УНИКАЛЬНАЯ ВОЗМОЖНОСТЬ!!!
ПРЯМОЙ ДИАЛОГ С АВТОРОМ
НА САЙТЕ ИЗДАТЕЛЬСТВА!
Т.Л. Крутякова
РАСХОДЫ
и НАЛОГИ
с учетом изменений 2008
• НДС
• Налог на прибыль
• Зарплатные налоги

РАСХОДЫ И НАЛОГИ

Т.Л.Крутякова

ОСНОВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИНЯТЫЕ В КНИГЕ СОКРАЩЕНИЯ

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ

Трудовой кодекс Российской Федерации - ТК РФ

Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. от 03.11.2006) - Закон о бухгалтерском учете

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (в ред. от 18.11.2006), - Классификация основных средств, Классификация

Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н (в ред. от 30.12.1999), - ПБУ 1/98

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (в ред. от 27.11.2006), - ПБУ 6/01

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н (в ред. от 27.11.2006), - ПБУ 14/2000

Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01), утвержденное Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н (в ред. от 27.11.2006), - ПБУ 15/01

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 N 115н (в ред. от 18.09.2006), - ПБУ 17/02

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, - ПБУ 18/02

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (в ред. от 27.11.2006), - Методические указания по учету основных средств

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н (в ред. от 23.04.2002), - Методические указания по учету МПЗ

УСЛОВИЯ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

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

1) обоснованны (т.е. экономически оправданны);

2) документально подтверждены;

3) произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;

4) 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. И именно они являются основным источником споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

* * *

Больше всего споров возникает в связи с экономическим обоснованием тех или иных затрат. И это объяснимо, ведь никаких объективных критериев экономической обоснованности (необоснованности) не существует. Одни и те же затраты для одной организации могут быть экономически обоснованными, а для другой - нет.

Например, расходы на доставку работников к месту работы. Если организация находится в центре города рядом со станцией метро, то такие расходы трудно признать экономически обоснованными. Если же организация находится в таком районе, куда общественный транспорт не ходит, то картина совершенно меняется, и расходы на доставку работников становятся экономически обоснованными.

Кроме того, на принятие решения об экономической обоснованности тех или иных затрат очень сильно влияет субъективный фактор. Для кого-то поездка командированного работника в аэропорт на такси является делом обыкновенным, а кто-то может посчитать это излишеством - экономически необоснованным расходом. Соответственно, очень сложно предугадать, какие претензии могут возникнуть у конкретного налогового инспектора, пришедшего проверять конкретную организацию. Какие расходы покажутся ему экономически необоснованными?

О том, насколько непредсказуемым может быть решение налогового органа, свидетельствуют и письма Минфина России, в которых дается оценка обоснованности тех или иных видов расходов.

Вот лишь несколько примеров.

Пример 1. Организация торговли бесплатно выдает своим клиентам, совершившим покупку на определенную сумму, дисконтные карты. Минфин России считает, что расходы на изготовление таких карт экономически обоснованны и, следовательно, могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (Письмо от 13.02.2007 N 03-03-06/1/84). В данном случае можно лишь радоваться такому "прогрессивному" подходу.

Пример 2. Организация оптовой торговли платит розничным сетям за факт заключения договоров поставки, поставку товаров во вновь открывшиеся магазины, выделение для товаров определенных мест в магазинах и т.п. "услуги". Минфин России в течение нескольких лет настаивал на том, что такие расходы не могут рассматриваться как экономически обоснованные (Письма от 17.10.2006 N 03-03-02/247 и от 03.10.2006 N 03-03-04/1/677). И только в 2007 г. в этом вопросе наметился определенный прогресс. Чиновники согласились с тем, что "могут иметь место случаи, когда заключенное между поставщиком-продавцом и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца". И в таких случаях, при надлежащем документальном подтверждении, указанные расходы могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. При этом в Минфине считают, что такие расходы можно учесть только как расходы на рекламу (в пределах норматива, исчисляемого от размера выручки в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ) (Письмо Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/286).

В этой связи отметим, что платежи, которые оптовики вынуждены платить розничным сетям, давно уже стали обычной практикой. Совершенно очевидно, что эти расходы являются необходимым и обязательным условием для заключения договора с крупными розничными сетями и поставки своих товаров в принадлежащие им магазины. И поэтому у организации-оптовика есть все основания признавать их в целях налогообложения прибыли как расходы, имеющие непосредственную связь с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Однако до 2007 г. при наличии писем Минфина России, содержащих иную позицию, учесть такие расходы в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль было практически невозможно.

Пример 3. Банк обустроил стоянку для своих сотрудников и клиентов. По мнению Минфина России, затраты, связанные с обустройством и содержанием такой стоянки, не являются экономически обоснованными и поэтому не могут учитываться в затратах в целях налогообложения прибыли (Письмо от 15.11.2006 N 03-03-04/2/241).

С этой позицией тоже можно поспорить. Клиенты, которые приезжают в организацию, должны где-то ставить свои машины. Отсутствие благоустроенной стоянки может негативно отразиться на имидже организации, что, в свою очередь, конечно же, влияет на успех переговоров с клиентами. Но, видимо, такая "отдаленная" связь расходов с деятельностью, направленной на получение доходов, не соответствует критериям ст. 252 НК РФ.

Пристальное внимание при проверках налоговые органы уделяют расходам на оплату различных информационных и консультационных услуг. Особенно если стоимость этих услуг велика. Оплачивая такие услуги, организации необходимо сразу запастись аргументами, подтверждающими экономическую обоснованность расходов. Из этих документов должно быть видно не только то, какие услуги были оказаны, но и то, как полученные результаты использовались в деятельности организации.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа указал на то, что для включения в состав расходов затрат на оплату консалтинговых услуг (по исследованию рынка) организация должна доказать, что эти затраты были необходимы (по экономическим, юридическим, экологическим, социальным или иным основаниям), либо связаны с получением дохода (или с возможностью его получения), либо обусловлены какими-то особенностями соответствующей отрасли. Поскольку организация не смогла представить ни одного из перечисленных доказательств (кроме самих текстов отчетов о проведенных исследованиях), суд признал затраты по оплате консалтинговых услуг экономически необоснованными (Постановления от 07.07.2004 N А05-12199/03-10, от 02.06.2006 N А13-7089/2005-19).

Еще одна организация проиграла дело в суде, поскольку суд не принял в качестве документов, подтверждающих экономическую обоснованность услуг, акты сдачи-приемки, которые не содержат конкретной информации о проведенных консультациях, представленных рекомендациях и выполненных работах, носят обезличенный характер, не содержат расчета стоимости оказанных услуг. В ходе рассмотрения дела организация не смогла подтвердить необходимость в оказанных консультационных услугах и факты использования результатов услуг в своей производственной деятельности (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.05.2006 N А19-39593/05-51-Ф02-2541/06-С1).

Очень часто претензии налоговиков связаны с ситуациями, когда организация оплачивает работы (услуги), выполненные сторонними лицами, при наличии в самой организации подразделений (специалистов), в чьи обязанности входит решение аналогичных задач.

Например, в организации есть целый юридический отдел, а организация на стороне заказывает юридические услуги.

Но судебная практика здесь полностью на стороне налогоплательщиков, поскольку налоговое законодательство не ставит экономическую оправданность затрат в зависимость от наличия или отсутствия у организации своих специалистов, решающих аналогичные задачи (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 20.04.2006 N Ф04-2117/2006(21664-А27-3), Волго-Вятского округа от 22.05.2006 N А82-8772/2005-37).

Арбитражная практика, связанная с разрешением споров относительно экономической обоснованности тех или иных расходов, показывает, что судьи исходят из того, 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.

Примечателен вывод, который сделали судьи ФАС Волго-Вятского округа, рассматривая правомерность претензий налоговиков относительно эффективности произведенных организацией расходов.

Судьи, приняв сторону налогоплательщика, указали, что ст. 252 НК РФ не ставит экономическую оправданность произведенных расходов в зависимость от финансовых результатов деятельности налогоплательщика. При этом оценка экономической эффективности понесенных налогоплательщиком расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность неравнозначна экономической эффективности, поскольку последняя отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем. В итоге судьи пришли к выводу, что если расходы соответствуют осуществляемой налогоплательщиком деятельности, то это уже свидетельствует об их экономической оправданности (Постановление от 30.01.2006 N А82-9347/2004-37).

Похожий вывод сделал тот же суд, рассматривая другой спор. В Постановлении от 10.08.2006 N А29-4238/2005а указано, что целесообразность расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия, на основании которого затраты налогоплательщика могут быть признаны экономически оправданными. Экономическая обоснованность определяется связью затрат с производственной деятельностью налогоплательщика.

Правомерность именно такого подхода к оценке обоснованности (оправданности) затрат подтверждена и Конституционным Судом РФ в Определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и N 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 рискового 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 необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

* * *

Любые, даже экономически обоснованные затраты можно учесть в целях налогообложения только в том случае, если они подтверждены документально.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ (в ред., действующей с 1 января 2006 г.) под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации либо 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 билетами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Пункт 1 ст. 252 НК РФ дает налоговым органам основание при проверках исключать из состава расходов те затраты, которые, по их мнению, документально не подтверждены либо подтверждены документами, оформленными с нарушением установленных требований.

Так, например, в Письме Минфина России от 27.02.2007 N 03-03-06/1/135 рассмотрен вопрос о документальном подтверждении расходов на оплату услуг по перевозке товара. Покупатель товара получил от поставщика накладную и счет-фактуру, в которых отдельной строкой были указаны "услуги по перевозке". Других документов, подтверждающих оказание данных услуг, у организации-покупателя нет. В такой ситуации, по мнению Минфина России, у покупателя нет оснований для включения расходов на оплату услуг по перевозке товара в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку эти расходы не подтверждены первичными документами.

При приобретении товаров (работ, услуг) за наличный расчет первичными учетными документами, подтверждающими фактическое осуществление затрат, признаются кассовые чеки.

Обратите внимание! На практике очень часто возникают ситуации, когда в результате длительного хранения чеки выцветают так, что невозможно прочитать отраженную на них информацию. Очевидно, что выцветшие чеки не будут приняты налоговым органом в качестве документов, подтверждающих произведенные расходы. В результате налогоплательщик может попросту "потерять" часть затрат.

Чтобы этого не произошло, можно воспользоваться советом, содержащимся в Письме Минфина России от 03.04.2007 N 03-03-06/1/209. Чиновники считают возможным подтверждать затраты ксерокопиями чеков ККТ, заверенными подписью должностного лица и печатью организации с приложением оригинала чека.

Большое внимание уделяется при проверках не только наличию, но и правильности заполнения первичных документов.

Имейте в виду, что налоговые органы настаивают на том, что все первичные документы должны быть заполнены в рублях. Оформление первичных документов в условных единицах

может привести к тому, что соответствующие затраты не будут приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Такое разъяснение, в частности, содержится в Письме Минфина России от 12.01.2007 N 03-03-04/1/866.

Отметим, что арбитражные суды при рассмотрении споров, связанных с документальным подтверждением расходов, подходят к их решению не так формально, как налоговые органы.

Расходы признаются документально подтвержденными, если первичные документы имеют все необходимые реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Тот факт, что эти документы составлены не по унифицированной форме, решающего значения не имеет. К такому выводу пришел ФАС Московского округа (см. Постановление от 13.01.2004 N КА-А40/10978-03).

Аналогичное решение принял и ФАС Северо-Западного округа (см. Постановление от 27.05.2004 N А56-21172/03), рассматривая спор о документальном подтверждении расходов по договору строительного подряда. Организация включила в состав расходов затраты на капитальный ремонт помещений на основании акта выполненных работ, оформленного в произвольной форме. Налоговая инспекция посчитала затраты организации не подтвержденными документально, поскольку существует унифицированная форма акта о приемке выполненных работ (форма КС-2). Суд признал претензии налоговой инспекции необоснованными, поскольку подписанный сторонами акт содержал все необходимые реквизиты.

А вот если первичные документы не соответствуют требованиям п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, то отстоять правомерность включения затрат в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, не получится даже в суде (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 03.07.2006 N А11-7379/2005-К2-25/256, Дальневосточного округа от 15.11.2006 N Ф03-А24/06-2/3946).

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПРЕМИЯ

При исчислении налога на прибыль организация имеет право единовременно списывать на расходы до 10 процентов суммы произведенных капитальных вложений (так называемая "амортизационная премия"). Эта возможность предусмотрена п. 1.1 ст. 259 НК РФ.

О каких капитальных вложениях идет речь?

Во-первых, это приобретение основных средств.

Во-вторых, это расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

При приобретении основных средств организация может включить в расходы отчетного (налогового) периода до 10% первоначальной стоимости приобретенных объектов.

Амортизационная премия не применяется в отношении основных средств:

1) полученных безвозмездно. Этот запрет содержится непосредственно в п. 1.1 ст. 259 НК РФ;

2) полученных от учредителя в качестве вклада в уставный капитал.

Формально в п. 1.1 ст. 259 НК РФ запрета в отношении таких основных средств нет. Однако в этом пункте указано, что сумма расходов на капитальные вложения должна определяться в соответствии со ст. 257 НК РФ. А порядок определения стоимости основных средств, полученных в виде вклада в уставный капитал, определен не в ст. 257, а в ст. 277 НК РФ. Поэтому, на наш взгляд, на такие основные средства п. 1.1 ст. 259 НК РФ не распространяется.

Аналогичной позиции по этому вопросу придерживается и Минфин России. Правда, по другим причинам. В Минфине считают, что п. 1.1 ст. 259 НК РФ нельзя применять к основным средствам, полученным от учредителя в качестве вклада в уставный капитал, поскольку организация, их получившая, не понесла расходов на приобретение этих основных средств (Письма от 16.05.2006 N 03-03-04/1/452 и от 17.04.2006 N 03-03-04/1/349);

3) приобретенных лизинговой компанией специально для передачи в лизинг.

В Минфине считают, что оборудование, приобретенное для передачи в лизинг и числящееся на балансе организации-лизингодателя на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", не может рассматриваться для целей налогообложения прибыли как объект основных средств. Поэтому при приобретении такого оборудования организация-лизингодатель не вправе единовременно учесть в составе расходов до 10 процентов его первоначальной стоимости (Письма Минфина России от 27.04.2006 N 03-03-04/2/124, от 18.04.2006 N 03-03-04/1/351) <*>.

<*> Эта позиция Минфина России довольно спорна. На сегодняшний день уже есть судебные решения по данному вопросу, вынесенные в пользу налогоплательщиков, подтверждающие правомерность применения п. 1.1 ст. 259 НК РФ в отношении имущества, переданного в лизинг (см. Постановление ФАС Уральского округа от 14.06.2007 N Ф09-4482/07-С3).

Что касается основных средств, приобретаемых лизинговой компанией в собственность и передаваемых в краткосрочную аренду (лизинг) без права выкупа, то в этом случае льгота, установленная п. 1.1 ст. 259 НК РФ, может быть применена в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 06.05.2006 N 03-03-04/2/132).

При проведении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации, техническому перевооружению основных средств в расходах можно единовременно учесть до 10% стоимости произведенных работ.

Обратите внимание! Амортизационная премия применяется только в отношении капитальных вложений в собственные основные средства.

Если организация осуществляет за свой счет капитальные вложения в арендованные объекты, то, при наличии согласия арендодателя на производство таких улучшений, организация-арендатор имеет право включить эти капвложения в состав своего амортизируемого имущества и амортизировать их в течение срока аренды (п. 1 ст. 258 НК РФ). Но при этом арендатор не имеет права списать единовременно на расходы 10% суммы произведенных капвложений (см. Письма Минфина России от 15.11.2006 N 03-03-04/1/759 и от 20.10.2006 N 03-03-04/1/703).

* * *

Амортизационная премия признается в расходах по статье "амортизационные отчисления" (Письмо Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/3/21).

При этом сумма начисленной в отчетном (налоговом) периоде амортизационной премии в полном объеме подлежит учету в составе косвенных расходов (Письмо Минфина России от 28.09.2006 N 03-03-02/230).

В форме налоговой декларации по налогу на прибыль (утв. Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н) в Приложении N 2 к Листу 02 информация о сумме расходов на капитальные вложения (строка 044) отражается в составе информации о косвенных расходах.

* * *

Решение о применении амортизационной премии должно быть отражено в приказе об учетной политике организации для целей налогообложения прибыли.

В случае принятия решения об использовании этого механизма в приказе также необходимо определить процент списания (не выше 10% суммы капитальных вложений).

В течение долгого времени спорным оставался вопрос о возможности выборочного применения механизма амортизационной премии. Может ли организация в течение года применять п. 1.1 ст. 259 НК РФ не ко всем производимым капитальным вложениям?

Да, может.

Примечание. Организация при формировании учетной политики вправе определить критерии, которым должны соответствовать основные средства, в отношении которых будет применяться амортизационная премия.

Это может быть стоимостной или какой-то иной критерий. В учетной политике можно записать, что амортизационная премия в размере 10% применяется, например, только в отношении производственных объектов основных средств с первоначальной стоимостью не менее 1 млн руб. (Письма Минфина России от 17.11.2006 N 03-03-04/1/779 и от 10.04.2007 N 03-03-05/83).

* * *

В каком периоде организация может учесть в расходах сумму амортизационной премии?

Ответ на этот вопрос содержится в п. 3 ст. 272 НК РФ.

В нем указано, что расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные п. 1.1 ст. 259 НК РФ, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с гл. 25 НК РФ приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Если организация приобрела основное средство, то, в соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ, амортизационная премия должна быть списана в расходы в том месяце, на который приходится дата начала амортизации этого основного средства.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Таким образом, амортизационная премия списывается на расходы в месяце, следующем за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию.

Обратите внимание! В этом месяце в расходы включается и амортизационная премия, и первая сумма амортизации по данному основному средству. При этом амортизация начисляется на стоимость, уменьшенную на величину списанных единовременно капитальных расходов.

Пример 1. Учетной политикой организации на 2007 г. предусмотрено единовременное списание 10% суммы произведенных в отчетном (налоговом) периоде капитальных вложений в порядке, предусмотренном п. 1.1 ст. 259 НК РФ.

В июне 2007 г. организация приобрела и ввела в эксплуатацию компьютер стоимостью 60 000 руб. (без НДС). В соответствии с Классификацией ОС организация установила срок полезного использования 25 месяцев. Метод начисления амортизации - линейный. Амортизация по компьютеру начисляется с 1 июля 2007 г.

В июле организация списывает в состав расходов 10% первоначальной стоимости компьютера - 6000 руб.

Рассчитаем сумму амортизации по компьютеру, которую организация может включать в расходы ежемесячно, начиная с июля 2007 г.:

(60 000 руб. - 6000 руб.) : 25 мес. = 2160 руб/мес.

Таким образом, в июле в налоговом учете организация спишет на расходы две суммы:

- амортизационную премию в размере 6000 руб.;
- сумму амортизации в размере 2160 руб.

В дальнейшем ежемесячно организация в налоговом учете будет начислять амортизацию по компьютеру в сумме 2160 руб.

Если организация осуществляет модернизацию (реконструкцию, достройку и т.п.) основных средств, то на расходы единовременно списывается до 10% суммы произведенных капитальных затрат (Письмо Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/3/21). Оставшаяся часть произведенных затрат увеличивает первоначальную стоимость основного средства и списывается через амортизацию в общеустановленном порядке.

При этом вопрос о том, в каком месяце следует учесть в расходах сумму амортизационной премии, решается не так однозначно, как в ситуации с приобретением основных средств.

По мнению Минфина России, затраты в виде амортизационной премии при реконструкции (модернизации) следует учитывать в расходах в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основных средств (Письмо от 16.04.2007 N 03-03-06/1/236). Этот вывод сделан чиновниками на основании п. 3 ст. 272 НК РФ.

На наш взгляд, такой вывод не соответствует НК РФ.

Приведем формулировку п. 3 ст. 272 НК РФ:

"Расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные п. 1.1 ст. 259 НК РФ, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения".

Нетрудно заметить, что в п. 3 ст. 272 НК РФ указаны две разные даты - дата начала амортизации и дата изменения первоначальной стоимости.

Дата начала амортизации - это 1-е число месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Дата изменения первоначальной стоимости - это дата завершения капитальных вложений (ввода их в эксплуатацию), поскольку именно на эту дату стоимость капитальных вложений относится на увеличение первоначальной стоимости.

Очевидно, что об изменении первоначальной стоимости можно говорить лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации либо технического перевооружения основных средств. Поэтому указание на дату изменения первоначальной стоимости может относиться только к амортизационной премии по капитальным вложениям в уже существующие основные средства.

В то же время понятие "дата начала амортизации основного средства" может относиться только к случаям приобретения объектов основных средств, поскольку при осуществлении капитальных вложений в уже существующие объекты основных средств амортизация не начинает, а продолжает начисляться.

С учетом изложенного, по нашему мнению, п. 3 ст. 272 НК РФ следует трактовать так:

- при приобретении основных средств амортизационная премия должна признаваться в расходах в месяце начала амортизации (т.е. в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию);

- при осуществлении капитальных вложений в уже существующие основные средства (модернизация, достройка, дооборудование) амортизационная премия должна признаваться в расходах в месяце изменения первоначальной стоимости (т.е. в том месяце, когда капитальные вложения были завершены и введены в эксплуатацию).

Пример 2. Организация имеет на балансе компьютер первоначальной стоимостью 35 000 руб. Компьютер был приобретен в декабре 2004 г. Срок полезного использования, установленный при вводе компьютера в эксплуатацию, - 40 месяцев. Метод начисления амортизации - линейный. Ежемесячно по компьютеру начисляется амортизация в сумме 875 руб. (35 000 руб. : 40 мес.). В 2007 г. организация произвела модернизацию компьютера. Сумма расходов на модернизацию - 12 000 руб. Работы по модернизации были завершены в марте 2007 г. Организация решила не увеличивать срок полезного использования компьютера.

В бухгалтерском учете в марте расходы на модернизацию должны быть в полном объеме отнесены на увеличение первоначальной стоимости компьютера:

Д-т счета 01 - К-т счета 08 - 12 000 руб. - затраты на модернизацию отнесены на увеличение первоначальной стоимости компьютера.

В соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ в налоговом учете организация в марте списывает на расходы 10% суммы расходов на модернизацию компьютера - 1200 руб. Оставшиеся 10 800 руб. относятся на увеличение "налоговой" первоначальной стоимости компьютера. Таким образом, в марте в налоговом учете организация спишет на расходы сумму амортизационной премии в размере 1200 руб. и амортизацию по компьютеру в размере 875 руб.

С апреля и в бухгалтерском, и в налоговом учете сумма амортизации по компьютеру изменится. Рассчитаем сумму амортизации, которую организация будет ежемесячно начислять по компьютеру в налоговом учете начиная с апреля 2007 г.: (35 000 руб. + 10 800 руб.) : 40 мес. = 1145 руб/мес.

Если же исходить из позиции, высказанной Минфином России в упомянутом выше Письме от 16.04.2007 N 03-03-06/1/236, то в условиях рассмотренного примера сумма амортизационной премии в размере 1200 руб. должна быть признана в расходах в апреле 2007 г. То есть в марте в расходах учитывается только сумма амортизации в размере 875 руб. А в апреле на расходы относится сумма амортизационной премии (1200 руб.) и "новая" сумма амортизации (1145 руб.), рассчитанная исходя из увеличившейся в результате модернизации первоначальной стоимости.

* * *

Решая вопрос о применении амортизационной премии, нужно иметь в виду, что возможность списывать единовременно до 10% суммы произведенных капитальных вложений предусмотрена только в налоговом законодательстве.

ПБУ 6/01 "Учет основных средств" такой возможности не предусматривает. В бухгалтерском учете затраты на приобретение основных средств и (или) на достройку (дооборудование и т.п.) основных средств могут быть списаны на расходы только через амортизацию.

