;
- 3) должен быть обеспечен отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений и за счет иных источников.

При невыполнении указанных условий стоимость полученных материальных ценностей должна быть включена в состав внереализационных доходов учреждения с целью исчисления налога на прибыль (п. 14 ст. 250 НК РФ). При этом датой признания внереализационного дохода будет являться дата, когда получатель имущества фактически использовал указанное имущество не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись (пп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость

Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты по НДС, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав. Поскольку при безвозмездной передаче товаров передающая сторона не предъявляет получателю товаров к уплате НДС, правовых оснований для вычета этого налога получателем товаров не имеется (письмо Минфина России от 21 марта 2006 г. № 03-04-11/60).