Таким образом, применение амортизационной премии приведет к расхождению между данными бухгалтерского и налогового учета.

Организациям, применяющим ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", придется вести учет возникающих в этой связи временных разниц.

Пример 3. В условиях примера 1 предположим, что в бухгалтерском учете срок полезного использования компьютера принят равным сроку, установленному в налоговом учете, - 25 месяцев, метод начисления амортизации - линейный. Организация учитывает доходы и расходы при исчислении налога на прибыль по методу начисления. Ставка налога на прибыль - 24%. В бухгалтерском учете приобретение компьютера отражается следующими проводками.

Июнь:

Д-т счета 08 - К-т счета 60 - 60 000 руб. - приобретенный компьютер получен от поставщика;

Д-т счета 01 - К-т счета 08 - 60 000 руб. - компьютер принят к учету в составе основных средств организации.

Начиная с июля по компьютеру начисляется амортизация в сумме 2400 руб. в месяц (60 000 руб. : 25 мес.):

Д-т счета 20 - К-т счета 02 - 2400 руб.

В налоговом учете в июле на расходы списывается единовременно 10% первоначальной стоимости компьютера - 6000 руб., а также амортизация за июль - 2160 руб. Общая сумма расходов, признанная в налоговом учете в июле, - 8160 руб. (6000 + 2160).

В бухгалтерском учете в июле в составе расходов признается только сумма амортизации в размере 2400 руб.

Таким образом, величина расходов, признанная в налоговом учете, превышает величину расходов, признанную в бухгалтерском учете, на 5760 руб. (8160 - 2400). В соответствии с п. 12 ПБУ 18/02 эта разница признается налогооблагаемой временной разницей (НВР). Поэтому в июле бухгалтер должен начислить соответствующее этой разнице отложенное налоговое обязательство (ОНО):

Д-т счета 68/"Налог на прибыль" - К-т счета 77 - 1382,4 руб. (5760 x 24%).

В дальнейшем, по мере начисления амортизации, выявленная в июле НВР будет уменьшаться. Одновременно будет уменьшаться и соответствующее ей ОНО.

Процесс возникновения и уменьшения налогооблагаемой разницы и соответствующего ей отложенного налогового обязательства в течение 2007 г. можно наглядно проиллюстрировать с помощью таблицы.

Месяц	Расход		НВР		ОНО	
	бухгалтерский учет	налоговый учет	возникновение	уменьшение	начисление (Д-т 68 - К-т 77)	уменьшен (Д-т 77 - К-т 68)
Июль	2400	8160	5760	-	1382,4	-
Август	2400 <*>	2160 <**>	-	240	-	57,6 <***>
...						
Декабрь	2400	2160	-	240	-	57,6

_____

<*> Амортизация по данным бухгалтерского учета.

<**> Амортизация по данным налогового учета.

<***> Величина, на которую уменьшается отложенное налоговое обязательство, исчисляется исходя из величины уменьшения налогооблагаемой временной разницы и ставки налога на прибыль: 240 руб. x 24% = 57,6 руб.

Очевидно, что списание возникшей в июле 2007 г. разницы и соответствующего ей отложенного налогового обязательства будет производиться в течение всего срока нахождения компьютера на балансе организации.

АРЕНДНАЯ ПЛАТА

Арендные платежи за арендуемое имущество в целях налогообложения прибыли признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При этом нужно помнить, что все расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, должны удовлетворять критериям ст. 252 НК РФ: они должны быть экономически обоснованны, документально подтверждены и связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Соответственно, арендная плата учитывается в расходах только в том случае, если арендованное имущество используется организацией в деятельности, направленной на получение дохода. Если же, например, организация возьмет в аренду автобус, чтобы вывезти своих работников на пикник, то, конечно, арендная плата за этот автобус налоговую базу по налогу на прибыль уменьшать не будет.

И еще один нюанс.

В ст. 270 НК РФ перечислены виды расходов, которые не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. К ним, в частности, отнесены 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, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (п. 29 ст. 270 НК РФ).

Ссылаясь на п. 29 ст. 270 НК РФ, налоговые органы считают, что расходы организации на оплату аренды квартир для работников, носящие социальный характер, не могут быть учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Причем этот запрет, по мнению налоговиков,

касается и ситуации, когда эти расходы предусмотрены трудовыми договорами с работниками (см. Письма УФНС России по г. Москве от 14.03.2007 N 20-08/022129@ и от 18.01.2007 N 21-11/003922@.б).

Отдельно остановимся на документальном подтверждении расходов в виде арендных платежей.

В течение нескольких лет периодически поднимается вопрос о необходимости ежемесячного составления актов, подтверждающих факт оказания услуг по договору аренды.

В 2005 г. налоговые органы официально высказались против ежемесячного составления актов. В Письме ФНС России от 05.09.2005 N 02-1-07/81 утверждалось, что "если договаривающимися сторонами заключен договор аренды (лизинга) и подписан акт приема-передачи имущества, являющегося предметом договора, то из этого следует, что услуга оказывается (потребляется). Следовательно, у организации есть основания для включения в состав налоговой базы по налогу на прибыль сумм доходов от реализации такой услуги (арендодатель, лизингодатель) и расходов в связи с потреблением услуги (арендатор, лизингополучатель)". Причем данные основания возникают у организации "вне зависимости от подписания акта приема-передачи услуги, тем более что требование об обязательном составлении актов приема-передачи услуг ни гл. 25 НК РФ, ни законодательством о бухгалтерском учете не предусмотрено".

В 2006 г. свою позицию по этому вопросу высказал Минфин России.

Причем летом 2006 г. в этом ведомстве посчитали, что ежемесячное составление акта об оказании услуг по аренде недвижимого имущества является обязательным (Письмо Минфина России от 07.06.2006 N 03-03-04/1/505), а уже осенью позиция чиновников поменялась на противоположную. В Письме Минфина России от 09.11.2006 N 03-03-04/1/742 совершенно справедливо отмечается, что "ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей, если иное не вытекает из условий сделки, не требуется".

Отметим, что именно это (ноябрьское) Письмо было передано в Управление администрирования налога на прибыль ФНС России и именно этим Письмом на сегодняшний день руководствуются налоговые органы при проведении налоговых проверок.

Таким образом, для документального подтверждения расходов в виде арендных платежей организации-арендатору достаточно иметь договор аренды, заключенный в соответствии с требованиями гражданского законодательства, и акт приемки-передачи арендованного имущества. Эти документы, наряду со счетами и платежными документами об уплате арендных платежей, являются достаточным документальным подтверждением понесенных организацией-арендатором расходов в виде арендных платежей (Письмо УФНС по г. Москве от 26.03.2007 N 20-12/027737).

* * *

Вопрос о необходимости ежемесячного составления актов актуален не только с точки зрения налога на прибыль, но и с точки зрения НДС. Ведь арендодателю для выставления счета-фактуры на сумму арендной платы нужен документ, подтверждающий факт оказания услуги. А арендатору для вычета "входного" НДС по арендной плате нужен документ, подтверждающий факт принятия оказанной услуги к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Однако и здесь можно обойтись без ежемесячных актов.

Подробные рекомендации и для арендодателя, и для арендатора содержатся в Письме Минфина России от 04.04.2007 N 03-07-15/47.

Согласно этому Письму моментом определения налоговой базы по НДС для арендодателя является более ранняя из дат: день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг либо последний день налогового периода, в котором оказываются услуги, независимо от последующих сроков поступления арендной платы по периодам, установленным договором аренды.

При этом счета-фактуры на сумму арендной платы арендодатель должен выставлять арендатору не позднее пяти дней считая со дня окончания налогового периода, в котором услуги были оказаны.

Арендатор, в свою очередь, имеет право на вычет суммы НДС, указанной в счете-фактуре арендодателя, при наличии документа, подтверждающего факт принятия к учету оказанной услуги. Таким документом, согласно приведенному выше Письму Минфина России, может являться акт приемки-передачи арендуемого имущества.

При этом вычет предоставляется арендатору независимо от состояния расчетов арендодателем.

Обратите внимание! Арендодатель имеет полное право выставить счет-фактуру в течение 5 дней с момента окончания соответствующего налогового периода. То есть счет-фактуру на сумму

арендной платы за июль можно выставить, например, 2 августа. При этом указанный счет-фактуру арендодателю все равно придется зарегистрировать в книге продаж за июль, ведь момент определения налоговой базы по этой операции приходится на июль (п. 4 ст. 166 НК РФ).

Арендатор же в такой ситуации сможет воспользоваться вычетом только в августе, т.к. вычет может быть предоставлен не ранее того налогового периода, в котором был выставлен счет-фактура.

Чтобы арендатор мог пользоваться вычетами "месяц в месяц" (т.е. НДС по арендной плате за текущий месяц ставить к вычету в этом же месяце), арендодателю следует выставлять счета-фактуры последним днем соответствующего налогового периода. Арендатор, получивший счет-фактуру на сумму арендной платы за июль, датированный 31 июля, имеет полное право зарегистрировать его в своей книге покупок за июль и уже в июле воспользоваться соответствующим вычетом.

* * *

Часто на практике в договор аренды включается условие о том, что сверх сумм арендной платы арендатор возмещает арендодателю понесенные им эксплуатационные расходы, связанные с арендуемым имуществом (стоимость коммунальных услуг, услуг связи, услуг по охране и т.п.).

В этом случае арендатор, как правило, ежемесячно возмещает арендодателю указанные расходы на основании счетов, полученных от арендодателя.

Может ли арендатор учесть эти расходы в целях налогообложения прибыли?

Безусловно, да, если, конечно, арендуемое имущество используется им в деятельности, направленной на получение дохода. Расходы арендатора по оплате перевыставленных арендодателем счетов по оплате коммунальных услуг, электроэнергии, услуг связи в отношении арендованного имущества признаются в его налоговом учете в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Однако, во избежание споров с налоговыми органами, арендатору необходимо получить от арендодателя первичные документы, подтверждающие эти расходы (напомним: в соответствии со ст. 252 НК РФ все расходы должны быть документально подтверждены). При этом одного счета, выставленного арендодателем от своего имени на имя арендатора, для документального подтверждения затрат будет недостаточно.

Помимо счета, арендатору необходимо требовать от арендодателя предоставления документов, подтверждающих стоимость потребленных арендатором услуг (копии счетов организаций, предоставляющих услуги, справки-расчеты арендодателя и т.п.).

При наличии таких документов никаких претензий со стороны налоговиков к арендатору не будет (см. Письма Минфина России от 19.01.2006 N 03-03-04/1/43 и УФНС по г. Москве от 26.06.2006 N 20-12/56637).

Еще одна проблема, которая возникает у арендатора, связана с НДС.

Может ли арендатор поставить к вычету суммы НДС, относящиеся к стоимости услуг, возмещенных арендодателю?

Ответ на этот вопрос, к сожалению, на сегодня отрицательный. И все "благодаря" позиции, которую занимает Минфин России.

Еще в 2006 г. появилось разъяснение финансового ведомства (Письмо Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-15/52), согласно которому у арендатора нет права на вычет НДС, уплаченного арендодателю в составе суммы компенсации стоимости потребленной арендатором электроэнергии.

При этом в упомянутом Письме приводится следующее обоснование.

Для арендодателя, не являющегося энергоснабжающей организацией, операции по поставке (отпуску) электроэнергии, осуществляемые в рамках договора аренды, не являются операциями по реализации товаров и, как следствие, не являются объектом обложения НДС. Поэтому арендодатель не имеет права выставлять арендатору счета-фактуры по электроэнергии, потребленной арендатором. И далее следует вывод: "Учитывая, что арендатор компенсирует расходы арендодателя на оплату электроэнергии и поэтому не имеет счета-фактуры по потребленной им электроэнергии, права на вычет налога на добавленную стоимость, перечисленного арендатором арендодателю в составе суммы компенсации, у арендатора не возникает".

После появления этого Письма у налогоплательщиков-арендаторов начались проблемы с получением вычетов. Налоговые органы на местах, руководствуясь этим Письмом, перестали принимать к вычету суммы НДС на основании счетов-фактур на стоимость коммунальных услуг, выставленных арендодателями.

В 2007 г. Минфин России еще раз подтвердил неизменность своей позиции, выпустив новое Письмо, в котором содержатся аналогичные выводы в отношении сумм НДС по коммунальным

услугам, услугам связи, услугам по уборке и охране помещений, стоимость которых возмещается арендатором арендодателю сверх арендной платы (Письмо Минфина России от 24.03.2007 N 03-07-15/39).

Таким образом, на сегодняшний день у арендаторов практически нет шансов получить вычет НДС в части затрат, возмещенных арендодателю сверх сумм арендной платы, поскольку Федеральная налоговая служба довела позицию Минфина России до всех нижестоящих налоговых органов "для сведения и использования в работе" (Письмо ФНС России от 23.04.2007 N ШТ-6-03/340@).

Как можно избежать спора с налоговиками?

На сегодня рецептов для арендатора всего два.

Первый - заключить договоры на коммунальные услуги (услуги связи и пр.) непосредственно с поставщиками этих услуг. В этом случае арендатор пользуется вычетами на основании счетов-фактур, получаемых им непосредственно от организаций, оказывающих услуги.

Второй - включить стоимость коммунальных услуг в арендную плату. Как правило, это делается путем установления арендной платы, состоящей из двух частей - постоянной и переменной. При этом переменная часть арендной платы эквивалентна сумме коммунальных платежей (услуг связи и пр.), потребляемых арендатором за месяц. При таком варианте арендодатель выставляет арендатору счета-фактуры на всю сумму арендной платы (как постоянную, так и переменную часть), а арендатор ставит к вычету всю сумму НДС, указанную в счете-фактуре арендодателя (в том числе и в части, приходящейся на переменную часть). Правомерность таких действий подтверждена Письмом Минфина России от 19.09.2006 N 03-06-01-04/175.

Если ни первый, ни второй варианты не проходят, то "от безысходности" специалистами предлагается третий вариант, позволяющий обойти запрет налоговиков. Он предполагает использование конструкции агентского договора. Можно, помимо договора аренды, составить отдельный агентский договор на оплату коммунальных услуг. А можно условие, подразумевающее существование между сторонами аренды отношений по агентскому договору, включить непосредственно в договор аренды.

В этом случае арендодатель выступает в роли посредника между специализированной организацией и арендатором. А это дает арендодателю формальное право "перевыставлять" арендатору счета-фактуры, полученные от продавцов коммунальных услуг, а арендатору - ставить к вычету суммы НДС, указанные в этих счетах-фактурах.

При этом не забудьте, что посреднический договор является возмездным, поэтому сторонам необходимо предусмотреть выплату вознаграждения за выполнение арендодателем функций посредника.

Кроме того, стоит отметить, что такой договор не гарантирует отсутствие претензий со стороны налоговиков.

* * *

В течение длительного периода времени дискуссионным остается вопрос о том, является ли факт государственной регистрации договора аренды необходимым условием для включения арендных платежей в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Примечание. Позиция Минфина России заключается в следующем: если договор аренды в соответствии с гражданским законодательством подлежит государственной регистрации, то арендные платежи по незарегистрированному в установленном порядке договору не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

В соответствии с гражданским законодательством госрегистрации подлежат договоры аренды недвижимого имущества, которые заключены на срок год и более. Если договор заключен на срок менее года, государственная регистрация договора не требуется.

Таким образом, проблемы на практике могут возникнуть в том случае, если заключен долгосрочный (год и более) договор аренды недвижимого имущества.

Налоговики настаивают на том, что арендные платежи по таким договорам могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в том случае, если договор прошел государственную регистрацию (Письмо Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/2/172).

Причем, отказывая арендаторам в праве учесть арендные платежи в составе расходов с момента получения недвижимого имущества в пользование, Минфин России указывает, что расходы на оплату аренды учитываются только с момента государственной регистрации договора аренды.

А что же делать с суммами арендной платы, уплаченной за пользование недвижимым имуществом с момента получения имущества в аренду и до момента государственной регистрации договора?

Минфин России предлагает следующий компромиссный вариант.

Согласно п. 2 ст. 425 ГК РФ стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора.

При наличии такого условия, по мнению чиновников Минфина России, арендатор вправе учитывать арендную плату в составе расходов с момента получения объекта недвижимости в пользование в том случае, если договор уже зарегистрирован или находится на государственной регистрации (см. Письма Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/2/172, от 17.02.2006 N 03-03-04/3/3).

В таком же порядке учитываются в целях налогообложения и расходы на ремонт арендованного имущества, договор аренды которого подлежит обязательной государственной регистрации (Письмо Минфина России от 17.02.2006 N 03-03-04/3/3).

Таким образом, во избежание споров с налоговыми органами в договор аренды следует внести положение, в соответствии с которым условия заключенного договора применяются к отношениям, возникшим с момента подписания договора сторонами.

Сформулировать это положение (пункт договора) можно следующим образом:

"Стороны договорились, что условия договора применяются к их отношениям, возникшим с момента передачи помещения в пользование арендатору по акту приема-передачи".

Отметим, что позиция Минфина России, увязывающая право учитывать арендные платежи в расходах с наличием госрегистрации договора аренды, не является бесспорной.

Арбитражные суды при рассмотрении таких дел, как правило, встают на сторону налогоплательщиков, исходя из того что налоговое законодательство не содержит такого условия признания арендных платежей, как государственная регистрация договора аренды, и не ставит возможность учета расходов по аренде в зависимость от наличия государственной регистрации договора.

Поэтому отсутствие регистрации договора аренды при подтверждении факта использования арендованного помещения и несения расходов по уплате арендных платежей не может служить основанием для отказа налогоплательщику в праве учесть понесенные расходы в составе затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 27.09.2006 N Ф03-А73/06-2/3152, Московского округа от 25.02.2005 N КА-А41/850-05, Поволжского округа от 03.05.2005 N А55-14674/2004-41, Северо-Западного округа от 09.06.2007 N А56-38876/2006 и от 24.10.2005 N А66-540/2005).

Примечание. Если договор заключается на срок менее года, то его государственной регистрации не требуется.

При этом если стороны в принципе планируют установление долгосрочных арендных отношений, то в такой договор включается условие о том, что по окончании действия договора при отсутствии возражений сторон он автоматически продлевается (или перезаключается) на тот же срок.

Если договор заключен на срок менее года (например, на 11 месяцев), а потом продлен на такой же срок (еще на 11 месяцев), то фактический срок договора уже становится больше года. Возникает вопрос: требуется ли в этом случае регистрация?

Нет, не требуется. Если договор аренды, заключенный на срок менее года, каждый раз продлевается на срок менее года, то независимо от фактического срока аренды государственная регистрация этого договора не требуется. Этот вывод содержится в п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 N 59 "Обзор практики разрешения споров, связанных с применением Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним".

Не спорят с этим и налоговые органы (см. Письмо УФНС по г. Москве от 18.10.2006 N 20-12/92230).

Обратите внимание! В том случае, если по окончании договора аренды, заключенного на срок менее года, он продлевается на срок, превышающий год, такой договор, заключенный на новый срок, подлежит государственной регистрации и признается заключенным с момента такой регистрации.

ВИЗИТНЫЕ КАРТОЧКИ

Организации, которые несут расходы на изготовление визитных карточек для своих сотрудников, задаются вопросом, по какой статье затрат можно учесть эти расходы в целях

налогообложения прибыли. Являются ли эти расходы рекламными? Можно ли их учесть в целях налогообложения в полном объеме?

При решении вопроса о порядке учета затрат на изготовление визиток нужно исходить из того, что рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (Федеральный закон от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе").

Поэтому для правильной квалификации понесенных затрат принципиальное значение имеет характер информации, нанесенной на визитные карточки.

Примечание. Порядок учета затрат на изготовление визитных карточек зависит от того, какая информация на них указана.

Как правило, на визитных карточках, которые организация заказывает для своих сотрудников, указывают наименование организации (и ее логотип), адрес, фамилию и имя сотрудника, а также его должность и контактные телефоны, адрес электронной почты.

Например, визитная карточка может выглядеть так:

```
                    ООО "Ромашка"
                Иванов Иван Иванович
            Руководитель отдела продаж
123456, Москва,                 тел.: (495) 912-84-25
ул. Перестукина, 18                 e-mail: mo@rom.ru
```

В такой визитной карточке содержится только служебная информация о сотруднике и организации, которую он представляет.

Целью вручения такой визитной карточки является представление личности сотрудника. Информация, указанная в визитной карточке, предназначена для ограниченного круга лиц, который определяет ее владелец. Информация на визитной карточке не формирует и не поддерживает интерес к изготавливаемым организацией товарам (работам, услугам). Она лишь информирует о том, что сотрудник работает в конкретной организации в определенной должности, а также о том, как с ним связаться.

Поэтому расходы на изготовление таких визитных карточек не являются расходами на рекламу (Письмо Минфина России от 29.11.2006 N 03-03-04/1/801). Они учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (см. Письмо УМНС по г. Москве от 15.10.2003 N 26-12/57647).

Такой вывод подтверждается и арбитражной практикой (см. Постановления ФАС Московского округа от 13.10.2006 N КА-А40/8892-06, Уральского округа от 11.03.2004 N Ф09-827/04-АК, от 03.03.2003 N Ф09-451/03-АК, Поволжского округа от 04.06.2001 N А55-12388/2000-3, Северо-Западного округа от 05.08.2002 N А56-4649/02).

Но нужно учитывать, что иногда визитные карточки изготавливаются специально для рекламных мероприятий и содержат рекламную информацию.

Визитная карточка с рекламной информацией может быть такой:

```
                    ООО "Ромашка"
          Консультационные услуги по ведению
          бухгалтерского и налогового учета.
           Первая консультация - бесплатно!
123456, Москва,                 тел.: (495) 912-84-25
ул. Перестукина, 18                 e-mail: mo@rom.ru
```

Если такие визитные карточки распространяются среди неопределенного круга лиц (например, выкладываются на выставочном стенде), то расходы на их изготовление и распространение следует признать расходами на рекламу (в составе иных нормируемых видов рекламы согласно п. 4 ст. 264 НК РФ, которые принимаются в целях налогообложения в пределах 1% выручки от реализации).

ГСМ

Если организация имеет в собственности автомобили, то она неизбежно несет затраты на приобретение ГСМ.

Если автомобиль арендуется у другого лица (при этом не важно, кто является арендодателем - другая организация или физическое лицо), то порядок содержания этого автомобиля определяется Гражданским кодексом РФ и условиями договора аренды.

При заключении договора аренды с экипажем арендодатель отвечает за управление автомобилем и его нормальную безопасную техническую эксплуатацию. Арендодатель же обеспечивает поддержание надлежащего состояния сданного в аренду транспортного средства, включая проведение текущего и капитального ремонта. При этом расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства, в том числе расходы на оплату топлива и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов, несет за свой счет арендатор, если иное не предусмотрено договором аренды (ст. 636 ГК РФ).

При заключении договора аренды автомобиля без экипажа обязанность по оплате расходов на содержание транспортного средства, его страхование, а также иных расходов, возникающих в связи с его эксплуатацией, по общему правилу, также возлагается на арендатора (ст. 646 ГК РФ).

Поэтому организация, арендующая автомобиль, имеет право учитывать в расходах затраты на ГСМ, независимо от вида договора аренды (с экипажем или без экипажа), если только самим договором аренды не установлено иное.

Затраты на приобретение ГСМ учитываются в целях налогообложения прибыли по статье "материальные затраты" (пп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ).

* * *

Чтобы учесть затраты на ГСМ в целях налогообложения прибыли, организации потребуются документы, подтверждающие размер понесенных затрат.

В зависимости от формы расчетов такими документами могут быть:

- при наличных платежах - кассовый чек. При этом в чеке кроме информации о дате и сумме покупки должны быть сведения о марке и количестве отпущенных ГСМ. Если в чеке ККТ таких данных нет, то к нему должен быть приложен товарный чек, содержащий соответствующую информацию;
- при безналичных расчетах водителям выдаются талоны или топливные карты, по которым они и заправляют автомобили. При этом документами, подтверждающими сумму фактических затрат на ГСМ, будут являться кассовые чеки, подтверждающие отпуск топлива по талонам (картам), и акты (накладные) от поставщика с данными о фактически отпущенном количестве топлива.

Обратите внимание! Чек АЗС на приобретение ГСМ является документом, подтверждающим факт того, что бензин был действительно приобретен. Однако одних чеков недостаточно. Ведь чек не может подтвердить факт использования приобретенного бензина. А согласно ст. 252 НК РФ расходы учитываются в целях налогообложения при условии, что они связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Первичным документом, подтверждающим использование приобретенного бензина, является путевой лист, в котором содержится вся необходимая информация о работе автотранспорта, включая информацию о расходе ГСМ.

Долгое время налоговые органы настаивали на том, что путевые листы, обосновывающие расходы, должны оформляться по форме, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78, и в строгом соответствии с Правилами заполнения этой формы. При отсутствии таких путевых листов расходы на ГСМ попросту изымались из состава затрат, уменьшающих налоговую базу.

И только в 2005 г. представители Минфина России согласились с очевидным фактом - форма N 3 "Путевой лист легкового автомобиля", утвержденная Постановлением Госкомстата России N 78, носит обязательный характер только для специализированных автотранспортных организаций (Письмо Минфина России от 20.09.2005 N 03-03-04/1/214).

Все остальные организации могут разработать свою форму путевого листа либо иного документа, подтверждающего произведенные расходы в виде горюче-смазочных материалов (с соблюдением требований, предусмотренных п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Таким образом, в настоящее время организации (за исключением автотранспортных предприятий) самостоятельно принимают решение о том, какую форму путевого листа они будут применять (унифицированную или свою собственную).

При разработке собственной формы путевого листа имейте в виду, что она в обязательном порядке должна содержать информацию о месте следования автомобиля (Письмо УФНС по г. Москве от 14.11.2006 N 20-12/100253). Эта информация позволит подтвердить факт

использования автомобиля в деятельности организации и, соответственно, будет служить доказательством экономической обоснованности расходов на ГСМ и их связи с деятельностью, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ).

И конечно же, в путевом листе должна быть информация о пробеге автомобиля. Иначе бухгалтер не сможет рассчитать расход ГСМ.

Еще один важный момент: все самостоятельно разработанные формы первичных документов являются частью учетной политики организации (п. 5 ПБУ 1/98 "Учетная политика организации"). Поэтому самостоятельно разработанная форма путевого листа должна быть приложена к приказу об учетной политике организации.

Если с формой путевого листа вопрос решен однозначно, то периодичность его составления до сих пор вызывает вопросы.

Подход Минфина России на сегодняшний день более чем лоялен: организация может самостоятельно определить периодичность составления путевых листов. При этом нужно исходить из того, что первичные документы должны составляться таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании возможно было судить об обоснованности произведенного расхода.

В Письме Минфина России от 16.03.2006 N 03-03-04/2/77 указано, что если еженедельное (ежемесячное, ежеквартальное) составление путевого листа позволяет организовать учет отработанного времени, расхода горюче-смазочных материалов, путевой лист, составленный с такой периодичностью, может подтверждать расходы налогоплательщика на приобретение ГСМ.

Таким образом, учитывая требования налоговиков о том, чтобы в путевом листе нашли свое отражение все маршруты следования данной конкретной машины, вопрос о периодичности составления путевых листов должен решаться в каждой организации в зависимости от интенсивности использования автотранспорта. Если автомобиль ежедневно совершает несколько поездок, то путевой лист придется составлять ежедневно. Если же интенсивность использования автомобиля невелика, например несколько раз в неделю, то путевой лист может составляться и раз в неделю. При этом в нем нужно будет указать все поездки, совершенные за эту неделю, с расшифровкой по датам.

* * *

Налоговый кодекс не ограничивает размер затрат на ГСМ, учитываемых в целях налогообложения прибыли.

Однако, несмотря на это, налоговые органы на местах зачастую настаивают на том, что организации при определении размера затрат на ГСМ, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, должны ориентироваться на Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте (Руководящий документ Р3112194-0366-03), утвержденные Минтрансом России 29.04.2003.

В обоснование своей позиции налоговики ссылаются, в частности, на Письмо Минфина России от 04.05.2005 N 03-03-01-04/1/223.

Позиция Минфина России, высказанная в указанном выше Письме, такова.

При определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля необходимо учитывать Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом России.

В отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены, при определении норм расхода топлива налогоплательщику следует руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля.

Таким образом, если вы хотите на 100 процентов оградить себя от возможных претензий налоговиков, то вам придется при списании затрат на ГСМ руководствоваться приведенной выше позицией Минфина России. Это значит, что в расходах будут учитываться фактически понесенные затраты на ГСМ (подтвержденные путевыми листами и чеками ККТ), но не более сумм, рассчитанных исходя из Норм, утвержденных Минтрансом России.

Однако нам позиция Минфина России представляется необоснованной.

Повторяем, в НК РФ нет никаких указаний на то, что затраты на ГСМ должны приниматься в целях налогообложения в пределах норм, установленных Минтрансом России (либо каким-нибудь иным ведомством).

Чтобы соблюсти требования ст. 252 НК РФ, организации достаточно самостоятельно установить нормативы расхода ГСМ по каждому конкретному автомобилю, используя, в первую очередь, данные завода-изготовителя. При этом, в зависимости от условий использования и технического состояния каждого автомобиля, эти нормы могут быть скорректированы в большую или меньшую сторону. Очевидно, что при использовании автомобиля в большом городе (например, в Москве) в условиях постоянных пробок расход бензина значительно выше, чем при

использовании точно такого же автомобиля для поездок по незагруженным трассам. Использование кондиционера тоже повышает расход, причем ощутимо. Разрабатывая нормы расхода ГСМ, организация может учесть все эти (и не только эти) факторы, подтвердив их соответствующими расчетами.

Итогом всей этой работы может стать приказ руководителя об утверждении норм расхода топлива, масла, прочих технических жидкостей и смазочных материалов отдельно для каждого автомобиля, используемого на предприятии.

Установленные этим приказом нормы будут определять максимальный размер расходов на ГСМ, который может быть учтен в расходах в целях налогообложения прибыли. Таким образом, бухгалтер, рассчитывая сумму затрат на ГСМ, будет руководствоваться следующим подходом: в расходах будет учтена сумма фактических затрат (подтвержденная документально), но в размерах, не превышающих суммы, рассчитанные исходя из норм, установленных приказом руководителя.

При таком подходе, на наш взгляд, у налоговых органов не будет оснований для предъявления каких-либо претензий по поводу необоснованности затрат на ГСМ.

* * *

Отдельно остановимся на порядке учета сумм НДС, относящихся к стоимости ГСМ.

Основным документом, дающим право на вычет НДС, в настоящее время является счет-фактура (п. 1 ст. 172 НК РФ).

При наличии счета-фактуры вычет представляется независимо от того, выделен НДС в первичных документах (чеках, накладных, актах) или нет.

При отсутствии счета-фактуры правомерность вычета (на основании кассового чека) можно доказать только в судебном порядке. Налоговые органы однозначно настаивают на том, что вычет НДС на основании чека ККТ невозможен.

Если сумма НДС в чеке не выделена, то вся стоимость ГСМ, указанная в чеке, формирует стоимость приобретенных ГСМ и учитывается в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

А что делать, если сумма НДС в чеке выделена?

Если у организации нет счета-фактуры, то без обращения в суд вычет она получить не сможет. При этом сумма НДС, выделенная в чеке, не будет признана налоговиками и в качестве расхода, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль.

Логика их рассуждений такова.

Перечень случаев, когда суммы "входного" НДС могут быть учтены в целях налогообложения прибыли, приведен в ст. 170 НК РФ. Отсутствие у налогоплательщика документов, подтверждающих его право на применение вычета по НДС, указанным перечнем не предусмотрено. Следовательно, оснований для включения данного налога в стоимость товаров (работ, услуг) при налогообложении прибыли в этом случае не имеется.

Таким образом, организация не вправе учесть в составе расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль сумму НДС, выделенную в чеке АЗС. В итоге эта сумма НДС вообще в целях налогообложения не учитывается (ни в составе вычетов по НДС, ни в составе расходов по налогу на прибыль).

Отметим, что этот же подход применяется налоговыми органами на местах и в тех случаях, когда в чеке присутствует запись "в том числе НДС" или "включая НДС" (без выделения суммы налога). Сумма НДС в этом случае определяется ими расчетным путем.

КОМАНДИРОВОЧНЫЕ РАСХОДЫ

Направление работников в служебные командировки в настоящее время регулируется Трудовым кодексом РФ и Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР" (применяется в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ) (далее - Инструкция N 62).

Понятие служебной командировки дано в ст. 166 ТК РФ. Это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Таким образом, понятие "командировка", равно как и "командировочные расходы", применимо только к тем работникам, которые работают в организации на основании трудовых договоров (см. Письмо Минфина России от 13.11.2006 N 03-03-04/1/755).

Документальное оформление командировки

Какими документами следует оформлять направление работника в командировку?

Ответ на этот вопрос не так однозначен, как это может показаться на первый взгляд.

Дело в том, что существуют два различных документа, имеющих одно и то же назначение (дублирующих друг друга), - приказ о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение. Эти документы, во-первых, подтверждают производственный характер командировки, во-вторых, позволяют определить ее продолжительность.

Очевидно, что составлять оба документа (и приказ, и командировочное удостоверение) нет никакой необходимости, можно ограничиться одним. С этим соглашается и Минфин России. При этом до недавнего времени чиновники считали, что организация может самостоятельно принять решение о том, какой из этих документов применять - командировочное удостоверение или приказ. В Письме Минфина России от 24.10.2006 N 03-03-04/2/226 было указано, что принятый в организации порядок документального оформления командировок должен быть закреплен в локальном нормативном акте (это может быть, например, положение о командировках).

Однако на сегодняшний день Минфин России высказывает несколько иную позицию. Не оспаривая право организации оформлять командировку не двумя, а только одним документом, Минфин России считает, что в случае применения одного документа это должно быть именно командировочное удостоверение.

Таким образом, организация имеет право по своему усмотрению оформлять направление работников в командировку либо двумя документами (приказом и командировочным удостоверением), либо только одним - командировочным удостоверением.

Примечание. При отсутствии командировочного удостоверения с отметками о выбытии и прибытии в место назначения, оформленного в соответствии с требованиями Инструкции N 62, налоговые органы, скорее всего, откажут организации в праве учесть соответствующие командировочные расходы в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 23.05.2007 N 03-03-06/2/89).

Отметим, что арбитражная практика свидетельствует о том, что судьи, как правило, не поддерживают такой подход. Если у организации есть документы, подтверждающие размер понесенных расходов и производственный характер командировки, то суды не видят никаких препятствий для учета командировочных расходов в целях налогообложения прибыли вне зависимости от наличия или отсутствия командировочного удостоверения (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 07.05.2007 N Ф04-2644/2007(33834-А45-14), Уральского округа от 04.05.2007 N Ф09-3119/07-С2).

Но возможен и противоположный исход дела (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.04.2007 N А28-7048/2006-250/21).

Поэтому, если вы хотите гарантированно избежать спора, оформляйте командировочные удостоверения для всех работников, которые отправляются в командировки на территории РФ.

Если работник направляется в зарубежную командировку, то в этом случае оформляется приказ, в котором указывает цель командировки и ее длительность. После возвращения работника из командировки для документального подтверждения расходов на командировку достаточно снять копию с тех страниц загранпаспорта, на которых находятся отметки о датах пересечения границ соответствующих государств.

При отсутствии в загранпаспорте отметок о датах пересечения границ каждого иностранного государства документами, служащими основанием для выплаты суточных, могут являться иные документы, подтверждающие время нахождения работника в том или ином государстве (приказ руководителя организации о командировании работника, билеты, посадочные талоны, счета за проживание в гостинице) (Письмо Минфина России от 08.09.2006 N 03-03-04/1/660).

Обратите внимание! Если работник был направлен в командировку в выходные или праздничные дни, то налоговый орган, скорее всего, потребует от организации дополнительные документы.

Так, например, в Письме УФНС по г. Москве от 16.08.2006 N 20-12/72393 указано, что для признания в целях налогообложения прибыли расходов на командировки, приходящиеся на выходные и праздничные дни, к отчету необходимо приложить заверенную копию утвержденных руководителем организации правил внутреннего распорядка, предусматривающих режим работы в выходные и праздничные дни.

Возмещаемые расходы

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой (ст. 167 ТК РФ).

К возмещаемым расходам трудовым законодательством отнесены (ст. 168 ТК РФ):

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Как видим, трудовое законодательство не ограничивает работодателя перечнем возмещаемых работнику расходов. Помимо обязательных (проезд, проживание, суточные), работодатель возмещает и другие расходы работника. Главное - чтобы работодатель разрешил перед командировкой произвести работнику эти расходы или одобрил их после возвращения.

Перечень командировочных расходов для целей налогообложения прибыли приведен в пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ. Согласно этому подпункту ими признаются, в частности, расходы на:
- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Согласно ст. 252 НК РФ обязательным условием для включения всех затрат в состав расходов, принимаемых при налогообложении прибыли, является их экономическая обоснованность, наличие подтверждающих документов, оформленных в соответствии с законодательством РФ, и связь с деятельностью, направленной на получение доходов.

Эти требования полностью распространяются и на командировочные расходы.

Момент признания командировочных расходов в налоговом учете зависит от выбранного организацией метода учета доходов и расходов.

Если организация применяет метод начисления, то расходы на командировки признаются в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата утверждения авансового отчета (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

При использовании кассового метода расходами признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ). Поэтому затраты на командировку при кассовом методе признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором был утвержден авансовый отчет, но только в части, не превышающей сумму выданного ранее аванса. Если по авансовому отчету получился перерасход, то эта часть командировочных расходов включается в расходы только после погашения задолженности организации перед работником.

Обратите внимание! Все расходы командированного работника должны подтверждаться оправдательными документами. Если работник не может представить оправдательные документы (например, он потерял билет), то организация может возместить ему понесенные расходы на основании его заявления, но эти расходы для целей налогообложения прибыли учитываться не будут.

Исключением из этого правила являются только суточные. Они выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, и их общая сумма фиксируется только в авансовом отчете. Никакие отчетные документы по израсходованным суточным к авансовому отчету прилагать не требуется.

Суточные

Ограничения по размеру командировочных расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, предусмотрены только для суточных.

Все остальные расходы признаются в фактических размерах, подтвержденных документами.

Эти правила применяются как для командировок по территории РФ, так и при командировании работников за рубеж.

На сегодняшний день в состав расходов при исчислении налога на прибыль можно включить суточные в размере не более 100 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ.

Такая величина суточных установлена Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

Организация внутренним локальным нормативным актом может установить и более высокий размер суточных для своих работников, направляемых в командировки. Причем размер суточных может быть различным для разных категорий работников. Однако для целей налогообложения прибыли в расходах будут учтены суточные в размере, не превышающем 100 руб. в сутки. Сумма превышения налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает (в бухгалтерском учете образуются постоянные разницы, подлежащие учету в соответствии с ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль") (Письмо Минфина России от 17.11.2006 N 03-03-04/1/774).

Суточные выплачиваются командированному работнику за все время командировки, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути (п. 14 Инструкции N 62).

При определении общей величины суточных следует учитывать, что днем отъезда (первым днем командировки) считается день отправления соответствующего транспортного средства (самолета, поезда и т.п.) из места постоянной работы командированного, а днем приезда - день прибытия транспортного средства в место постоянной работы.

Если, например, поезд отправляется до 24 часов включительно, днем отъезда считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее - последующие сутки.

Если станция (аэропорт, пристань) находится за чертой населенного пункта, то учитывается и время, необходимое для проезда до станции (аэропорта, пристани) (п. 7 Инструкции N 62).

Обратите внимание! Если работник направлен в командировку в местность, откуда он каждый день может возвращаться к своему постоянному месту жительства, суточные ему не выплачиваются (п. 15 Инструкции N 62). Правомерность этого положения подтвердил Верховный Суд РФ в Решении от 04.03.2005 N ГКПИ05-147.

Постановлением Правительства РФ N 93 установлены и нормы суточных при направлении работников в зарубежные командировки. Их размер зависит от страны командирования.

Если в организации суточные при зарубежных командировках выплачиваются работникам в размерах, превышающих установленные нормы, сумма превышения для целей налогообложения прибыли в состав расходов не включается и в налоговом учете не отражается.

* * *

Итак, для целей налогообложения прибыли размер суточных нормируется.

А существуют ли какие-либо нормативы суточных для целей исчисления НДФЛ?

Пунктом 3 ст. 217 НК РФ (в ред., действующей до 1 января 2008 г.) предусмотрено, что при оплате работодателями расходов на командировки освобождаются от обложения НДФЛ суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Однако никаких норм суточных для целей исчисления НДФЛ законодательством РФ не установлено.

При этом в ст. 168 ТК РФ указано, что порядок и размеры возмещения расходов, связанных с командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Таким образом, логично сделать вывод, что нормы суточных, установленные локальным нормативным актом организации в соответствии со ст. 168 ТК РФ, и есть те самые нормы, установленные в соответствии с законодательством РФ, о которых идет речь в ст. 217 НК РФ. Поэтому вся сумма суточных, выплачиваемая работнику по нормам, установленным в организации, не должна облагаться НДФЛ.

Но налоговые органы всегда считали иначе.

Минфин России в Письмах от 28.10.2004 N 03-05-01-04/63 и от 20.10.2003 N 04-04-06/191 и МНС России в Письме от 17.02.2004 N 04-2-06/127 настойчиво доказывали, что установленные организациями в коллективных договорах или локальных нормативных актах нормы суточных носят индивидуальный характер и не могут рассматриваться в качестве норм компенсационных выплат, о которых идет речь в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, делался ими вывод, суточные, выплаченные сверх норм, установленных для коммерческих организаций Постановлением Правительства РФ N 93, подлежат обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.

Казалось, что в 2005 г. ситуация изменилась. Высший Арбитражный Суд РФ Решением от 26.01.2005 N 16141/04 признал подход налоговиков и Минфина неправомерным.

ВАС РФ указал, что нормы суточных, установленные Постановлением Правительства РФ N 93, не могут применяться в целях исчисления налога на доходы физических лиц, поскольку это Постановление принято в соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ и устанавливает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В результате ВАС РФ установил, что удерживать НДФЛ с суточных, выплаченных работнику при командировках в размерах, установленных организацией в соответствии со ст. 168 ТК РФ (как по территории РФ, так и при зарубежных командировках), неправомерно.

Позиция ВАС РФ, высказанная в Решении от 26.01.2005 N 16141/04, позднее была подтверждена Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 26.04.2005 N 14324/04. Суд подтвердил, что удержание НДФЛ с суточных, возмещенных работнику при командировках в размерах, установленных организацией в соответствии со ст. 168 ТК РФ (как по территории РФ, так и при зарубежных командировках), неправомерно.

Но, к сожалению, позиция, высказанная ВАС РФ, не убедила чиновников Минфина России. И они своего мнения не изменили.

Так, например, в Письме Минфина России от 20.03.2007 N 03-04-06-01/77 указано следующее:

"...Трудовой кодекс лишь предоставляет работодателю право устанавливать размер возмещения расходов, связанных со служебной командировкой, а не наделяет его правом определения нормативного размера таких расходов, не учитываемого для целей налогообложения.

Нормы расходов организаций на выплату суточных утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 N 93...

Поскольку установления специальных норм суточных только для целей обложения налогом на доходы физических лиц Кодексом не предусмотрено, полагаем, что использование... в этих целях Норм расходов организаций на выплату суточных, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 N 93, не будет противоречить положениям Кодекса.

При этом фактический размер суточных, выплачиваемых работнику при направлении его в служебную командировку, может превышать нормы, установленные указанным Постановлением Правительства Российской Федерации. Сумма суточных, превышающая установленные нормы, будет являться объектом обложения налогом на доходы физических лиц".

Налоговые органы на местах, конечно же, полностью поддерживают эту позицию (см., например, Письмо УФНС по г. Москве от 27.11.2006 N 28-10/103473).

Таким образом, можно с уверенностью утверждать, что при проверке правильности исчисления НДФЛ за периоды до 1 января 2008 г. налоговый орган будет настаивать на необходимости удержания НДФЛ со сверхнормативных суточных.

Поэтому каждой организации нужно принять самостоятельное решение о налогообложении сверхнормативных суточных, принимая во внимание тот факт, что неудержание НДФЛ с сумм суточных, превышающих нормативы, установленные в Постановлении Правительства РФ N 93, практически 100-процентно приведет к спору, выиграть который возможно будет только путем обращения в суд.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. ситуация с налогообложением суточных существенно меняется.

С этой даты вступают в силу изменения, внесенные в п. 3 ст. 217 НК РФ Федеральным законом от 29.07.2007 N 216-ФЗ. Согласно этим изменениям с 1 января 2008 г. специально для целей исчисления НДФЛ установлены нормативы суточных:

для командировок по России - 700 руб. в сутки;

для зарубежных командировок - 2500 руб. в сутки.

Если в организации суточные выплачиваются в большем размере, то сумма превышения с 1 января 2008 г. должна облагаться НДФЛ. И этот факт уже обсуждению не подлежит.

* * *

Учитывая изложенные выше проблемы с НДФЛ, можно было бы ожидать аналогичных проблем и с ЕСН. Ведь пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ предусмотрено, что от налогообложения освобождены суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Но это не так.

Необходимо помнить, что в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ не облагаются ЕСН любые выплаты в пользу физических лиц, если эти выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, суточные, оплаченные в пределах норм и включенные в расходы при налогообложении прибыли, не облагаются ЕСН согласно пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, а сверхнормативные суточные, не учитываемые при исчислении налога на прибыль, не облагаются ЕСН на основании п. 3 ст. 236 НК РФ (Письмо Минфина России от 17.07.2007 N 03-04-06-01/247).

Правомерность такого вывода подтвердил Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 26.04.2005 N 14324/04, а также в Информационном письме от 14.03.2006 N 106.

Таким образом, у организаций-плательщиков налога на прибыль суммы суточных не подлежат обложению ЕСН в полном объеме.

Расходы на проезд

Итак, в целях налогообложения прибыли из всех командировочных расходов нормируются только суточные.

Все остальные расходы учитываются в целях налогообложения в сумме фактических затрат, подтвержденных первичными документами.

В частности, НК РФ не ограничивает размер расходов по оплате проезда работника к месту командировки и обратно. Поэтому организация может учесть в расходах, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, фактически понесенные расходы на проезд, подтвержденные первичными документами, в том числе и билеты по тарифу "бизнес-класс" (Письмо Минфина России от 21.04.2006 N 03-03-04/2/114).

В последнее время все большее распространение получают так называемые электронные авиабилеты (билеты, оформленные в бездокументарной форме). Покупка такого билета не препятствует возможности учесть его стоимость в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Оправдательными документами в этом случае могут являться распечатка электронного документа на бумажном носителе и посадочный талон (Письма Минфина России от 17.07.2007 N 03-03-06/4/99 и от 08.09.2006 N 03-03-04/1/660).

А вот включение в состав расходов затрат на компенсацию командированному работнику расходов по проезду на такси как в пункте отправления (к станции, аэропорту), так и в пункте назначения (от станции, аэропорта до гостиницы) до недавнего времени могло привести к спору с налоговой инспекцией.

Ссылаясь на давно устаревшую Инструкцию N 62, Минфин России настаивал на том, что компенсация работнику, направленному в служебную командировку, расходов по проезду на такси от аэропорта к месту командировки не признается расходом в целях гл. 25 НК РФ (Письма Минфина России от 26.01.2005 N 03-03-01-04/2/15, от 10.05.2006 N 03-03-04/2/138).

Однако в настоящее время эта проблема решена в пользу налогоплательщиков. Чиновники согласились с тем, что расходы на проезд работника на такси в аэропорт при направлении в служебную командировку как внутри страны, так и за ее пределы могут быть включены в состав прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 13.04.2007 N 03-03-06/4/48 и от 22.05.2007 N 03-03-06/2/82).

При этом не забывайте о необходимости документального подтверждения таких расходов. Чтобы учесть расходы на такси в целях налогообложения, организация должна иметь кассовый чек, подтверждающий оплату стоимости проезда, и квитанцию с указанием маршрута поездки. При безналичной оплате (если организация заключила договор на транспортное обслуживание своих работников) в качестве подтверждающих документов могут быть использованы акты, заявки, копии путевых листов и другие документы, подтверждающие стоимость и маршрут поездки, оформление которых предусмотрено договором с автотранспортным предприятием.

В некоторых организациях отдельным категориям сотрудников, направляемых в командировку, возмещаются расходы за пользование услугами залов официальных делегаций (VIP-залов) в аэропортах.

Имейте в виду: налоговые органы категорически настаивают на том, что такие расходы не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли. Кроме того, по мнению финансистов, организация должна включить указанные суммы компенсаций в состав доходов командированных сотрудников, облагаемых НДФЛ (Письмо Минфина России от 28.12.2006 N 03-05-01-04/346).

Так что включение таких расходов в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, равно как и неудержание с них НДФЛ, скорее всего, приведет организацию в суд. При этом арбитражная практика показывает, что в случае судебного спора шансы организации доказать правомерность своих действий достаточно велики. Основной упор в таких спорах делается налогоплательщиками на то, что пользование такими залами является производственной необходимостью, т.к. позволяет, например, обеспечить доступ командированных работников к телекоммуникационным средствам связи или дает возможность вести переговоры с партнерами при сохранении коммерческой тайны (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15.05.2007 N Ф04-2582/2007(33714-А27-25), Ф04-2582/2007(33715-

А27-25), от 23.10.2006 N Ф04-7102/2006(27676-А67-40), Поволжского округа от 24.04.2007 N А55-4391/2006-10).

Однако нужно учитывать, что в судебной практике есть решения не только в пользу организаций, но и в пользу налоговиков (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 05.06.2007 N А12-18805/06).

* * *

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ организация имеет право на вычет сумм НДС по командировочным расходам, в том числе по расходам на проезд к месту командировки и обратно.

По расходам на проезд НДС принимается к вычету в полном объеме на основании проездных документов (билетов), в которых сумма налога выделена отдельной строкой.

Счет-фактура в этом случае не нужен. Об этом сказано в п. 10 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914.

Подтверждает такой подход и Минфин России в Письме от 16.05.2005 N 03-04-11/112.

Если сумма НДС в билете не выделена, то она расчетным путем не определяется и к вычету не принимается. При этом полная стоимость билета включается в расходы при исчислении налога на прибыль (см. Письмо Минфина России в Письме от 04.12.2003 N 04-03-11/100).

Если организация покупает билеты по безналичному расчету, то, скорее всего, она получает от агентства счет-фактуру на стоимость купленных билетов.

Наличие счета-фактуры дает организации право на вычет, независимо от того, выделен НДС в бланке билета или нет. Однако вычет будет возможен только после того, как командированный работник использует приобретенный билет (т.е. только в том периоде, когда работник вернется из командировки и сдаст авансовый отчет с приложенным к нему бланком использованного билета).

Расходы на проживание

Расходы на проживание в гостинице в период командировки принимаются в целях налогообложения прибыли в сумме фактических затрат на основании квитанций или счетов за проживание в гостинице и чеков ККТ (при оплате гостиницы за наличный расчет).

Если работник привез в качестве подтверждающего расходы документа бланк строгой отчетности (до 1 июня 2008 г. таковым является счет по форме N 3-Г), то кассовый чек для подтверждения расходов не требуется (Письмо Минфина России от 23.11.2006 N 03-01-15/11-316).

Если работники часто ездят в командировки в один и тот же город (одну и ту же местность), организации бывает выгоднее (удобнее) арендовать в этом городе квартиры и использовать их для проживания командированных работников, нежели оплачивать работникам расходы на проживание в гостиницах.

Нужно иметь в виду, что, по мнению Минфина России, организация может учесть расходы на аренду квартиры в целях налогообложения прибыли, но только в той части, которая приходится на периоды, в течение которых квартира использовалась для проживания командированных работников.

Плата за аренду квартиры, исчисленная за то время, что квартира пустовала, не может быть признана расходом в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 25.01.2006 N 03-03-04/1/58).

Конечно же, эта позиция очень спорна. Если арендная плата за квартиру за весь период аренды не превышает стоимость гостиничного номера в период командировки, то, на наш взгляд, у организации есть все основания признавать в расходах всю сумму арендной платы, поскольку такой расход является экономически обоснованным. Но, к сожалению, такой подход, скорее всего, приведет к спору с налоговым органом.

Похожая ситуация имеет место, когда организация покупает квартиру, чтобы использовать ее как гостиницу для проживания командированных работников.

Минфин России считает, что расходы по содержанию такой квартиры могут быть учтены при налогообложении прибыли, но, как и в случае с арендой, только в той доле, которая приходится на периоды проживания в ней работников (Письмо Минфина России от 20.06.2006 N 03-03-04/1/533).

* * *

Для применения вычета по НДС по расходам на проживание (п. 7 ст. 171 НК РФ) работник должен привезти из командировки счет из гостиницы, составленный по унифицированной форме N 3-Г или N 3-Гм (утв. Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121). Счет по форме 3-Г является

бланком строгой отчетности, на основании которого НДС можно принять к вычету. Не возражает против этого и Минфин России (см. Письмо от 25.03.2004 N 16-00-24/9).

Если в счете гостиницы (формы N 3-Г или N 3-Гм) НДС выделен отдельной строкой, то эту сумму можно заявить к вычету без счета-фактуры.

Если счет гостиницы, привезенный работником, не удовлетворяет требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности (например, он оформлен не по форме 3-Г или отпечатан не типографским способом), то для вычета НДС обязательно нужен счет-фактура.

Никакие другие документы (счета или акты, выписанные организациями гостиничного хозяйства, но не являющимися бланками строгой отчетности) применяться в целях получения вычета по НДС не могут (см. Письма Минфина России от 24.04.2007 N 03-07-11/126 и от 11.10.2004 N 03-04-11/165).

Счет-фактура должен быть выставлен гостиницей на имя организации, командировавшей работника. В нем должны быть правильно указаны наименование организации, ее ИНН и КПП, а также адрес. Если счет-фактура выставлен на имя командированного работника (в графе "Покупатель" указаны Ф.И.О. работника), то вычет по такому счету-фактуре не предоставляется (см. Письмо Минфина России от 11.10.2004 N 03-04-11/165).

Если работник привез из командировки счет за проживание в гостинице произвольной формы и кассовый чек, то вся сумма расходов подлежит включению в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

При этом проблема может возникнуть в том случае, если либо в счете, либо в чеке, либо в обоих документах отдельно выделена сумма НДС. Как в такой ситуации поступать?

В отсутствие бланка строгой отчетности и (или) счета-фактуры организация не имеет права на вычет НДС. При этом на практике налоговые органы, как правило, утверждают, что в расходы эту сумму НДС включить тоже нельзя. Этот подход даже нашел свое отражение в официальном Письме Минфина России от 24.04.2007 N 03-07-11/126.

Однако несколько позднее вышло еще одно Письмо Минфина России, в котором высказывается иная позиция. В нем говорится, что при налогообложении прибыли в составе расходов учитываются затраты на основании квитанций или счетов за проживание в гостинице, включая суммы налога на добавленную стоимость (Письмо Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/279).

Таким образом, в настоящее время порядок учета сумм НДС при отсутствии документов, дающих право на вычет, неоднозначен. Если вы не готовы к спору с налоговым органом, вам придется "жертвовать" этими суммами НДС, относя их в состав расходов, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Обратите внимание! Вычет НДС по расходам по найму жилого помещения возможен только в том случае, если речь идет о проживании на территории Российской Федерации.

На практике встречаются случаи, когда, возвращаясь из командировки в государства - участники СНГ, работники представляют в бухгалтерию гостиничные счета с выделенной суммой НДС. Особенно часто это бывает при командировках в Республику Беларусь.

Бухгалтеру нужно помнить, что по расходам на проживание на территории иностранных государств (в том числе и на территории государств - участников СНГ, включая Республику Беларусь) сумма НДС к вычету не принимается, даже если она выделена в документах отдельной строкой.

Полная стоимость проживания (вместе с НДС) включается в этом случае в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (см. Письма Минфина России от 09.02.2007 N 03-03-06/1/74, УФНС по г. Москве от 03.11.2004 N 26-12/71411).

Прочие расходы

При направлении работников в зарубежные командировки организация несет расходы, связанные с оформлением и выдачей виз.

Бывает так, что уже после того, как виза получена, по тем или иным обстоятельствам командировка отменяется. Может ли организация в этом случае учесть в целях налогообложения расходы по оплате виз?

Минфин России считает, что не может, поскольку такие расходы не соответствуют критериям признания расходов, установленным в ст. 252 НК РФ (см. Письмо Минфина России от 06.05.2006 N 03-03-04/2/134).

КОМПЕНСАЦИЯ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЛИЧНЫХ АВТОМОБИЛЕЙ И ИНОГО ИМУЩЕСТВА В СЛУЖЕБНЫХ ЦЕЛЯХ

Трудовой кодекс РФ возлагает на работодателя обязанность компенсировать работнику расходы, связанные с использованием его имущества. Согласно ст. 188 ТК РФ обязанность по выплате компенсации возникает у работодателя, если имущество работника используется самим работником в интересах работодателя и с согласия или ведома работодателя.

Из положений ст. 188 ТК РФ следует, что работник имеет право на два вида выплат:

- компенсацию за использование, износ (амортизацию) личного имущества;
- возмещение расходов, связанных с использованием имущества.

Поэтому одному и тому же работнику за использование одного и того же имущества, в принципе, могут производиться две выплаты.

Компенсация возмещает работнику износ имущества, используемого им в служебных целях. Но ведь в процессе использования имущества могут возникать дополнительные затраты (эксплуатационные расходы, например, стоимость расходных материалов), и если эти затраты оплачиваются работником, то он в силу ст. 188 ТК РФ вправе требовать, чтобы работодатель возместил ему понесенные расходы.

Статьей 188 ТК РФ установлено, что размер компенсации, равно как и сумма возмещаемых расходов, определяются сторонами трудового договора самостоятельно и фиксируются в письменном соглашении.

Никаких ограничений по размеру выплат трудовое законодательство не содержит. Поэтому теоретически организация может выплачивать работникам компенсации в любых размерах, установленных соглашением. Однако при установлении размера компенсации нужно помнить об ограничениях, содержащихся в налоговом законодательстве.

Компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов

При выплате компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях нужно помнить, что в целях налогообложения прибыли эти компенсации нормируются. Подпунктом 11 п. 1 ст. 264 НК РФ определено, что затраты на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов учитываются в расходах только в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Эти нормы установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92 "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

Размер нормативов на сегодняшний день таков:

Транспортное средство	Предельные нормы компенсации в в составе расходов в месяц, руб.
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя: - до 2000 куб. см включительно - свыше 2000 куб. см	 1200 1500
Мотоциклы	600

Итак, в соответствии со ст. 188 ТК РФ организация может выплачивать работнику компенсацию в любом размере (без каких-либо ограничений). Однако в целях налогообложения прибыли можно учесть только сумму, не превышающую приведенные выше нормы. Сумма превышения компенсации над законодательно установленной нормой в расходах при исчислении налога на прибыль не учитывается. Об этом говорится в п. 38 ст. 270 НК РФ.

При установлении размера компенсации имейте в виду, что, по мнению налоговых органов, в нормативах, установленных Постановлением N 92, уже учтены все мыслимые затраты по эксплуатации личного легкового автомобиля: это и сумма износа, и затраты на горюче-смазочные материалы, и техническое обслуживание, и текущий ремонт. Поэтому выплата каких-то дополнительных компенсаций (например, в возмещение стоимости ГСМ) является в целях налогообложения сверхнормативной выплатой, не уменьшающей налоговую базу по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140 и МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@).

Обратите внимание! Расходы организации в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов признаются в целях налогообложения прибыли на дату ее выплаты работнику.

Пока компенсация реально не выплачена, учесть ее в расходах нельзя.

Это правило справедливо для всех организаций, независимо от того, каким методом они считают доходы и расходы - методом начисления или кассовым (пп. 4 п. 7 ст. 272, ст. 273 НК РФ).

При исчислении налога на прибыль нужно всегда помнить о ст. 252 НК РФ, которая требует от организации документально подтвердить и экономически обосновать понесенные расходы.

Для документального подтверждения расходов организация, выплачивающая компенсации работникам, должна в обязательном порядке оформить с работниками соглашения о выплате компенсации и (или) выпустить приказ (другой документ), где будут зафиксированы размеры компенсационных выплат и фамилии сотрудников, имеющих право на получение этих выплат. От каждого сотрудника, получающего компенсацию, необходимо получить копию свидетельства о регистрации транспортного средства. А если сотрудник управляет автомобилем по доверенности, то и копию доверенности. Эти документы будут подтверждать, что работник использует автомобиль на законных основаниях и с согласия работодателя.

А как подтвердить экономическую обоснованность и связь с деятельностью, направленной на получение дохода?

Позиция налоговых органов по этому вопросу отражена в Письме МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@.

В этом Письме подчеркивается, что компенсация выплачивается работнику только в тех случаях, когда его производственная (служебная) деятельность связана с постоянными служебными разъездами и это подтверждается его должностными обязанностями.

И что, на наш взгляд, самое важное в этом Письме, представители налоговой службы считают, что для обоснованного включения сумм выплаченной компенсации в расходы необходимо подтвердить не только необходимость использования автомобиля для выполнения служебных обязанностей работника, но и то, что работник фактически использовал автомобиль для поездок в интересах организации.

Как подтвердить факт использования автомобиля? Да очень просто. В рассматриваемом Письме указано, что вести учет служебных поездок нужно в путевых листах <*>.

<*> Налоговые органы на местах активно используют этот подход в своей работе. Так, например, на необходимость ведения учета служебных поездок на личном автомобиле с использованием путевых листов указано в Письме УФНС по г. Москве от 22.02.2007 N 20-12/016776.

По нашему мнению, последняя мысль налоговиков - это уже явный перебор (хотя и все остальные выводы тоже бесспорными не назовешь). Дело в том, что путевые листы совсем не предназначены для учета поездок работников на своих личных автомобилях, даже если эти поездки осуществляются в служебных целях.

Формы путевых листов для учета работ в автомобильном транспорте утверждены Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте".

В п. 2 Постановления N 78 сказано, что утвержденные формы путевых листов должны применять юридические лица всех форм собственности при эксплуатации автотранспортных средств. А в порядке заполнения путевого листа сказано, что он выписывается диспетчером или иным уполномоченным лицом, на нем должен стоять штамп и печать организации, которой принадлежит автомобиль, и на его основании начисляется зарплата водителю.

Так что путевые листы предназначены для учета работы автотранспорта, принадлежащего организации (на праве собственности или аренды), но никак не для учета служебных поездок, совершаемых работником на своем личном автомобиле.

Этот вывод, кстати, подтверждается и судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 10.04.2006 N А48-6436/05-8).

Позиция Минфина России по вопросу экономического обоснования расходов в виде компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях наиболее полно отражена в Письме от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140.

Она заключается в следующем:

- основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя предприятия, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в

частности копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности - соответствующие документы);

- выплата компенсаций производится работнику в случаях, когда его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями;

- компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

- за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

В целом позиция Минфина России не сильно отличается от позиции налоговиков. Однако одно различие, причем принципиальное, все же есть.

Чиновники Минфина России, так же как и представители налогового ведомства, считают, что для обоснованного включения компенсации в расходы организация должна подтвердить факт использования автомобиля работником в служебных целях. Однако требования к подтверждению этого факта существенно мягче.

В отличие от налоговиков, которые настаивают на необходимости ведения путевых листов, представители Минфина России исходят из того, что присутствие работника на работе и выполнение им своих служебных обязанностей (которые в соответствии с должностными инструкциями связаны с постоянными разъездами, для чего, собственно, и нужен автомобиль) подразумевает, что работник в этот день использовал свой автомобиль в служебных целях.

Соответственно, если работник в течение всего месяца работал (что видно из табеля учета рабочего времени), то у организации есть все основания выплатить ему компенсацию за этот месяц в полном объеме и учесть ее в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (в пределах установленной нормы).

А вот если какие-то дни месяца он не работал (причем не важно, по каким причинам), то за эти дни компенсацию выплачивать нет никаких оснований (см. также Письмо Минфина России от 15.09.2005 N 03-03-04/2/63).

По нашему мнению, подход Минфина России является более обоснованным и логичным.

Поскольку работник использует личный автомобиль при выполнении своих служебных (трудовых) обязанностей (что должно подтверждаться должностными инструкциями и (или) должностными обязанностями, закрепленными в трудовом договоре), дополнительно подтверждать факт использования им личного автомобиля для служебных поездок не требуется.

Факт исполнения им трудовых обязанностей фиксируется в табеле учета рабочего времени. То есть явка на работу, исполнение трудовых обязанностей и использование автомобиля неразрывно связаны между собой. Тем более что законодательством выплата компенсации не ставится в зависимость от количества дней использования автомобиля в течение месяца (что подтверждается в приведенном выше Письме Минфина России). Но если работник свои трудовые обязанности не выполнял, например находился в отпуске или болел, то компенсация за пропущенные дни ему не выплачивается.

Таким образом, в тех месяцах, когда работник по табелю учета рабочего времени все дни отработал полностью, организация может учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, всю сумму компенсации (в пределах норматива). Если же в каком-то месяце работником отработаны не все дни, бухгалтер должен рассчитать сумму компенсации за этот месяц пропорционально отработанным дням. В противном случае (если за не полностью отработанный месяц будет выплачена полная сумма компенсации) организация должна быть готова к возможному спору с налоговым органом.

Пример. Работнику выплачивается компенсация за использование личного автомобиля в служебных целях в размере 1200 руб. в месяц.

В ноябре работник отработал все дни. В декабре работник был в командировке в течение 3 рабочих дней.

В данном случае за ноябрь работнику выплачивается компенсация в полном размере - 1200 руб. За декабрь сумма компенсации рассчитывается пропорционально количеству отработанных дней: 1200 x 18 / 21 = 1029 руб. (21 - количество рабочих дней в декабре, 18 - количество фактически отработанных дней).

Отметим, что если организация хочет максимально снизить риск спора с налоговыми органами, то ей лучше ввести дополнительный учет фактического использования работником автомобиля.

Для этого можно применять бланки путевых листов, в которых работник фиксирует маршруты своих поездок и заверяет их своей подписью. При этом ставить на путевых листах штампы и печати организации, по нашему мнению, не требуется.

Организация может установить и любую другую форму учета, например отчет о служебных поездках, который составляется работником за месяц, либо журнал учета служебных поездок, в котором работники отражают информацию обо всех своих поездках с указанием того, какой транспорт ими используется (личный или принадлежащий организации).

* * *

При осуществлении каких-либо выплат в пользу физических лиц неизбежно встает вопрос о необходимости исчисления и уплаты так называемых "зарплатных" налогов - ЕСН и НДФЛ.

При исчислении ЕСН нужно учитывать, что, согласно пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ, от налогообложения освобождены установленные законодательством компенсационные выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей. Причем эти выплаты освобождаются от налогообложения только в пределах установленных норм.

А что делать, если организация выплачивает работникам компенсации в размере, превышающем установленные нормы? Будет ли сумма превышения облагаться ЕСН?

Нет, не будет. Сумма превышения не будет облагаться ЕСН на основании п. 3 ст. 236 НК РФ как выплата, не уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 29.12.2006 N 03-05-02-04/192).

Приведенные выше правила справедливы и в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Таким образом, компенсация, выплачиваемая работнику за использование им личного легкового автомобиля (мотоцикла), ни ЕСН, ни взносами в ПФР не облагается в полном объеме (как в пределах нормы, так и в части суммы превышения).

Вопрос об удержании НДФЛ с сумм выплачиваемых компенсаций гораздо сложнее.

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных в том числе и с исполнением налогоплательщиком (работником) трудовых обязанностей.

Налоговые органы считают, что в целях исчисления НДФЛ должны применяться нормы компенсаций, установленные Постановлением Правительства РФ N 92. Если организация выплачивает работнику компенсацию в большем размере, то разница должна облагаться НДФЛ. Этот подход нашел свое отражение в Письмах МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@ и Минфина России от 29.12.2006 N 03-05-02-04/192 и от 26.03.2007 N 03-04-06-01/84.

Однако с подходом налоговиков можно поспорить.

Ведь Постановление N 92 принято исключительно для целей исчисления налога на прибыль организаций. Об этом говорит само его название, да и в первом предложении четко указано, что нормы установлены в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ. Поэтому никаких оснований применять установленные им нормы для целей исчисления НДФЛ нет. А никаких иных нормативных документов, устанавливающих нормативы компенсаций для целей налогообложения, на сегодняшний день не существует.

Поэтому при исчислении НДФЛ нужно рассуждать следующим образом.

В п. 3 ст. 217 НК РФ речь идет о нормах, "установленных в соответствии с законодательством".

Налоговое законодательство таких норм в целях исчисления НДФЛ не устанавливает. При этом общий порядок установления размеров компенсационных выплат содержится в трудовом законодательстве. В ст. 188 ТК РФ указано, что размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Следовательно, суммы возмещения, установленные соглашением сторон трудового договора, и должны считаться установленными в соответствии с законодательством РФ и поэтому должны освобождаться от обложения НДФЛ в полном объеме.

Правомерность изложенной нами позиции подтверждена Постановлением Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 10627/06. Суд пришел к выводу, что в целях применения п. 3 ст. 217 НК РФ доходы физических лиц в виде выплачиваемых им организацией-работодателем компенсаций за использование личного транспорта и компенсации расходов, связанных с его использованием в интересах работодателя, не облагаются НДФЛ в размере, определенном соглашением сторон трудового договора. При этом ВАС РФ указал, что размер компенсаций за использование личного автотранспорта в служебных целях должен определяться применительно к каждому работнику исходя из марки и цены топлива за литр, расхода топлива на 100 километров, количества рабочих дней в месяц и пробега автомобиля.

Отметим, что и до появления этого Постановления Президиума ВАС РФ арбитражные суды признавали, что нормы компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях, учитываемые в целях исчисления НДФЛ, законодательством РФ не установлены, а Постановление

Правительства N 92 устанавливает нормирование расходов исключительно для целей исчисления налога на прибыль (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 26.01.2004 N Ф09-5007/03-АК, Северо-Западного округа от 23.01.2006 N А26-6101/2005-210).

В то же время встречались и противоположные решения, вынесенные в пользу налоговых органов (см. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16.06.2006 N Ф08-2059/2006-870А).

Таким образом, на сегодняшний день ситуация с НДФЛ такова. Тем, кто не готов к спору с налоговым органом, нужно для целей исчисления НДФЛ руководствоваться нормами, установленными Постановлением Правительства N 92 <*>. Иную позицию придется, скорее всего, доказывать в суде. При этом после того, как ВАС РФ высказал свой подход к решению этой проблемы, шансы на выигрыш дела в суде очень высоки (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 10.04.2007 N А72-7503/06-7/283).

<*> Отдельно обратим внимание бухгалтеров организаций и учреждений, финансируемых из бюджетов всех уровней, на позицию Минфина России, изложенную в Письме от 13.04.2007 N 14-05-07/6. В нем высказано мнение о том, что при выплате компенсаций работникам таких учреждений и организаций для целей исчисления НДФЛ следует руководствоваться предельными нормами, установленными Приказом Минфина России от 04.02.2000 N 16н.

Компенсация за использование иного имущества

Работник может использовать в служебных целях любое свое личное имущество (не только легковые автомобили или мотоциклы). И организация в соответствии со ст. 188 ТК РФ может выплачивать работнику компенсацию за использование этого имущества.

При этом налоговое законодательство содержит предельные нормы только для компенсаций за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов. Для других видов имущества размер выплачиваемой компенсации не ограничен.

Поэтому компенсация за использование работниками иного (кроме легковых автомобилей и мотоциклов) имущества включается в расходы при исчислении налога на прибыль в размере, определенном соглашением между работником и работодателем (Письма Минфина России от 08.12.2006 N 03-03-04/4/186, от 15.08.2005 N 03-03-02/61). Организация может учесть эти расходы в составе прочих расходов на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При этом, конечно же, нужно помнить о ст. 252 НК РФ.

Это значит, что в организации должны быть документы, подтверждающие произведенные расходы (соглашения с работниками, определяющие размер и порядок выплаты компенсации). Во избежание споров с налоговыми органами размер компенсации должен быть обоснован, т.е. подтвержден какими-то расчетами. Если сумма компенсации "взята с потолка" и явно завышена, то претензий налоговиков, скорее всего, не избежать.

Например, бухгалтер организации работает на своем компьютере и организация выплачивает ему компенсацию за использование личного компьютера в служебных целях. Сумма компенсации определена соглашением сторон в размере 10 000 руб. При этом рыночная стоимость компьютера приблизительно равна 30 000 руб. Прикинем сумму износа для данного компьютера в соответствии со 2-ой амортизационной группой (в которую на сегодняшний день включена вычислительная техника в соответствии с Классификацией ОС). Она составит от 833 до 1200 руб. в месяц. Таким образом, размер выплачиваемой бухгалтеру компенсации превышает сумму износа приблизительно в 10 раз. Поэтому при проверке налоговые органы, скорее всего, посчитают расходы в виде такой компенсации экономически необоснованными.

Кроме того, для обоснованного включения затрат в расходы в организации должны быть документы (должностные инструкции, трудовой договор), подтверждающие, что работнику для выполнения его служебных обязанностей действительно требуется соответствующее имущество.

Итак, компенсация за использование работником личного имущества (кроме легковых автомобилей и мотоциклов) учитывается в расходах при исчислении налога на прибыль в полном объеме (без каких-либо ограничений).

Возникает вопрос: начислять на эту компенсацию ЕСН и взносы на обязательное пенсионное страхование или нет?

По нашему мнению, начислять ЕСН не нужно. Как мы уже говорили, это компенсация, выплата которой предусмотрена ст. 188 ТК РФ. А так как это компенсация, установленная законодательством, она не облагается ЕСН на основании пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ.

По аналогичным основаниям на эту компенсацию не начисляются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

И совершенно по тем же основаниям эта компенсация не должна облагаться НДФЛ.

ЛИЗИНГ

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца.

Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем (ст. 665 ГК РФ).

Предметом договора финансовой аренды могут быть любые непотребляемые вещи, используемые для предпринимательской деятельности, кроме земельных участков и других природных объектов (ст. 666 ГК РФ).

Помимо ГК РФ при заключении договора лизинга сторонам нужно руководствоваться Федеральным законом от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)".

Амортизация и лизинговые платежи

Лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество признаются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В соответствии со ст. 252 НК РФ все расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, должны быть документально подтверждены.

По разъяснению Минфина России, для документального подтверждения расходов в виде лизинговых платежей необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе заключенный договор лизинга, график лизинговых платежей, документы, подтверждающие оплату лизинговых платежей, акт приемки-передачи лизингового имущества.

При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору лизинга для целей документального подтверждения расходов в виде лизинговых платежей в налоговом учете не требуется (Письмо Минфина России от 09.11.2006 N 03-03-04/1/745).

Порядок уплаты лизинговых платежей определяется договором лизинга.

Бывают ситуации, когда лизингополучатель начинает платить лизинговые платежи еще до того, как полученное в лизинг имущество начало фактически эксплуатироваться.

Можно ли лизинговые платежи за этот период включить в расходы?

Все зависит от того, по каким причинам полученное имущество не использовалось.

Если эти причины обоснованы, например, отсрочка ввода в эксплуатацию обусловлена необходимостью доведения полученного имущества до состояния, пригодного к использованию, что подтверждается соответствующими документами, тогда проблем с включением лизинговых платежей в расходы нет. Это подтверждает и Минфин России (см. Письмо Минфина России от 25.06.2007 N 03-03-06/1/397).

* * *

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе у лизингодателя или у лизингополучателя.

Пунктом 7 ст. 258 НК РФ предусмотрено, что имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Соответственно, амортизацию по лизинговому имуществу может начислять как лизингодатель, так и лизингополучатель (в зависимости от того, у кого на балансе учитывается предмет лизинга).

Если имущество учитывается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель учитывает в составе расходов лизинговые платежи в соответствии с условиями договора лизинга. Амортизацию по предмету лизинга лизингополучатель не начисляет. Это имущество в течение срока лизинга амортизируется лизингодателем.

Если имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то он признает в составе расходов и лизинговые платежи, и суммы амортизации. При этом лизинговые платежи включаются в состав расходов за минусом суммы амортизации по лизинговому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Таким образом, лизингополучатель, учитывающий предмет лизинга на своем балансе, должен ежемесячно действовать по следующему алгоритму:

1) рассчитать сумму амортизации по предмету лизингу и включить ее в расходы;

2) определить сумму лизингового платежа за текущий месяц в соответствии с условиями договора и вычесть из нее сумму начисленной амортизации. Если полученная разница

положительна, то она учитывается лизингополучателем в составе расходов на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При начислении амортизации лизингополучателю нужно правильно определить первоначальную стоимость предмета лизинга.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Действующим законодательством не предусмотрена специальная норма, регламентирующая порядок формирования первоначальной стоимости предмета лизинга, в случае если он учитывается на балансе лизингополучателя. Поэтому лизингополучатель должен рассчитывать налоговую амортизацию предмета лизинга исходя из стоимости, равной сумме расходов лизингодателя на его приобретение.

Таким образом, если в соответствии с договором лизинга имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то лизингодатель обязательно должен предоставить лизингополучателю информацию о первоначальной стоимости предмета лизинга, сформированной им по правилам п. 1 ст. 257 НК РФ. Эту сумму можно указать в акте приема-передачи имущества либо непосредственно в договоре лизинга.

Пункт 7 ст. 259 НК РФ позволяет при начислении амортизации по лизинговому имуществу (за исключением случаев, когда предмет лизинга относится к первой, второй и третьей амортизационным группам при начислении амортизации нелинейным методом) применять специальный коэффициент не выше 3. Практически все налогоплательщики на практике пользуются этой возможностью.

При этом, по мнению Минфина России, при амортизации предмета лизинга специальный коэффициент не более 3 должен быть установлен на дату ввода предмета лизинга в эксплуатацию. В дальнейшем в течение срока амортизации лизингового имущества размер этого коэффициента изменять нельзя (т.е. в течение всего срока амортизации лизингового имущества размер применяемого в отношении этого имущества коэффициента должен оставаться без изменения) (Письмо Минфина России от 06.10.2006 N 03-03-04/1/682).

Применение коэффициента 3 при начислении амортизации может привести к тому, что сумма начисленной лизингополучателем амортизации за месяц будет превышать величину лизингового платежа за этот же месяц. Как в такой ситуации поступать? Какую сумму можно включить в расходы по пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ?

Никакую. Если сумма начисленной за месяц амортизации превышает сумму лизингового платежа, то в расходы в этом месяце лизинговый платеж не включается.

Возможна и другая ситуация. В связи с применением коэффициента ускорения, стоимость предмета лизинга может списаться у лизингополучателя на расходы до истечения срока договора лизинга. Соответственно, наступит период, когда амортизация по объекту уже не будет начисляться.

В тех месяцах, когда сумма амортизации равна нулю, в составе расходов по пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ признается вся сумма лизингового платежа (конечно, за вычетом выкупной стоимости).

Соответствующие разъяснения даны в Письме Минфина России от 29.03.2006 N 03-03-04/1/305.

Выкупная цена

Налоговый учет операций по договору лизинга традиционно вызывает много вопросов. Но одна проблема, без сомнения, держит пальму первенства уже в течение нескольких лет. У этой проблемы есть вполне определенное название - выкупная цена.

Минфин России настаивает на том, что если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, то в договоре лизинга (или в дополнительном соглашении к нему) обязательно должна быть предусмотрена выкупная цена.

При этом в течение срока договора лизинга лизингополучатель учитывает в расходах (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ), а лизингодатель в доходах суммы лизинговых платежей за вычетом выкупной цены.

А суммы, уплачиваемые в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга до перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (реализации лизингового имущества), следует рассматривать для целей налогового учета у лизингодателя и лизингополучателя как авансовые платежи (Письма Минфина России от 15.02.2006 N 03-03-04/1/113, от 24.04.2006 N 03-03-04/1/392, от 11.05.2006 N 03-03-04/1/431, от 12.07.2006 N 03-03-04/1/576).

И только по окончании договора лизинга при переходе права собственности <*> на предмет лизинга к лизингополучателю выкупная цена будет формировать в налоговом учете:

у лизингополучателя - первоначальную стоимость приобретенного имущества;

у лизингодателя - доход от реализации предмета лизинга.

<*> Документальным подтверждением перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются договор лизинга, документы, подтверждающие уплату выкупной цены, акт перехода права собственности на предмет лизинга (Письмо Минфина России от 06.02.2006 N 03-03-04/1/90).

Если выкупная цена составляет 10 000 руб. <**> и более, то выкупленное имущество принимается к учету в составе амортизируемых основных средств, если выкупная цена менее 10 000 руб. <**>, то стоимость выкупленного имущества учитывается в составе материальных расходов (Письмо Минфина России от 15.11.2006 N 03-03-04/1/761).

<**> С 1 января 2008 г. стоимостной критерий отнесения активов к амортизируемым основным средствам увеличен до 20 000 руб. (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

А что делать, если в договоре лизинга выкупная цена не установлена? Ответ чиновников прост - составить дополнительное соглашение к договору, в котором определить размер выкупной цены и порядок ее уплаты.

Многие на практике обходят это требование налоговиков просто: устанавливают в договоре лизинга выкупную цену в размере 1 руб. Отметим, что скорее всего это приведет к спору с налоговым органом, который постарается пересчитать все налоги исходя из рыночной цены на аналогичное имущество (Письмо Минфина России от 15.02.2006 N 03-03-04/1/113).

Итак, если договор лизинга предусматривает переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, включение всей суммы лизингового платежа в расходы, без сомнения, приведет к спору с налоговиками. Доказать правомерность своих действий организация сможет только через суд.

При этом арбитражная практика по аналогичным спорам складывается на сегодняшний день в пользу налогоплательщиков.

Так, например, ФАС Волго-Вятского округа отметил, что гл. 25 НК РФ не устанавливает особенностей отнесения на себестоимость затрат по договору лизинга в зависимости от того, предусматривает он переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю или нет. И в том и в другом случае в расходы должна включаться вся сумма лизингового платежа. Требование налоговых органов о выделении выкупной цены из состава лизингового платежа не основано на нормах законодательства о налоге на прибыль (Постановление от 13.06.2007 N А29-7407/2006а).

Аналогичные решения в пользу налогоплательщиков принимаются и судами других округов (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.03.2007 N Ф04-1578/2006(32561-А27-40), Московского округа от 25.04.2007 N КА-А40/1228-07, Поволжского округа от 29.03.2007 N А55-10820/06, Северо-Западного округа от 10.05.2007 N А42-2682/2006, Уральского округа от 21.03.2007 N Ф09-1885/07-С3, Центрального округа от 03.04.2007 N А14-27414-2005/1123/25).

Тем, кто хочет избежать спора, необходимо, в соответствии с требованиями Минфина России, предусмотреть в договоре (либо в дополнительном соглашении к договору) размер выкупной цены и порядок ее выплаты.

Причем гражданское законодательство позволяет сторонам самостоятельно (по своему усмотрению) распределить общую сумму договора лизинга между текущими платежами и платой за выкуп, с чем не спорит и Минфин России (Письмо от 27.04.2007 N 03-03-05/104). Поэтому в договоре лизинга можно, например, предусмотреть выплату выкупной цены не равномерно в течение срока лизинга (в составе лизинговых платежей), а в полном объеме в конце договора.

* * *

Если лизинговая компания является плательщиком НДС, то в сумму лизингового платежа входит сумма НДС.

Лизингополучатель, использующий лизинговое имущество в деятельности, облагаемой НДС, имеет право предъявлять НДС по лизинговым платежам к вычету.

В соответствии со ст. 172 НК РФ, для вычета "входного" НДС по товарам (работам, услугам) необходимым условием является факт принятия к учету этих товаров (работ, услуг).

Если, в соответствии с требованиями Минфина России, часть лизингового платежа, приходящаяся на выкупную цену, учитывается как авансовый платеж, то возникает резонный вопрос: в какой момент можно предъявить к вычету НДС, относящийся к этой части лизингового платежа?

Иначе говоря, если лизингополучатель в течение срока договора лизинга платит лизинговые платежи, включающие в себя в том числе и выкупные платежи, то может ли он ставить к вычету весь НДС, относящийся к сумме лизингового платежа? Или только часть, относящуюся к лизинговому платежу за вычетом части, уплачиваемой в счет выкупной цены?

Как это ни удивительно, Минфин России, который в отношении налога на прибыль так бескомпромиссен, в отношении НДС проявляет удивительную лояльность.

Чиновники этого ведомства считают, что (см. Письмо Минфина России от 07.07.2006 N 03-04-15/131) "устанавливать специальные порядки вычетов налога на добавленную стоимость у лизингополучателя по лизинговым платежам в зависимости от включения (невключения) в них выкупной стоимости лизингового имущества не следует по ряду причин.

Так, для принятия решения об отказе в вычете налога на добавленную стоимость в части выкупной стоимости лизингового имущества, включенной в лизинговые платежи, достаточных оснований не имеется, поскольку определение для целей вычета налога на добавленную стоимость величины выкупной стоимости, включенной в лизинговые платежи, как авансового платежа по приобретаемому оборудованию, видимо, возможно только при наличии договора купли-продажи, которого до перехода права собственности на это оборудование не имеется.

Кроме того, различные порядки вычетов налога на добавленную стоимость в зависимости от условий договоров лизинга могут привести к вмешательству в процесс лизинговой деятельности через создание неравных условий налогообложения, что с учетом целесообразности стимулирования лизинговой деятельности в целом представляется крайне нежелательным".

И далее в рассматриваемом Письме делается вывод о том, что лизингополучатель принимает к вычету НДС в полной сумме на основании счетов-фактур, оформленных лизингодателем по лизинговым платежам с учетом выкупной стоимости имущества.

Более того, Минфин России считает, что данный порядок вычетов следует применять также в случае уплаты выкупной стоимости имущества одновременно с лизинговыми платежами (но без включения в эти платежи).

Рассматриваемое Письмо Минфина России было направлено Федеральной налоговой службой нижестоящим налоговым органам "для сведения и использования в работе" (см. Письмо ФНС России от 01.09.2006 N ММ-6-03/881@).

Поэтому налогоплательщики-лизингополучатели могут, руководствуясь этим Письмом, предъявлять к вычету НДС по лизинговым платежам в полной сумме, независимо от того, включена в сумму платежа выкупная стоимость или нет. Никаких споров с налоговиками при проведении проверок по этому вопросу возникать не должно.

Кроме того, отметим, что правомерность изложенного выше подхода к применению налоговых вычетов подтверждается и арбитражными судами (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 29.03.2007 N А55-10820/06).

Дополнительные расходы

При заключении договора лизинга сторонам необходимо оговорить обязанности сторон по оплате всяких дополнительных расходов (страхование предмета лизинга, его доставка, установка, монтаж и т.д.).

Часто эти расходы берет на себя лизингополучатель.

Может ли он учесть их в составе расходов при налогообложении прибыли?

Минфин России считает, что может. Но только в том случае, если в соответствии с договором лизинга обязанность нести эти расходы возложена именно на лизингополучателя.

Обратите внимание! Минфин России считает, что такие расходы лизингополучатель, применяющий метод начисления, должен учитывать в целях налогообложения не единовременно, а равномерно в течение срока действия договора лизинга (Письма Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/1/473 и от 13.03.2006 N 03-03-04/1/215).

Лизинг транспортных средств

Если организация взяла в лизинг транспортное средство (например, автомобиль), то на нее может быть возложена обязанность по уплате транспортного налога.

Обратите внимание! Эта обязанность возникает у лизингополучателя только в том случае, если по письменному соглашению с лизингодателем данные транспортные средства зарегистрированы только на лизингополучателя (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.03.2007 N 09-14/026134).

Правилами регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации, утвержденными Приказом МВД России от 27.01.2003 N 59, предусмотрена возможность регистрации транспортных средств, используемых по договору лизинга, за одним из участников договора лизинга по их письменному соглашению.

Пунктом 52.2 данных Правил установлено, что транспортные средства, переданные лизингодателем лизингополучателю во временное владение и (или) пользование на основании договора лизинга или сублизинга, предусматривающего регистрацию транспортных средств за лизингополучателем, временно регистрируются в регистрационном подразделении за лизингополучателем на срок действия договора по месту нахождения лизингополучателя.

Соответственно, если транспортные средства, находящееся в собственности лизингодателя (но не зарегистрированные за ним), по договору лизинга переданы и временно зарегистрированы за лизингополучателем, плательщиком транспортного налога является именно лизингополучатель (Письмо Минфина России от 27.03.2007 N 03-05-06-04/15).

Если же транспортные средства, уже зарегистрированные за лизингодателем, временно передаются по месту нахождения лизингополучателя и временно ставятся на учет в органах Госавтоинспекции МВД России по месту нахождения лизингополучателя, то плательщиком транспортного налога является лизингодатель по месту государственной регистрации транспортных средств.

* * *

При лизинге легковых автомобилей и микроавтобусов обратите внимание на порядок начисления амортизации по предмету лизинга.

Выше было отмечено, что амортизацию начисляет та сторона договора, у которой предмет лизинга учитывается на балансе.

При начислении амортизации по лизинговому имуществу в целях налогообложения прибыли разрешено использовать повышающий коэффициент не выше 3.

При этом нужно помнить, что в отношении дорогих легковых автомобилей и микроавтобусов ст. 259 НК РФ предусмотрено применение обязательного понижающего коэффициента 0,5.

К дорогим автомобилям, по которым применяется этот понижающий коэффициент, отнесены:

легковые автомобили с первоначальной стоимостью свыше 300 000 руб.;

пассажирские микроавтобусы с первоначальной стоимость свыше 400 000 руб.

При лизинге таких автомобилей применение понижающего коэффициента 0,5 остается обязательным. Если при этом сторона, начисляющая амортизацию в соответствии с договором лизинга, применяет повышающий коэффициент не выше 3, то ей необходимо перемножить оба этих коэффициента. Соответственно, при лизинге дорогих автомобилей максимально возможный коэффициент для начисления амортизации составляет 1,5 (Письмо Минфина России от 16.03.2006 N 03-03-04/1/246).

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. стоимостной критерий для применения понижающего коэффициента 0,5 в отношении дорогих автомобилей увеличен в 2 раза (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

С 2008 г. этот коэффициент применяется в отношении следующих автомобилей:

легковых автомобилей с первоначальной стоимостью свыше 600 000 руб.;

пассажирских микроавтобусов с первоначальной стоимостью свыше 800 000 руб.

МОБИЛЬНАЯ (СОТОВАЯ) СВЯЗЬ

В наше время мало кто обходится без сотового телефона. Причем сотовые телефоны используются не только в личных целях. В работе без них тоже никуда.

При этом расходы по оплате услуг сотовой (мобильной) связи всегда привлекают пристальное внимание налоговиков.

В целях налогообложения прибыли затраты организации на оплату услуг связи (в т.ч. и сотовой) относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Как мы уже говорили выше, для того чтобы признать какой-либо расход в налоговом учете, он должен соответствовать критериям, определенным в ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность, документальное подтверждение, связь с деятельностью, направленной на получение дохода).

Налоговым законодательством не определен конкретный перечень документов, подтверждающих производственный характер расходов, связанных с оплатой телефонных переговоров.

По мнению Минфина России, подтверждающими документами для признания в целях налогообложения прибыли расходов на оплату услуг сотовой связи являются (см. Письмо от 27.07.2006 N 03-03-04/3/15):

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, имеющих право на использование сотовой связи (с указанием причин необходимости);
- договор с оператором связи на оказание услуг связи (т.е. договор должен быть заключен между организацией и оператором связи);
- детализированные счета оператора связи.

При этом критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения прибыли является необходимость для работника использовать сотовый телефон в служебных целях, что должно быть отражено в должностной инструкции работника.

Если таких инструкций в организации нет (а такой документ не является обязательным для всех организаций), то необходимость использования сотовой связи может быть оговорена непосредственно в трудовом договоре с конкретным работником.

Обратите внимание! Для того чтобы признать затраты, связанные с оказанием услуг сотовой связи, в расходах организации, недостаточно в должностных инструкциях всех работников указать, что им для выполнения служебных обязанностей нужна сотовая связь.

Если, например, сотрудник организации целый рабочий день находится в офисе, где имеется стационарная телефонная связь, то доказать экономическую обоснованность таких затрат организации будет трудно.

Необходимость сотовой связи может быть обусловлена, прежде всего, разъездным характером работы сотрудника (водители, экспедиторы, курьеры) либо какими-то иными причинами, которые нужно грамотно обосновать (например, рабочее место работника находится в нетелефонизированном помещении).

Если организация на основании единого договора с оператором связи оплачивает расходы по нескольким телефонам (телефонным номерам), то счета оператора связи должны содержать детализацию общей суммы платежа за предоставленные услуги сотовой связи в разрезе отдельных субсчетов, открываемых по каждому числящемуся за налогоплательщиком абонентскому номеру (Письмо Минфина России от 07.12.2005 N 03-03-04/1/418).

Для чего нужна детализация счетов?

Чтобы можно было проверить, для каких целей фактически использовался тот или иной телефонный номер, какие разговоры (личные или служебные) по нему велись. Во избежание споров с представителями налоговых органов организации необходимо отслеживать (по предоставленным оператором связи счетам) разговоры, не обусловленные производственной необходимостью.

Как это сделать на практике?

Все должно определяться спецификой деятельности организации. Если число разговоров невелико, то имеет смысл проводить сплошную проверку всех разговоров. Если же в организации сотовая связь используется очень интенсивно, то нужно разработать порядок (регламент) проведения выборочных проверок.

В последнее время многие организации самостоятельно устанавливают лимит затрат по услугам сотовой связи. Расходы в пределах лимита учитываются в целях налогообложения, а сверх лимита оплачиваются сотрудниками самостоятельно (или удерживаются из их зарплаты).

Может ли такой порядок уберечь организацию от претензий налоговых органов? Нет, не может.

Ведь, как отмечалось выше, для того чтобы учесть затраты в целях налогообложения прибыли, нужно доказать их соответствие критериям ст. 252 НК РФ.

В данном случае внутренний локальный акт организации устанавливает лишь размер расхода. Но как доказать производственную направленность лимитированных затрат? На наш взгляд, только документально. Поэтому, если налогоплательщик учитывает затраты в пределах лимита в составе расходов для целей исчисления прибыли без документального подтверждения, спор с представителями налоговых органов неизбежен.

Соответственно, установление организацией лимитов на служебные переговоры не освобождает ее от необходимости контролировать производственную направленность разговоров, даже если работник уложился в лимит.

Отметим, что налоговые органы на местах настаивают на том, что в организации должны быть документы, подтверждающие производственную направленность каждого звонка (!).

Так, например, в Письме УФНС по г. Москве от 20.09.2006 N 20-12/83834.1 указано буквально следующее:

"Перечень абонентов, с которыми велись переговоры по служебному мобильному телефону, должен быть подкреплен данными об этих абонентах в деловой переписке, договорной документации организации-налогоплательщика и т.п.

К косвенным доказательствам производственного характера расходов можно отнести письменное распоряжение (служебное задание) сделать звонки, а также отчет сотрудника-исполнителя о его результатах в письменной форме. Причем оба документа составляются в произвольной форме, но с указанием всех реквизитов, предусмотренных для первичных документов п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Таким образом, для признания услуг сотовой связи по договору, заключенному организацией-налогоплательщиком с оператором мобильной связи, должен быть подтвержден производственный характер всех осуществленных с номера сотовой связи звонков".

Очевидно, что в подавляющем большинстве случаев требования налоговиков практически невыполнимы. Представим себе сотрудника, который в течение дня осуществляет десятки звонков. Чтобы документально подтвердить производственную направленность каждого звонка, нужно обязать этого сотрудника в письменном виде фиксировать все свои звонки (дата, время, номер абонента, краткое изложение сути разговора). В итоге большая часть его рабочего времени будет занята не исполнением своих прямых служебных обязанностей, а записыванием своих звонков. Бред? Конечно. Но ведь иначе требования налоговых органов выполнить невозможно. Ведь вспомнить в конце месяца (после получения детализированного счета) суть всех разговоров и наименования всех абонентов просто нереально.

Таким образом, требования налоговых органов о подтверждении производственного характера каждого звонка изначально невыполнимы. Да и налоговое законодательство такого требования не содержит. Поэтому для обоснованного включения затрат на мобильную связь, на наш взгляд, достаточно подтвердить, что данному конкретному сотруднику для исполнения его служебных обязанностей действительно нужен сотовый телефон.

Именно такого подхода придерживаются суды при рассмотрении подобных споров.

Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 31.05.2006 N КА-А41/4511-06 четко указано, что налоговое законодательство не содержит требования об обязательном подтверждении налогоплательщиком производственного характера каждого телефонного звонка, совершенного при помощи услуг связи. Поскольку услуги связи оказывались организации по договорам о предоставлении услуг сотовой связи, заключенным с операторами связи, и факт предоставления сотовых телефонов в пользование конкретным работникам был оформлен приказами генерального директора, суд признал правомерным отнесение на расходы суммы затрат на сотовую связь.

Аналогичную позицию занимает и ФАС Поволжского округа (Постановление от 09.11.2006 N А65-29284/2005-СА2-8).

Однако, несмотря на все приведенные выше аргументы, вероятность того, что при проведении налоговой проверки налоговый орган потребует от вас, помимо детализированных счетов, дополнительные документы, подтверждающие производственную направленность каждого разговора, достаточна высока. При отсутствии таких документов расходы на мобильную связь могут быть исключены из состава расходов, принимаемых в целях налогообложения. И тогда отстоять правомерность учета этих затрат можно будет только в суде.

Рассмотренных выше проблем можно избежать, заключив с оператором сотовой связи договор на предоставление услуг связи по безлимитному тарифу.

Безлимитный тариф предполагает ежемесячное внесение фиксированной абонентской платы, размер которой не зависит от количества звонков абонента. Соответственно, никаких детализированных счетов по данному телефонному номеру нет и быть не может.

В этом случае для обоснования затрат на оплату услуг связи организации достаточно иметь договор с оператором связи и документы, подтверждающие, что данному конкретному работнику для исполнения служебных обязанностей нужна мобильная связь (см. Письмо Минфина России от 13.10.2006 N 03-03-04/2/217). Кроме того, можно сделать приблизительную оценку количества совершаемых им в день звонков по служебным целям и просчитать их приблизительную стоимость. Если эта цифра окажется больше величины абонентской платы по безлимитному тарифу, то такой расчет будет служить дополнительным подтверждением экономической обоснованности расходов.

Если телефоны, подключенные по безлимитным тарифам, используются работниками для осуществления как производственных, так и личных разговоров, в организации необходимо утвердить предельный размер расходов, возмещаемых работнику. Этот размер может варьироваться в зависимости от занимаемой работником должности.

Обратите внимание! Представители финансового ведомства допускают возможность учета в целях налогообложения прибыли затрат на оплату услуг сотовой связи, возникших в связи с ведением телефонных переговоров в производственных целях в период нахождения сотрудника в отпуске, а также в официально установленные выходные и праздничные дни (Письмо Минфина России от 07.12.2005 N 03-03-04/1/418). Главное - подтвердить осуществленные расходы соответствующими документами. То есть в организации должен быть документ, из которого было бы понятно, с какой целью работник вел переговоры во внерабочее время. Это может быть, например, служебная записка самого работника.

При отсутствии документов, подтверждающих производственный характер звонков, осуществленных во внерабочее время, стоимость этих разговоров, скорее всего, не будет принята в целях налогообложения. И доказать иное будет сложно даже в суде. Так, например, ФАС Волго-Вятского округа согласился с налоговой инспекцией в том, что расходы по оплате услуг мобильной связи за период нахождения работников в отпусках носят непроизводственный характер, поскольку никаких документов, подтверждающих производственную направленность разговоров, предприятие не представило (Постановление от 17.11.2006 N А82-7208/2005-37).

Зачастую на практике используется такой способ оплаты услуг сотовой связи, как покупка телефонных карт (карт экспресс-оплаты). Имейте в виду, что учет затрат на услуги связи, оплаченные путем приобретения таких карт, может привести к спору с налоговиками.

Еще недавно Минфин России категорично высказывался за то, что карты экспресс-оплаты для оплаты услуг сотовой связи вообще не могут служить основанием для списания расходов для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина от 26.01.2006 N 03-03-04/1/61).

Позднее позиция немного смягчилась. В Письме Минфина России от 31.05.2007 N 03-03-06/1/348 указано, что "если налогоплательщик может документально подтвердить произведенные расходы по оплате услуг связи посредством телефонных и интернет-карт, а также экономическую обоснованность этих расходов, то такие расходы могут быть учтены для целей налогообложения прибыли".

Представим такую ситуацию.

Сотрудник организации находится в служебной командировке, у него закончились деньги на телефоне и он был вынужден приобрести карту экспресс-оплаты. Что делать в такой ситуации?

Если вы не готовы к спору с налоговиками, то такие расходы лучше вообще не учитывать в целях налогообложения прибыли.

Но, на наш взгляд, организация имеет все основания, чтобы учесть такие расходы в целях налогообложения. При этом нужно понимать, что карта экспресс-оплаты действительно позволяет определить только размер понесенных затрат. А доказать производственную направленность телефонных разговоров при наличии только такой карты нельзя. Но все не так трагично. Просто помимо самой карты экспресс-оплаты организации понадобятся документы, подтверждающие производственную направленность разговоров. Таким документом в данной ситуации может быть заявление (служебная записка), написанное сотрудником, с указанием причин покупки карты и перечнем звонков, которые были им сделаны. Этого заявления (служебной записки), завизированного руководителем предприятия, вместе с самой картой будет вполне достаточно для документального подтверждения и экономического обоснования затрат.

* * *

Как правило, работники ведут по служебным телефонам не только служебные, но и личные разговоры.

В организации может быть принято решение о том, что ежемесячно сотрудники возмещают организации стоимость личных разговоров. При этом счет, полученный от оператора связи, организация оплачивает в полном объеме, так как договор на оказание услуг сотовой связи заключен именно с ней. А затем стоимость личных разговоров вносится сотрудником в кассу организации либо удерживается из его зарплаты.

В бухгалтерском учете суммы, возмещаемые работниками, отражаются на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" и в составе доходов и расходов вообще не показываются.

В налоговом же учете, по мнению Минфина России (Письмо от 27.07.2006 N 03-03-04/3/15), расходы на использование сотовой связи должны быть полностью учтены в составе прочих расходов организации, связанных с производством и реализацией. При этом суммы, возмещаемые работниками, следует учитывать в составе прочих расходов только после того, как работник возместит организации указанные затраты. В связи с этим уплачиваемое работником возмещение должно учитываться для целей налогообложения в доходах от реализации.

В некоторых организациях стоимость всех разговоров (и производственных, и личных) оплачивается за счет средств организации.

В этом случае стоимость личных разговоров должна учитываться отдельно.

В бухгалтерском учете такие расходы отражаются в составе прочих расходов на счете 91.

Для целей налогообложения прибыли расходы, произведенные в пользу работников, в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, не учитываются (п. 29 ст. 270 НК РФ).

Отметим, что стоимость личных переговоров сотрудника в этом случае не является объектом обложения ЕСН на основании п. 3 ст. 236 НК РФ. Поэтому ЕСН на эти суммы начислять не нужно.

Аналогично решается вопрос и со страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

А вот НДФЛ со стоимости личных разговоров сотрудника, оплаченных за него организацией, удержать придется, поскольку эта сумма является доходом, полученным сотрудником в натуральной форме. Она облагается НДФЛ по налоговой ставке 13% (п. 1 ст. 210, п. 2 ст. 211, п. 1 ст. 224 НК РФ).

* * *

В некоторых организациях практикуется такой порядок. Сама организация договоры с операторами связи не заключает. Сотрудники, которым в силу служебной необходимости требуется мобильная связь, пользуются своими личными сотовыми телефонами, а организация впоследствии возмещает им стоимость служебных разговоров.

Такой вариант имеет право на существование.

Процедура возмещения расходов, как правило, выглядит так.

Работник получает счет от оператора связи (поскольку это личный номер работника, счет выставляется оператором на его имя), в котором содержится расшифровка всех звонков. Работник отдельно выделяет все служебные звонки и представляет указанный счет в бухгалтерию, которая возмещает работнику из кассы не всю стоимость счета, а только часть, приходящуюся на служебные звонки.

Соответственно, для того, чтобы избежать споров с налоговыми органами, к каждому такому счету должны прилагаться документы, подтверждающие служебный характер звонков, стоимость которых возмещается работнику. Это может быть, например, служебная записка работника, в которой в отношении каждого абонентского номера будет расписана информация, позволяющая однозначно признать соответствующий разговор служебным (наименование абонента, ссылка на номер договора, ссылка на полученное служебное задание и т.п.).

При отсутствии документов, подтверждающих производственный характер переговоров, проведенных сотрудниками по их личным мобильным телефонам, налоговые органы будут рассматривать такие переговоры как звонки частного характера. Соответственно, их стоимость не будет учитываться для целей налогообложения прибыли (Письмо УФНС по г. Москве от 20.09.2006 N 20-12/83834.2).

Аналогичного подхода придерживаются и суды (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.12.2005 N А31-8194/22).

НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАБОТЫ (НИОКР)

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

Порядок признания таких расходов в целях налогообложения прибыли определен в ст. 262 НК РФ.

Расходы на НИОКР для целей налогового учета можно разделить на два вида:

1) расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство;

2) расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Рассмотрим, какие расходы и в каком порядке можно учесть в целях налогообложения по данным основаниям.

Расходы на создание новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг)

В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины различных отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, должны применяться в том значении, в каком они

используются в этих отраслях (если иное не предусмотрено НК РФ). Обратимся к положениям Закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

В ст. 2 данного Закона сформулированы следующие определения:

научная (научно-исследовательская) деятельность - деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

- фундаментальные научные исследования - экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

- прикладные научные исследования - исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач;

экспериментальные разработки - деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Поскольку Налоговый кодекс не конкретизирует, какие именно расходы могут быть учтены налогоплательщиком в качестве расходов на НИОКР, относящихся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), на наш взгляд, следует ориентироваться на вышеприведенные определения прикладных научных исследований и экспериментальных разработок.

Косвенным подтверждением тому, что производимые организацией (самостоятельно либо по ее заказу сторонними исполнителями) работы относятся к научно-исследовательским и (или) опытно-конструкторским, может являться регистрация таких работ (кроме закрытых) во Всероссийском научно-техническом информационном центре (ВНТИЦ).

Согласно п. 1.2 Положения о государственной регистрации и учете открытых научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, утв. Приказом Миннауки России от 17.11.1997 N 125, все открытые НИОКР, выполняемые организациями РФ независимо от их организационно-правовых форм, подлежат обязательной государственной регистрации во ВНТИЦ.

Такое требование обусловлено тем, что документы, содержащие сведения о результатах НИОКР, должны предоставляться государственным органам в целях формирования федеральных информационных ресурсов (в частности, национального библиотечно-информационного фонда РФ) в качестве обязательного экземпляра документов (ст. 5 Федерального закона от 29.12.1994 N 77-ФЗ "Об обязательном экземпляре документов"). За нарушение установленного порядка представления обязательного экземпляра документов установлена административная ответственность (ст. 13.23 КоАП РФ).

Однако положениями Налогового кодекса требований об обязательной регистрации НИОКР для целей учета расходов на них в целях налогообложения прибыли не установлено. Поскольку вопросы налогообложения решаются исключительно в соответствии с нормами налогового законодательства, то можно сделать вывод, что отсутствие такой регистрации НИОКР никак не влияет на порядок принятия расходов на них в налоговом учете.

В числе расходов на научные исследования в п. 1 ст. 262 НК РФ названы также расходы на изобретательство. Основные критерии изобретения названы в Патентном законе РФ от 23.09.1992 N 3517-1.

Согласно ст. 4 Патентного закона в качестве изобретения охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств). Изобретению предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо.

Однако Патентный закон формулирует требования к изобретению в целях определения его патентоспособности (т.е. способности к правовой охране). А в целях налогообложения прибыли (в целях признания расходов на изобретательство) совсем не требуется наличие документа, подтверждающего, что произведенные исследования и эксперименты завершились созданием изобретения, способного к правовой охране. Данный вывод можно подтвердить положениями п. 2 ст. 262 НК РФ, которые устанавливают порядок признания расходов на НИОКР, которые не дали положительного результата.

Поэтому, на наш взгляд, при решении вопроса о том, какие затраты являются расходами на изобретательство, можно руководствоваться лишь общим определением изобретения как технического решения в любой области. Следовательно, затраты, направленные на разработку таких решений в области создания новой или усовершенствования производимой продукции (работ, услуг), можно рассматривать в качестве расходов на изобретательство.

* * *

Необходимо отметить, что неопределенность понятия "расходы на НИОКР" порождает проблемы при его практическом применении.

Много споров на практике вызывает квалификация затрат по договорам на создание программных продуктов.

Вот реальная ситуация.

Организация заключила со сторонним исполнителем договор на создание научно-технической продукции, согласно которому исполнитель обязался разработать техническое задание, по которому выполнить системное и прикладное программное обеспечение для системы "Учет экспортного груза". По условиям договора обладателем исключительных прав на программное обеспечение являлся исполнитель.

Работы были выполнены и организация включила затраты по данному договору в состав расходов в полном объеме, руководствуясь пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ ("расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем").

Однако налоговый орган решил, что в данном случае организация понесла расходы на НИОКР, которые должны учитываться в целях налогообложения прибыли в особом порядке, предусмотренном ст. 262 НК РФ. Спор дошел до суда, и судьи поддержали налоговую инспекцию. По их мнению, расходы организации на разработку программного обеспечения были направлены на усовершенствование производимой ею продукции (товаров, работ, услуг) (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 25.04.2005 N Ф08-1522/2005-622А).

На наш взгляд, суд в данном случае слишком уж широко трактовал формулировку п. 1 ст. 262 НК РФ, признающую в качестве расходов на НИОКР расходы, относящиеся к "усовершенствованию производимой продукции (работ, услуг)".

Все-таки положения данной статьи предполагают, что такое "усовершенствование" должно произойти в результате научных исследований или разработок, результат которых заранее не определен (он может быть как положительным, так и отрицательным). Разработка же программного обеспечения (пусть и не типового, а "под заказчика") никаких научных аспектов в себе не содержит.

Однако практика показывает, что если организация заключает с исполнителем договор на создание программного продукта, то расходы по такому договору, скорее всего, будут квалифицированы налоговым органом именно как расходы на НИОКР, подлежащие учету в соответствии со ст. 262 НК РФ. При этом принципиальным следует считать факт создания в рамках договора совершенно нового программного продукта. Если же речь в договоре идет о модификации для нужд конкретной организации (исходя из специфики ее деятельности) какого-то уже существующего программного обеспечения, то затраты по такому договору нельзя признать затратами на НИОКР (см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.08.2006 N Ф04-5197/2006(25426-А27-40)).

Почему налоговые органы при проведении проверок стремятся квалифицировать те или иные расходы именно как расходы на НИОКР, подлежащие учету в соответствии со ст. 262 НК РФ?

Потому что эта статья предусматривает особый порядок признания затрат (не единовременно, а равномерно в течение определенного промежутка времени - см. ниже).

Если же квалифицировать произведенные расходы как затраты на оплату работ (услуг) производственного характера (ст. 254 НК РФ), то их стоимость можно списать в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль единовременно.

Так, например, организация заказала работы по организации разработки территориальных строительных норм и свода правил по кровлям для Уральского региона. Налоговый орган при проверке квалифицировал эти работы как НИОКР, на которые распространяется ст. 262 НК РФ. Но судьи в этом споре налоговиков не поддержали по причине отсутствия факта "создания новой или усовершенствования производимой продукции (товаров, работ, услуг)" (Постановление ФАС Уральского округа от 23.08.2006 N Ф09-7218/06-С7).

В аналогичной ситуации оказалась организация, которая единовременно отнесла на расходы стоимость работ, выполненных по договорам, заключенным с научными организациями. Предметом этих договоров являлись бурение скважин, оформление разрешения на провоз жидкого стекла, инвентаризация промышленного канала, подготовка справки по аминным способам получения гидрокарбоната и гидроксида калия. Исследовав договоры, суд пришел к выводу о том, что конечным результатом по указанным договорам является получение результата выполненных работ и оказанных услуг, а не создание какой-либо новой или усовершенствование производимой продукции, соответственно, организация правомерно отнесла затраты на оплату НИОКР на расходы единовременно (Постановление ФАС Уральского округа от 26.06.2006 N Ф09-5478/06-С2).

Бывает, что сами организации пытаются "подвести" те или иные расходы под ст. 262 НК РФ, поскольку учесть их в целях налогообложения по каким-то иным статьям НК РФ проблематично.

Например, одна организация пыталась доказать, что расходами на НИОКР являются затраты на "разработку положений, регламентирующих руководящую и правовую деятельность руководства завода". Но суд такой подход не поддержал, признав, что в принципе такие затраты являются расходами по управлению организацией (при этом в данном конкретном случае эти затраты были признаны судом экономически необоснованными и, соответственно, не подлежащими включению в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль) (Постановление ФАС Московского округа от 07.03.2006 N КА-А40/1017-06).

* * *

Как следует из п. 2 ст. 262 НК РФ, расходы на НИОКР могут быть осуществлены:

1) организацией самостоятельно или совместно с другими организациями (в последнем случае расходы принимаются в размере, соответствующем доле расходов, понесенных данной организацией);

3) третьими лицами (подрядчиками) на основании договоров, по которым организация выступает в качестве заказчика исследований или разработок.

Если исследования или разработки производятся по заказу организации третьими лицами, то особых проблем с составом расходов нет. Организация вправе учесть по ст. 262 НК РФ все свои затраты, предусмотренные договором с исполнителем (если они соответствуют вышеизложенным требованиям).

Если же работы проводятся организацией самостоятельно, то ей необходимо в налоговом учете выделить из общего числа своих расходов все затраты, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, в т.ч.:

- материальные расходы;
- затраты на оплату труда работников;
- ЕСН и страховые взносы, начисленные на суммы оплаты труда работников;
- амортизацию объектов основных средств и нематериальных активов.

Сформировав общую сумму затрат на выполнение НИОКР, организация будет списывать их в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в порядке, предусмотренном ст. 262 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 262 НК РФ расходы на НИОКР признаются в целях налогообложения только после завершения исследований или разработок (либо завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки.

Отметим, что подписание акта возможно только в том случае, когда НИОКР выполняются по договору, заключенному со сторонними исполнителями. Если же исследования или разработки организация производит самостоятельно, то ей, видимо, следует, оформить какой-либо внутренний документ (можно даже назвать его актом), подтверждающий факт завершения работ (отдельных этапов).

Статья 262 НК РФ предусматривает три возможных варианта учета расходов на НИОКР.

1 вариант

Получен положительный результат, который будет использоваться в деятельности организации

Если произведенные исследования и разработки используются в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), то расходы на НИОКР включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

С 1 января 2007 г. расходы на НИОКР, давшие положительные результаты, учитываются в расходах равномерно в течение года с момента их выполнения <*>.

<*> Это правило на распространяется на организации, зарегистрированные и работающие на территориях особых экономических зон (ОЭЗ), которым предоставлено право списывать расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Таким образом, налогоплательщики, имеющие статус резидента ОЭЗ, учитывают расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки при исчислении налога на прибыль в размере фактических затрат, т.е. в полном размере вне зависимости от результата (положительного или отрицательного) исследований, и включают в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

Обратите внимание! До 1 января 2007 г. действовали иные сроки списания расходов: в течение 2006 г. этот срок составлял два года, а до 1 января 2006 г. он равнялся трем годам.

Если организация несла расходы на НИОКР в течение ряда лет, то нужно учитывать, что срок списания расходов определяется по законодательству, действовавшему на установленную ст. 262 НК РФ дату начала списания расходов на НИОКР.

Списание расходов осуществляется с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены НИОКР. Соответственно, по всем работам, завершенным до ноября 2005 г. (включительно), срок списания на затраты составляет 3 года (в соответствии с нормой ст. 262 НК РФ, действовавшей до 1 января 2006 г.). По работам, завершенным с декабря 2005 по ноябрь 2006 г. (включительно), срок списания - 2 года. По работам, завершенным в декабре 2006 г. и позднее, срок списания - 1 год.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 07.11.2006 N 03-03-04/1/722.

Пример 1. Фирма заключила с конструкторским бюро договор на выполнение опытно-конструкторских разработок образца нового изделия.

Договор заключен в ноябре 2004 г. После завершения исследований и разработок подписан акт сдачи-приемки работ. Стоимость работ по договору составила 576 000 руб. (без НДС).

Вариант 1.

Акт подписан в июле 2005 г. В этом же месяце фирма начала выпуск нового изделия.

Учитывая, что опытно-конструкторские работы завершены в июле 2005 г., фирма вправе признавать расходы на НИОКР в целях налогообложения равными частями в составе прочих расходов в течение трех лет, то есть ежемесячно по 1/36 общей суммы осуществленных расходов.

Таким образом, начиная с августа 2005 г. фирма ежемесячно включает в состав прочих расходов 16 000 руб. (576 000 руб. : 36 мес.). Полностью расходы на НИОКР будут учтены в составе затрат в июле 2008 г. (последний месяц списания).

Вариант 2.

Акт сдачи-приемки работ подписан в августе 2006 г. Результаты выполненных работ сразу используются в производстве.

В этом случае фирма вправе списывать расходы на НИОКР в состав прочих расходов равными частями в течение двух лет, то есть ежемесячно по 1/24 общей суммы фактически осуществленных расходов. Начиная с сентября 2006 г. ежемесячно в составе прочих расходов учитывается сумма в размере 24 000 руб. (576 000 руб. : 24 мес.).

Полностью затраты будут учтены в составе прочих расходов только в августе 2008 г. (последний месяц списания).

Вариант 3.

Акт сдачи-приемки работ подписан в декабре 2006 г. Использование результатов началось сразу же по окончании работ.

В этом случае первым месяцем списания является январь 2007 г., поэтому фирма вправе списывать расходы на НИОКР в состав прочих расходов равными частями в течение одного года, то есть ежемесячно по 1/12 общей суммы фактически осуществленных расходов.

Таким образом, начиная с января 2007 г. в состав прочих расходов ежемесячно включается сумма в размере 48 000 руб. (576 000 руб. : 12 мес.). Расходы на НИОКР будут полностью учтены в составе прочих расходов в декабре 2007 г. (последний месяц списания).

Обратите внимание! Из формулировки ст. 262 НК РФ следует, что период списания (три, два или один год) отсчитывается сразу после завершения работ (с месяца, следующего за месяцем завершения работ). Но учет расходов для целей налогообложения производится только при условии фактического использования результатов НИОКР.

А как быть, если такое использование начато не сразу?

Например, организация производила исследования по созданию новой продукции. Акт о сдаче-приемке результатов работ был подписан в феврале 2007 г., но фактическое использование результатов исследований в хозяйственной деятельности организации началось только в мае 2007 г.

Как в этом случае производить списание расходов? Начиная с какого месяца? В течение какого срока?

По нашему мнению, в этом случае расходы на НИОКР следует распределить на оставшийся период списания. Т.е. период списания будет исчисляться с месяца, в котором начато использование результатов НИОКР, до последнего месяца срока списания, установленного ст. 262 НК РФ, исчисляемого с даты окончания соответствующих работ. При этом общую сумму произведенных расходов на НИОКР необходимо разделить на полученное число месяцев, оставшихся до окончания срока, установленного ст. 262 НК РФ.

Аналогичной позиции придерживается Минфин России (см. Письмо от 25.05.2006 N 03-03-04/1/478).

Пример 2. Организация производила исследования по созданию новой продукции. Акт о сдаче-приемке результатов работ был подписан 15 февраля 2007 г. Стоимость работ - 500 000 руб. (без НДС). Фактическое использование результатов исследований в хозяйственной деятельности организации началось только с 11 мая 2007 г.

Работы были завершены в феврале 2007 г., поэтому срок для списания расходов отсчитывается с марта 2007 г. Он составляет 1 год. Соответственно, период списания расходов на НИОКР в данном случае - с марта 2007 г. по февраль 2008 г.

Использование результатов работ началось только в мае 2007 г. Поэтому организация может начать списание расходов только с мая 2007 г. Таким образом, вся сумма затрат на НИОКР будет списана на расходы за период с мая 2007 г. по февраль 2008 г., т.е. фактический период списания составит 10 месяцев. Соответственно, ежемесячно, начиная с мая 2007 г., организация может учитывать в составе прочих расходов 50 000 руб. (500 000 руб. : 10 мес.).

Отметим, что в бухгалтерском учете положительные результаты НИОКР учитываются на счете 04 "Нематериальные активы" на отдельном субсчете. Порядок списания расходов на НИОКР, учтенных на счете 04, определен ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы".

Согласно ПБУ 17/02 расходы на НИОКР списываются на счета учета затрат начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение результатов в производственной деятельности организации. Расходы могут списываться организацией двумя способами - линейным либо пропорционально объему продукции (способ определяется в учетной политике). Срок списания определяется организацией самостоятельно, но не свыше 5 лет.

Так, в условиях примера 2 списание затрат в бухгалтерском учете должно начаться с июня 2007 г. (месяц, следующий за месяцем начала использования результатов в деятельности организации), т.е. на месяц позже, чем в налоговом учете. При этом период списания устанавливается организацией самостоятельно. В целях максимального сближения данных бухгалтерского и налогового учета организации в бухгалтерском учете следует установить такой же срок списания, что и в налоговом. В данном случае - 10 мес. Тогда ежемесячно в бухгалтерском учете в составе затрат будет признаваться сумма 50 000 руб. (проводка: Дебет счета 20 - Кредит счета 04).

А что делать, если организация начала использовать результаты НИОКР уже после истечения срока, установленного ст. 262 НК РФ?

Например, в условиях примера 2 результаты стали использоваться в деятельности организации только в марте 2008 г., т.е. уже после истечения предельного срока списания расходов, определенного в соответствии со ст. 262 НК РФ (он в данном случае истекает в феврале 2008 г.).

Минфин России считает, что в такой ситуации расходы на НИОКР вообще нельзя учесть в целях налогообложения прибыли (см. Письмо Минфина России от 25.05.2006 N 03-03-04/1/478). Налоговые органы поддерживают этот подход (Письмо УФНС по г. Москве от 12.05.2006 N 20-12/42379@).

Еще одна возможная ситуация.

Организация может прекратить использование результата конкретных НИОКР до истечения срока списания затрат на расходы.

В этом случае в бухгалтерском учете оставшаяся несписанной стоимость работ признается в составе прочих расходов (Дебет счета 91 - Кредит счета 04) на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы.

Что касается налогового учета, то, по мнению Минфина России, прекращение использования результата НИОКР делает невозможным дальнейшее списание расходов на НИОКР в состав прочих расходов. Поэтому недосписанная к этому моменту сумма расходов не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 11.05.2005 N 03-03-01-04/2/245).

Нам такой подход представляется формальным.

На наш взгляд, положения п. 2 ст. 262 НК РФ устанавливают условия для признания затрат на НИОКР расходами, уменьшающими прибыль для целей налогообложения, и порядок списания таких расходов.

Если условия выполнены (исследования завершены и результаты начали применять в производственной деятельности), то затраты уже можно признать расходами. Требование п. 2 ст. 262 НК РФ о списании суммы затрат в размере 1/36 (1/24, 1/12) ежемесячно - это всего лишь порядок признания расходов. Оно совсем не обязывает налогоплательщика непременно применять результаты НИОКР в течение всего периода признания затрат.

Кроме того, позиция Минфина ставит в неравное положение тех налогоплательщиков, которые успешно завершили исследования и применяли их в производстве, и тех, исследования которых не дали положительного результата. Первые (как считает Минфин) не могут учесть часть

расходов, если применение завершилось до окончания срока списания затрат, вторые же могут учесть все свои расходы полностью (см. ниже)!

2 вариант

Получен отрицательный результат

Если исследования и разработки не дали положительного результата, то произведенные затраты также могут быть включены в состав прочих расходов.

До 1 января 2006 г. такие расходы подлежали включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет, но в размере, не превышающем 70 процентов суммы фактических затрат.

С 1 января 2006 г. такие расходы стало возможно учитывать в составе прочих расходов в полном объеме. При этом срок списания остался прежним (три года).

С 1 января 2007 г. срок списания таких расходов сокращен до одного года.

Включение затрат на НИОКР, не давшие положительного результата, в состав прочих расходов осуществляется равномерно в течение установленного в ст. 262 НК РФ срока начиная с месяца, следующего за месяцем завершения работ.

Обратите внимание! Срок списания расходов определяется по законодательству, действовавшему на дату начала списания расходов на НИОКР.

Списание расходов осуществляется с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены НИОКР. Соответственно, по всем работам, завершенным до ноября 2005 г. (включительно), срок списания составляет 3 года (причем списать можно только 70% суммы затрат). По работам, завершенным с декабря 2005 по ноябрь 2006 г. (включительно), срок списания также составляет 3 года, но списывать можно всю сумму затрат. По работам, завершенным в декабре 2006 г. и позднее, срок списания - 1 год (списывается вся сумма затрат).

Пример 3. Организация заключила договор на выполнение опытно-конструкторских разработок с целью изготовления образца нового изделия. Договор заключен в ноябре 2004 г.

По истечении определенного периода времени было решено прекратить работы в связи с их бесперспективностью. Фактическая стоимость работ, которые не дали положительного результата, составила 300 000 руб.

Вариант 1.

Работы были прекращены в июле 2005 г.

В этом случае организация вправе списывать расходы на НИОКР равными частями в течение трех лет, но в размере не более 70% фактически осуществленных расходов. То есть общая сумма, признаваемая в составе прочих расходов, составит 210 000 руб. (300 000 руб. x 70%). Ежемесячно, начиная с августа 2005 г., в состав прочих расходов организация вправе относить по 5833 руб. (210 000 руб. : 36 мес.).

Вариант 2.

Работы были прекращены в июле 2006 г.

В этом случае организация вправе учесть расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, в полной сумме в течение трех лет. Ежемесячно, начиная с августа 2006 г., в состав прочих расходов включается сумма 8333 руб. (300 000 руб. : 36 месяцев).

Вариант 3.

Работы были прекращены в июле 2007 г.

В этом случае затраты на НИОКР списываются в полном объеме в состав прочих расходов равномерно в течение года. То есть с августа 2007 г. организация ежемесячно признает в составе прочих расходов 25 000 руб. (300 000 руб. : 12 мес.).

Обратите внимание! В Письме Минфина России от 09.04.2003 N 04-02-05/3/26 разъясняется, что налогоплательщик после завершения исследований должен принять решение о том, будут их результаты использоваться в производстве или эти исследования будут признаны им как не давшие положительного результата.

Минфин также считает невозможным изменение порядка учета расходов, если НИОКР, вначале признанные налогоплательщиком не давшими положительного результата, впоследствии все же стали использоваться в производственной деятельности. Учитывая действующий на сегодня порядок списания затрат, установленный ст. 262 НК РФ, можно сказать, что налогоплательщик в этом случае ничего не теряет - ведь расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, учитываются в расходах в полном объеме, как и расходы на НИОКР, давшие положительный результат.

3 вариант

Получен положительный результат, подлежащий правовой охране

Если в результате проведения НИОКР организация получит исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, признаваемые нематериальными активами (НМА) в соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ, то такие права подлежат амортизации в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ (п. 5 ст. 262 НК РФ).

Напомним, что исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности признаются в качестве НМА для целей налогообложения прибыли, если они используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Кроме того, для признания НМА необходимо наличие:

- способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход);

- надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого НМА и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

По общему правилу первоначальная стоимость амортизируемых НМА определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Однако процесс регистрации исключительных прав занимает достаточно длительный период. За это время расходы на НИОКР могут быть уже полностью или частично учтены для целей налогообложения прибыли.

Пример 4. Организация оплатила проведение научных исследований, которые завершились положительным результатом, в сумме 360 000 руб. (без НДС).

Стороны подписали акт сдачи-приемки 15 февраля 2007 г., а с 25 февраля 2007 г. организация начала использовать результаты исследований в производственной деятельности.

В соответствии со ст. 262 НК РФ период для учета таких расходов - 12 месяцев. Следовательно, начиная с марта 2007 г. организация вправе ежемесячно включать затраты на научные исследования в состав прочих расходов в размере 30 000 руб. (360 000 : 12 мес.).

Спустя некоторое время организация решила зарегистрировать свои права на полученные результаты научных исследований и предоставила необходимые документы в соответствующее ведомство. Документ, подтверждающий наличие у организации исключительных прав на объект интеллектуальной собственности, был получен в ноябре 2007 г. К этому времени в составе прочих расходов уже учтена сумма в размере 240 000 руб. (за 8 месяцев).

Как в условиях примера 4 должна поступить организация?

По нашему мнению, в этом случае первоначальную стоимость НМА будет формировать остаток суммы расходов на произведенные НИОКР (еще не учтенный для целей налогообложения прибыли). Учет одних и тех же затрат и в качестве расходов на НИОКР, и в качестве амортизационных отчислений не допускается.

Однако у Минфина России на этот счет другое мнение. Он считает, что налогоплательщик, получив результаты НИОКР, подлежащие правовой защите, должен сразу принять решение, будет он оформлять исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности или будет использовать полученные результаты как НИОКР (см. Письмо от 09.04.2003 N 04-02-05/3/26).

Как нам представляется, из данного Письма следует, что если принято решение о регистрации исключительных прав, то организация уже не может учитывать расходы на НИОКР в составе прочих расходов на основании ст. 262 НК РФ. Нужно ждать, пока будут оформлены документы, и тогда уже списывать расходы путем начисления амортизации на стоимость НМА.

Но процесс регистрации не всегда завершается положительным результатом. Например, результат исследований, заявленный организацией как изобретение, может быть и не признан таковым в соответствии с правилами патентного законодательства. Учитывая, что срок для учета расходов на НИОКР ограничен одним годом, организация может вообще потерять возможность учесть свои затраты в расходах.

Кроме того, из положений ст. 262 НК РФ не следует, что налогоплательщик непременно должен сразу сделать выбор между двумя вариантами учета. Ведь регистрация прав на результаты НИОКР в соответствии с действующим законодательством - это право организации, а не обязанность. Соответственно, организация вправе осуществить регистрацию в любое время, в т.ч. и по прошествии нескольких лет использования таких результатов.

А п. 2 ст. 262 НК РФ предоставляет право учитывать затраты на НИОКР в составе прочих расходов сразу, вне зависимости от того, являются они патентоспособными или нет. Поэтому вполне может сложиться ситуация, что к тому моменту, когда патент будет получен, затраты на произведенные исследования или разработки уже будут полностью учтены в составе прочих расходов.

В этом случае, по нашему мнению, первоначальную стоимость НМА будут составлять только расходы на оформление исключительных прав.

Применение льгот по НДС

Согласно пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается:

1) выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, РФТР и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций;

2) выполнение НИОКР учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров.

Отметим, что по первому основанию освобождаются все исполнители НИОКР, включая соисполнителей. При этом необходимо лишь подтвердить источник финансирования НИОКР.

Основной исполнитель обычно представляет в качестве подтверждения договор на выполнение работ с указанием источника финансирования. Для соисполнителей необходимо наличие других подтверждающих документов (например, письменного уведомления заказчика в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему целевых средствах для оплаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ) (Письмо УФНС по г. Москве от 20.04.2007 N 19-11/036487).

По второму основанию от НДС освобождаются любые НИОКР, независимо от источника финансирования. Но льготой могут пользоваться только учреждения образования и науки.

Учреждением науки является юридическое лицо, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, а также общественное объединение научных работников, осуществляющее в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующее в соответствии с учредительными документами научной организации (ст. 5 Федерального закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике").

По мнению налогового ведомства (см. Письмо ФНС России от 15.03.2006 N ММ-6-03/274@), научными организациями (учреждениями науки) считаются организации любой формы собственности и ведомственной принадлежности, осуществляющие в качестве основной научную и (или) научно-техническую деятельность, подготовку научных работников и действующие в соответствии с учредительными документами научной организации.

Основным видом деятельности для коммерческой организации является вид деятельности, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), а для некоммерческой организации - вид деятельности, в котором по итогам предыдущего года средняя численность работников имеет наибольший удельный вес в общей численности организации (п. 9 Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 N 713).

Основной вид деятельности ежегодно подтверждается согласно Порядку, установленному Приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.2006 N 55. При этом в соответствии с п. 3 Порядка для подтверждения основного вида деятельности необходимо ежегодно в срок до 15 апреля представлять в соответствующий исполнительный орган Фонда социального страхования Российской Федерации заявление о подтверждении основного вида деятельности и справку-подтверждение основного вида деятельности.

В прошлые годы налоговые органы настаивали на том, что правом на льготу обладают только те научные организации, которые имеют свидетельство о государственной аккредитации.

Однако Налоговым кодексом РФ подобное условие для получения налоговых льгот учреждениями науки не предусмотрено. Поэтому для использования научной организацией рассматриваемой льготы наличие свидетельства о государственной аккредитации не является обязательным. Это подтверждается многочисленными судебными решениями, вынесенными в пользу налогоплательщиков (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.11.2004 N А05-3721/04-20, Восточно-Сибирского округа от 18.03.2004 N А33-7632/03-С3-Ф02-753/04-С1, Западно-Сибирского округа от 30.08.2004 N Ф04-6031/2004(А27-4053-23)).

Обратите внимание! С июля 2005 г. проблема наличия или отсутствия государственной аккредитации вообще потеряла свою актуальность, поскольку с этого момента вступил в силу Федеральный закон от 30.06.2005 N 76-ФЗ "О признании утратившими силу положений

законодательных актов Российской Федерации по вопросам государственной аккредитации научных организаций", который отменил государственную аккредитацию научных организаций.

Учреждением образования является учреждение, осуществляющее образовательный процесс, то есть реализующее одну или несколько образовательных программ и (или) обеспечивающее содержание и воспитание обучающихся (воспитанников) (ст. 12 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании"). Образовательное учреждение осуществляет свою деятельность на основании лицензии. Освобождение от налогообложения предоставляется учреждениям образования только при наличии соответствующей лицензии.

Льгота, предусмотренная пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, предоставляется учреждениям науки и образования при условии выполнения ими научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

К научно-исследовательским работам отнесены обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а к опытно-конструкторским - разработка образца нового изделия (ст. 769 ГК РФ). Под научными исследованиями и разработками понимается творческая деятельность, осуществляемая на систематической основе с целью увеличения суммы научных знаний, в том числе о человеке, природе и обществе, а также поиск новых областей применения этих знаний. Критерием, позволяющим отличить научные исследования и разработки от сопутствующих им видов деятельности, является наличие в исследованиях и разработках значительного элемента новизны.

Освобождение от налогообложения в соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ предоставляется не только головным организациям, осуществляющим научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, но и соисполнителям. При этом соисполнители также должны относиться к учреждениям науки или образования.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. в НК РФ появляется еще одна льгота, предусмотренная новым пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ (этот подпункт введен в ст. 149 НК РФ Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ). Новая льгота предусматривает освобождение от НДС операций по выполнению НИОКР, если в состав этих работ включаются следующие виды деятельности:

разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Новой льготой могут пользоваться все организации (не только научные или образовательные). Главное, чтобы выполняемые ими НИОКР соответствовали требованиям, указанным в пп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ.

Расходы на формирование фондов НИОКР

В соответствии с п. 1 ст. 262 НК РФ организация имеет право учесть в составе прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

Согласно п. 8 ст. 15 Закона в федеральных органах исполнительной власти и коммерческих организациях могут создаваться внебюджетные отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Порядок образования и использования таких фондов должен определяться Правительством РФ.

В настоящее время действует Порядок образования и использования внебюджетных фондов федеральных органов исполнительной власти и коммерческих организаций для финансирования научных исследований и экспериментальных разработок, утв. Постановлением Правительства РФ от 13.10.1999 N 1156 (далее - Порядок).

Пунктом 1 Порядка определено, что внебюджетные фонды создаются по согласованию с Миннауки, которое и осуществляет регистрацию и учет этих фондов. Сам порядок регистрации и учета фондов устанавливается Миннауки по согласованию с Минфином (в настоящее время такой порядок официально не опубликован).

Порядок предусматривает внебюджетные фонды трех видов:

1) создаваемые непосредственно при Миннауки - это Российский фонд технологического развития (далее - РФТР);

2) создаваемые при федеральных министерствах и иных федеральных органах исполнительной власти;

3) создаваемые при коммерческих организациях.

Внебюджетные фонды федеральных органов исполнительной власти формируются за счет:

- добровольных отчислений, осуществляемых на договорной основе организациями (хозяйствующими субъектами), находящимися в их ведении;

- отчислений коммерческих организаций.

Внебюджетные фонды коммерческих организаций формируются за счет:

- собственных отчислений;

- отчислений, осуществляемых на договорной основе другими коммерческими организациями.

Таким образом, правомерность принятия расходов на формирование фонда НИОКР зависит только от факта регистрации его в Миннауки.

По общему правилу п. 3 ст. 262 НК РФ расходы в форме отчислений на формирование РФТР, а также иных фондов НИОКР признаются для целей налогообложения прибыли в пределах 0,5 процента доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. норматив отчислений увеличен до 1,5 процента доходов (валовой выручки) (соответствующее изменение внесено в п. 3 ст. 262 НК РФ Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ).

Если же отчисления на формирование РФТР произведены отраслевыми и межотраслевыми фондами финансирования НИОКР, то такие отчисления учитываются в составе расходов названных фондов в полном объеме.

Показатель дохода (выручки), которым надо руководствоваться при определении допустимого размера отчислений, в НК РФ не определен.

Принято считать, что это показатель выручки от реализации, определяемый в соответствии со ст. 249 НК РФ на отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода нарастающим итогом.

НЕДОСТАЧИ И ПОТЕРИ, НОРМЫ ЕСТЕСТВЕННОЙ УБЫЛИ

Материально-производственные запасы (МПЗ) могут быть утрачены организацией в процессе хранения и транспортировки.

Выявленные потери и недостачи МПЗ отражаются в бухгалтерском учете следующим образом: недостачи имущества в пределах норм естественной убыли списываются на издержки производства или обращения, а сверх норм - за счет виновных лиц.

В случаях, когда виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, убытки от недостач списываются на финансовые результаты.

В любом случае при выявлении недостач в учете делается следующая проводка:

Д-т счета 94 - К-т счета 41 (10, 43) - отражена фактическая себестоимость недостающих материально-производственных запасов на основании данных проведенной инвентаризации.

При выявлении недостачи в ходе приемки МПЗ стоимость недостающих ценностей отражается по дебету счета 94 в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Списание потерь МПЗ в пределах норм естественной убыли отражается записью по кредиту счета 94 в корреспонденции с дебетом счета 44 "Расходы на продажу", а сверх норм - счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба" (или счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", если виновное лицо не является работником организации).

При отсутствии виновных лиц или отказе суда во взыскании убытков делается запись с кредита счета 94 в дебет счета 91 (см. п. п. 233 - 237 Методических указаний по учету МПЗ).

* * *

В целях налогообложения прибыли потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли могут быть учтены в составе материальных расходов (п. 7 ст. 254 НК РФ).

Нормы естественной убыли для целей налогообложения должны быть утверждены в порядке, предусмотренном Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 N 814 определен Порядок утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей.

Обязанность разработать Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли была возложена Постановлением на Минэкономразвития России. При этом Правительство также обязало федеральные органы исполнительной власти утвердить в установленном порядке нормы естественной убыли до 1 января 2003 г.

Минэкономразвития Методические рекомендации разработало и утвердило Приказом от 31.03.2003 N 95, а вот федеральные министерства сроки разработки норм естественной убыли нарушили.

Отрадно, что на сегодняшний день отсутствие новых норм не создает организациям проблем при исчислении налога на прибыль. До тех пор, пока не будут утверждены новые нормы естественной убыли, организации могут пользоваться в целях налогообложения прибыли старыми нормами, утвержденными соответствующими министерствами и ведомствами до 1 января 2002 г. (ст. 7 Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ) (см. Письма Минфина России от 21.03.2006 N 03-03-04/1/261, от 15.08.2006 N 03-03-04/1/628).

Примечание. Если по каким-то товарам норм естественной убыли вообще нет (ни старых, ни новых), то учесть потери в целях налогообложения прибыли нельзя.

Такое разъяснение, в частности, дал Минфин России в отношении потерь цветочной продукции (Письмо Минфина России от 21.06.2006 N 03-03-04/1/538).

Аналогичное разъяснение содержится в Письме УФНС по г. Москве от 17.01.2007 N 20-12/004115 в отношении живых морских декоративных рыб.

Такой же позиции придерживаются судебные инстанции. Так, например, ФАС Северо-Западного округа согласился с налоговым органом в том, что предприятие не может учесть в составе материальных расходов потери лесоматериалов, поскольку нормы естественной убыли в отношении лесоматериалов не утверждены (Постановление от 25.06.2007 N А13-10680/2005-21).

В приведенной ниже таблице вы можете найти все действующие на сегодняшний день нормы естественной убыли.

Перечень нормативных правовых актов, установивших
нормы естественной убыли

N п/п	Наименование товара	Условия, при которых может произойти убыль	Нормативный акт
Продовольственные товары и сельскохозяйственная продукция			
1	Виноматериалы и вина, коньячные спирты и коньяки	При перевозке железнодорожным, водным, автомобильным транспортом и осуществлении транспортных операций	Постановление Госснаба СССР от 05.10.1985 N 111
2	Зерно, продукты его переработки и семена масличных культур	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 23.01.2004 N 55
3	Зерно	Перевозка в вагонах-зерновозах	Постановление Госснаба СССР от 18.12.1987 N 152
4	Зерно, зерносмеси и отходы первой категории, семена масличных культур и трав, хлебопродукция, отруби, жмых и комбикорм	При перевозках автомобильным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 02.06.1986 N 63
5	Зерно, продукты его переработки, семена трав, корма травяные, искусственно высушенные, семена масличных культур	При хранении на предприятиях	Постановление Госснаба СССР от 07.01.1986 N 4

6	Масло сливочное, упакованное монолитами в пергамент и пакеты-вкладыши из полимерных материалов	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 266
7	Мясо и субпродукты кроликов и птицы	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 269
		При перевозках в авторефрижераторах	Приказ Минсельхоза России N 424, Минтранса России N 137 от 21.11.2006
8	Охлажденное мясо и субпродукты	При холодильной обработке и хранении	Приказ Минторга СССР от 18.08.1988 N 150
9	Мясо и мясопродукты	При перевозках	Приказ Минсельхоза России N 425, Минтранса России N 138 от 21.11.2006
10	Мясо и рыбное филе	При машинной нарезке в магазинах	Приказ Минторга РСФСР от 01.03.1985 N 54
11	Мясо и мясопродукты	При холодильной обработке и хранении на распределительных холодильниках торговли	Приказ Минторга СССР от 27.12.1983 N 309
			Приказ Минмясмолпрома СССР от 28.12.1981 N 300
12	Мясо и субпродукты	При хранении в камерах на Московском холодильнике N 12	Приказ Минторга РСФСР от 02.10.1961 N 594
13	Продовольственные товары (мясо и мясные товары, рыба и рыбные товары, отруби, молочные и жировые товары, хлебобулочные товары, кондитерские товары, бакалейные товары, соки и другие безалкогольные напитки при продаже в розлив, фураж, овес и ячмень, жмых и комбикорм, керосин при продаже весом, плоды, овощи и грибы переработанные, плоды свежие, алкогольные и безалкогольные напитки)	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 06.04.2007 N 198
		В розничной сети государственной и кооперативной торговли	Приказ Минторга СССР от 02.04.1987 N 88 (доведен Письмом Минторга РСФСР от 21.05.1987 N 085)
		При хранении на складах и базах розничных торговых организаций и организаций общественного питания	
		При хранении и отпуске на мелкооптовых базах, при хранении и отпуске в кладовых предприятий общественного питания	
		При транспортировании автомобильным и гужевым транспортом	
14	Сыры	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 267
15	Творог	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 267
16	Столовые корнеплоды, картофель, плодовые и зеленые овощные культуры	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 268
17	Свежий картофель, овощи и плоды	В городской и сельской розничной торговой	Приказ Минторга РСФСР от 22.02.1988 N 45

		сети	
18	Овощи, картофель, свекла сахарная, бахчевые культуры свежие, фрукты и ягоды свежие, продукция молочной, маслобойной и сыродельной промышленности, масла растительные, мясо и мясопродукты	При перевозках по морским путям сообщения	Постановление Госснаба СССР от 22.01.1987 N 6
19	Плоды, овощи и грибы переработанные	В городской и сельской розничной торговой сети	Приказ Минторга СССР от 26.03.1980 N 75
20	Свежий картофель, овощи и плоды	При длительном хранении на базах и складах разного типа	
		При кратковременном хранении на базах и складах разного типа	
21	Стеклянная тара с пищевыми товарами	При транспортировании автомобильным и гужевым транспортом, на складах, базах, на розничных торговых предприятиях, предприятиях общественного питания	
22	Стеклянная порожняя тара	При приеме, хранении и отпуске на тарных складах оптовых и розничных торговых организаций, в розничной торговой сети, на предприятиях общественного питания, при погрузке в железнодорожные вагоны (баржи), при транспортировании автомобильным, гужевым транспортом	Приказ Минторга СССР от 26.03.1980 N 75
23	Спиртованные соки и морсы	При железнодорожных перевозках в дубовых бочках	Постановление Госснаба СССР от 07.04.1989 N 24

24	Массы грузов (зерно, семена, овощи, картофель, свекла сахарная, бахчевые культуры свежие, фрукты и ягоды свежие, орехи, прочая продукция сельского хозяйства, продукция мукомольно-крупяной промышленности, продукция хлебопекарной, макаронной, кондитерской, крахмало-паточной промышленности, концентраты пищевые, изделия табачно-махорочные, комбикорма, жмыхи, продукция молочной, маслобойной и сыродельной промышленности, яйца, масло и мясопродукты, рыба и рыбопродукты, консервы, спирт, напитки алкогольные и безалкогольные, прочая продукция пищевой, мясо-молочной и рыбной промышленности)	При перевозках речным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 N 39
25	Отдельные виды продукции (семена льна и конопли в таре, треста и солома льна без тары (в снопах), горчичный порошок)	При перевозках по железной дороге	Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 N 39
26	Семена подсолнечника	При хранении на предприятиях масло-жировой промышленности	
27	Горчичный порошок	При хранении в закрытых складах	
28	Цикорий корневой свежий	При длительном хранении в буртах	
		При перевозках автотранспортом	
29	Мука, крупа, крахмал и сахар-песок	Поступающие в предприятия торговли и общественного питания стандартной массой	Приказ Минторга РСФСР от 01.03.1985 N 54
30	Сахар и продукция сахарной промышленности	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 270
		При перевозках	Приказ Минсельхоза России N 426, Минтранса России N 139 от 21.11.2006
31	Масса свежих грейпфрутов	При хранении в складах с искусственным охлаждением	Приказ Минторга СССР от 24.09.1980 N 252

		плодоовощных баз	
32	Свежие мандарины и апельсины	При хранении и продаже	Приказ Минторга СССР от 26.03.1980 N 75
		При рефрижерации и фумигации бромистым метилом	
33	Свежие ананасы и бананы	При хранении, дозревании и продаже	
34	Лимоны	При перевозках по железной дороге	Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 N 39
		При хранении в охлаждаемых складах плодоовощных баз	Приказ Минторга СССР от 27.02.1979 N 59
35	Масса мороженой неглазированной продукции из рыбы	При хранении в холодильниках	Приказ Минсельхоза России от 13.02.2007 N 83
36	Рыба соленая, холодного копчения, вяленая, балычные изделия	При перевозке железнодорожным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 23.08.1985 N 93
37	Рыб и морских млекопитающих жиры	При транспортировке по железной дороге	Постановление Госснаба СССР от 01.04.1976 N 36
38	Мороженая неглазированная рыба естественной морозки	При перевозках воздушным транспортом	
39	Шрот масличных культур	При перевозках автомобильным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 07.01.1986 N 2
40	Этиловый спирт	При производстве и обороте (за исключением розничной продажи) (действуют до 1 июля 2008 г.)	Приказ Минсельхоза России от 14.06.2007 N 323
		При хранении	Приказ Минсельхоза России от 12.12.2006 N 463
Непродовольственные товары			
1	Вторичное сырье	При хранении на складах предприятий и организаций	Постановление Госснаба СССР от 20.09.1988 N 76
2	Зеркала бытовые	При транспортировании, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 28.12.1988 N 213
3	Елочные стеклянные украшения	При получении на прирельсовых и неприрельсовых складах, при перевозках автотранспортом, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 27.12.1985 N 307
4	Изделия из пластмасс (хозяйственные, галантерейные и культтовары)	При транспортировании, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 27.11.1991 N 94
5	Бензины	При перевозке морскими судами наливом	Постановление Госснаба СССР от 07.08.1987 N 107
6	Нефтепродукты	При приеме, транспортировании, хранении и отпуске на объектах магистральных	Приказ Минтопэнерго России от 01.10.1998 N 318

		нефтепродуктопроводов	
		При приеме, хранении, отпуске и траспортировании	Постановление Госснаба СССР от 26.03.1986 N 40
		При приеме, отпуске, хранении и транспортировании	Постановление Госснаба СССР от 08.06.1977 N 30
7	Спецмарки	Поврежденные при перевозках алкогольной продукции, расфасованной в потребительскую стеклянную тару	Предельно допустимые нормативы потерь спецмарок от повреждения при перевозках алкогольной продукции, расфасованной в потребительскую стеклянную тару (утв. Минсельхозпродом России 16.02.1999)
		При внутрискладском транспортировании, хранении, погрузке в автомашины или железнодорожные вагоны	Предельно допустимые нормы расхода спецмарок при оформлении алкогольной продукции и предельно допустимый норматив потерь спецмарок при внутрискладском транспортировании, хранении, погрузке в автомашины или железнодорожные вагоны алкогольной продукции (утв. Минсельхозпродом России 16.02.1999)
8	Строительные материалы	При транспортировании автотранспортом, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 27.11.1991 N 95
		При перевозках автомобильным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 08.06.1987 N 78
		При морских перевозках	Постановление Госснаба СССР от 30.12.1981 N 123
9	Цемент	При перевозках речным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 18.05.1976 N 51
10	Известковые материалы		
11	Серный колчедан		
12	Апатитовый концентрат		
13	Цемент	При перевозках железнодорожным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 05.09.1985 N 97
		При морских перевозках	Постановление Госснаба СССР от 30.12.1981 N 123
14	Кирпич строительный	При транспортировании	Утверждены Минпромстройматериалов СССР 10.05.1982

15	Кирпич силикатный	При транспортировании	Утверждены Минпромстройматериалов СССР 10.03.1983
16	Кварцевый песок	При хранении без тары на открытых площадках	Постановление Госснаба СССР от 25.11.1986 N 160
17	Строительная керамика	При транспортировке по железной дороге, водным и автомобильным транспортом	Приказ Минторга СССР от 25.01.1985 N 20
18	Нерудные строительные материалы	При хранении	Постановление Госснаба СССР от 15.06.1984 N 72
		При железнодорожных и автомобильных перевозках	Постановление Госснаба СССР от 15.07.1984 N 72
19	Облицовочные материалы из природного камня	При хранении	Утверждены Минпромстройматериалов СССР 10.09.1980
20	Лакокрасочные материалы	При сливе из металлических фляг, барабанов и бочек	Постановление Госснаба СССР от 06.04.1987 N 37
		При сливе из цистерн	
21	Масса грузов металлургической промышленности (руда железная и марганцевая, сырье цветных металлов, сырье серное, кокс, шлаки гранулированные, огнеупоры, асбест и слюда, металлы черные, металлы цветные, шлаки металлургические для переплавки)	При перевозках железнодорожным транспортом	Приказ Минпромнауки России от 25.02.2004 N 55
22	Отдельные виды продукции производственно-технического назначения (руда железная и марганцевая, сланцы горючие, минерально-строительные материалы природные, зола, шлаки, кроме гранулированных и металлургических для переплавки, сырье минеральное промышленное, формовочные и абразивные материалы, серное сырье, цемент, флюсы, металлы черные, металлы цветные, шлаки металлургические для переплавки, каучук, резина и изделия из	При перевозках железнодорожным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 19.10.1989 N 64
		При перевозке речным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 27.04.1989 N 31
		При морских перевозках	Постановление Госснаба СССР от 27.04.1989 N 32
		При речных перевозках и погрузочно-разгрузочных работах в порту	

	них, сажа, продукция коксохимической и лесохимической промышленности, кислоты, соли, щелочи и другие химические продукты, соль сухая без тары)		
23	Шлаки гранулированные	При речных перевозках	Постановление Госснаба СССР от 27.03.1984 N 33
24	Угли каменные	При железнодорожных перевозках	Постановление Госснаба СССР от 04.11.1977 N 57
		При речных перевозках	Постановление Госснаба СССР от 27.03.1984 N 33
25	Масса грузов (торф и торфяная продукция, горючие сланцы, минерально-строительные материалы, зола, шлаки строительные, кроме гранулированных, сырье минеральное промышленное, формовочные и абразивные материалы, мыло, клей всякий, казеин, продукция меховой, кожевенной и обувной промышленности, домашние вещи и утильсырье)	При перевозках речным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 04.05.1982 N 39
26	Отдельные виды продукции (кожи сырые и мокросолевые, масса древесная, целлюлоза в сыром виде)	При перевозках по железным дорогам	
27	Топливная продукция (антрацит, угли, сланцы, торф)	При хранении и складских операциях	Постановление Госснаба СССР от 12.08.1981 N 73
28	Дрова	При хранении и складских операциях	Постановление Госснаба СССР от 18.05.1988 N 41
29	Химическая продукция (минеральные удобрения, жидкие криопродукты)	При хранении	Приказ Минпромнауки России от 31.01.2004 N 22
30	Минеральные удобрения	При хранении и перевозках автомобильным и железнодорожным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 20.03.1989 N 15
31	Продукция коксохимической и лесохимической	При перевозке речным транспортом	Постановление Госснаба СССР от 26.12.1988 N 98

	промышленности		
32	Лесохимическая продукция	При хранении свыше одного месяца	Постановление Госснаба СССР от 10.01.1986 N 7
33	Товары бытовой химии в мелкой расфасовке	При транспортировании, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 24.09.1991 N 68
34	Электроарматурное и ламповое стекло, электроустановочные изделия, электролампы	При их транспортировании, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 02.12.1988 N 196
35	Стекло	При перевозке железнодорожным, водным транспортом или смешанном сообщении	Утверждены Минпромстройматериало в СССР 21.10.1982
36	Фарфоро-фаянсовые, майоликовые и гончарные товары, посуда стеклянная сортовая, хозяйственная, кухонная из жаростойкого стекла, колбы для термосов	При транспортировании, хранении и реализации	Приказ Минторга СССР от 04.01.1988 N 2
37	Книжные товары	При реализации в магазинах самообслуживания	Приказ Госкомиздата СССР от 22.06.1976 N 243
Медикаменты и медицинские товары			
1	Лекарственные средства и изделия медицинского назначения	В аптечных организациях независимо от организационно-правовой формы и формы собственности	Приказ Минздрава России от 20.07.2001 N 284
2	Лекарственные средства	При хранении в аптечных учреждениях, организациях оптовой торговли и учреждениях здравоохранения	Приказ Минздравсоцразвития России от 09.01.2007 N 2
3	Вата	В аптеках	Приказ Минздрава СССР от 26.12.1986 N 1689
4	Стеклянная аптечная посуда	На фармацевтических фабриках (производствах) и аптечных складах (базах)	
5	Линзы и оправы	При изготовлении и ремонте очков	Приказ Минздрава СССР от 25.03.1952 N 243
6	Препараты, применяемые в ветеринарии	При хранении	Приказ Минсельхоза России от 06.04.2007 N 198

Примечание. Нормы естественной убыли представляют собой максимальную величину потерь, которую можно отнести в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Если выявленные потери меньше этой предельной величины, то на расходы списывается именно фактическая величина потерь.

Размер потерь должен быть документально подтвержден.

Если потери выявлены в ходе приемки товара, то в организации должен быть составлен Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных

ценностей (форма N ТОРГ-2, утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132) (Письмо Минфина России от 15.08.2006 N 03-03-04/1/628).

Если потери выявлены в ходе приемки импортных товаров, то составляется Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма N ТОРГ-3).

При выявлении потерь в ходе проведения инвентаризации размер потерь подтверждается Описью товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-3) и Сличительной ведомостью (форма N ИНВ-19). На основании этих документов бухгалтер рассчитывает недостачи и потери в количественном и стоимостном выражении. Обе эти формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88.

* * *

Для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов учитываются также следующие виды товарных потерь:

- потери товаров от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ);

- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, если виновные не установлены (пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ). Для того чтобы признать такие расходы, необходимо, чтобы факт отсутствия виновных лиц был документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

По мнению Минфина России (Письмо от 02.05.2006 N 03-03-04/1/412), документом, подтверждающим факт отсутствия виновных лиц, является копия постановления о приостановлении уголовного дела в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого <*>. При этом убытки учитываются в составе расходов того отчетного (налогового) периода, в котором вынесено постановление о приостановлении уголовного дела.

<*> Статьей 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее - УПК РФ) перечислены органы государственной власти, которые уполномочены в зависимости от рода преступления, поименованного в соответствующих статьях Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ), производить предварительное следствие. В частности, по хищениям имущества (ст. 158 УК РФ) предварительное следствие производится следователями органов внутренних дел Российской Федерации.

Также основанием для учета убытков может являться постановление об отказе в возбуждении уголовного дела, вынесенное в соответствии со ст. 24 УПК РФ (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29.08.2006 N А82-9850/2005-99).

При этом согласно пп. 1 п. 1 ст. 208 УПК РФ в случае неустановления лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, предварительное следствие по уголовному делу приостанавливается, о чем следователь выносит соответствующее постановление, копию которого направляет прокурору.

На основании пп. 13 п. 2 ст. 42 УПК РФ потерпевший вправе получить копию указанного постановления, которым и подтверждается факт отсутствия виновных лиц.

* * *

При списании товарных потерь, выявленных в процессе инвентаризации, возникает вопрос о необходимости восстановления "входного" НДС, который ранее (при принятии приобретенных товаров к учету) был предъявлен к вычету.

Этот вопрос на нормативном уровне до сих пор не урегулирован.

Дело в том, что с 1 января 2006 г. были внесены изменения в п. 3 ст. 170 НК РФ, определяющий порядок восстановления сумм "входного" НДС, которые ранее были правомерно приняты к вычету.

В новой редакции п. 3 ст. 170 НК РФ перечислены все ситуации, в которых налог нужно восстанавливать. Среди них нет упоминания о списании товаров (материалов) по причине выявленной недостачи или порчи.

Однако налоговые органы на местах настаивают на том, что суммы НДС по недостающему (испорченному) товару подлежат восстановлению (если они ранее были предъявлены к вычету). Их позиция подкрепляется мнением Минфина России.

По мнению чиновников финансового ведомства, суммы НДС по потерям от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товаров принимаются к вычету в размерах,

соответствующих нормам естественной убыли (Письмо Минфина России от 15.08.2006 N 03-03-04/1/628). НДС, приходящийся на потери сверх норм, подлежит восстановлению (если он ранее был принят к вычету) и уплате в бюджет.

На наш взгляд, требования Минфина России не соответствуют закону. У организаций в настоящее время (равно как и до 1 января 2006 г.) нет обязанности восстанавливать "входной" НДС, приходящийся на стоимость товарных потерь.

Но нужно учитывать, что правомерность такой позиции, скорее всего, придется доказывать в суде. При этом шансы отстоять ее велики, учитывая тот факт, что в 2006 г. Высший Арбитражный Суд РФ признал недействительным положение Письма ФНС России от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@, в котором было указано на необходимость восстановления НДС по недостачам, выявленным при проведении инвентаризации. В Решении ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06 четко указано, что п. 3 ст. 170 НК РФ не обязывает налогоплательщиков восстанавливать НДС при выявлении недостачи товаров.

В настоящее время суды в подавляющем большинстве случаев принимают решения в пользу налогоплательщиков (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 10.07.2007 N Ф04-4573/2007(36095-А27-41), Поволжского округа от 15.03.2007 N А55-9182/06-43, Северо-Западного округа от 12.04.2007 N А13-441/2005-21, Уральского округа от 03.07.2007 N Ф09-4997/07-С3, Центрального округа от 28.03.2007 N А48-4688/06-19).

* * *

В случае выявления недостачи одних товаров и одновременно излишков других однородных товаров по решению руководства в бухгалтерском учете возможен взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы (п. 32 Методических указаний по учету МПЗ).

Зачет можно сделать только в виде исключения за один и тот же период, у одного и того же ответственного лица, в отношении товаров одного и того же наименования и в тождественных количествах.

При взаимном зачете количество недостающих товаров и товаров, находящихся в излишках, может не совпадать.

Если недостающих товаров будет больше, чем товаров, оказавшихся в излишках, не покрытая излишками недостача относится на виновных лиц. Аналогичным образом поступают и в том случае, когда стоимость недостающего товара выше стоимости излишков (разница относится на виновных лиц).

Если товаров, оказавшихся в излишке, будет больше, чем недостающих, излишек, оставшийся после зачета, приходуется на счет 41 по рыночной стоимости.

Обратите внимание! В налоговом учете отсутствует понятие "пересортица". Поэтому, на наш взгляд, при исчислении налога на прибыль недостачи и излишки должны учитываться в составе доходов и расходов развернуто. Выявленные излишки в полном объеме учитываются в составе внереализационных доходов. А выявленные недостачи учитываются только при соблюдении условий, перечисленных в гл. 25 НК РФ.

ПРЕДСТАВИТЕЛЬСКИЕ РАСХОДЫ

В соответствии с пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся представительские расходы.

Согласно п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий, в том числе:

- расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах;
- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;
- буфетное обслуживание во время переговоров;
- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

Обратите внимание! Если в мероприятии принимают участие только работники организации, то расходы на проведение такого мероприятия нельзя учесть при исчислении налога на прибыль как представительские.

Например, предприятие, имеющее много филиалов, собирает работников этих филиалов на производственное совещание. Расходы на проведение такого мероприятия не являются представительскими (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2006 N А33-26560/04-С3-Ф02-3935/06-С1, А33-26560/04-С3-Ф02-4272/06-С1).

Обратите внимание! Налоговое законодательство специально выделяет расходы, которые не могут быть отнесены к представительским.

В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики и лечения заболеваний.

В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (дебет счетов 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу") в сумме фактически произведенных затрат (без какого-либо нормирования).

Для признания представительских расходов в целях налогообложения прибыли необходимо, чтобы они соответствовали требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, т.е. были обоснованными, документально подтвержденными и связанными с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

В этой связи на практике довольно часто налоговые органы настаивают на неправомерности учета в целях налогообложения понесенных расходов, связанных с официальным приемом, в том случае, если по результатам проведения переговоров не были достигнуты конкретные результаты.

Однако достижение конкретных результатов не является необходимым условием для включения представительских расходов в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Главное - доказать, что тема переговоров была связана с деятельностью организации, направленной на получение дохода.

Именно такого подхода придерживаются суды при рассмотрении подобных споров. Так, например, ФАС Уральского округа указал на то, что ссылка налоговой инспекции на отсутствие связи спорных затрат с конкретными доходами неправомерна, так как, с учетом характера управленческих расходов, они не могут быть связаны с определенным доходом, как, например, материальные, то есть достаточно, что они есть в принципе в соответствующем размере (Постановление от 17.06.2004 N Ф09-2441/04-АК).

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% суммы расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Таким образом, для определения предельного размера представительских расходов необходимо правильно рассчитать сумму расходов на оплату труда.

В целях налогообложения прибыли в состав расходов на оплату труда включаются выплаты, поименованные в ст. 255 НК РФ.

При определении норматива представительских расходов в расчет принимаются расходы на оплату труда, начисленные в данном отчетном (налоговом) периоде.

Для организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления, представительские расходы относятся к косвенным расходам (п. 1 ст. 318 НК РФ). То есть сумма представительских расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме (в пределах рассчитанного норматива) относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления представительских расходов признается дата утверждения авансового отчета.

В том случае, если организация определяет доходы и расходы кассовым методом, представительские расходы признаются только после их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ).

Документальное подтверждение

В соответствии с п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Для целей налогообложения прибыли, в соответствии со ст. 252 НК РФ, все расходы должны быть документально подтверждены.

Соответственно, включение представительских расходов в состав расходов организации, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, возможно только при наличии первичных учетных документов.

Для начала в организации следует составить смету представительских расходов на текущий год. Данная смета может утверждаться на общем собрании участников (акционеров) организации либо руководителем организации.

Помимо этого, следует издать внутренние организационно-распорядительные документы (например, это может быть положение о проведении представительских мероприятий, утвержденное приказом руководителя организации), в которых могут быть отражены следующие моменты:

- порядок выдачи подотчетных сумм на представительские расходы;
- порядок расходования средств на представительские расходы;
- порядок документального оформления представительских расходов;
- порядок осуществления контроля над расходованием и списанием средств на представительские расходы;
- нормирование отдельных видов представительских расходов (например, в организации могут быть установлены предельные размеры расходов на одного человека при проведении представительских мероприятий в ресторане).

В дальнейшем, решение о проведении каждого конкретного представительского мероприятия должно сопровождаться оформлением следующих документов:

- приказ руководителя о проведении мероприятия и о назначении ответственного за его проведение. В этом приказе также отражается цель проведения мероприятия;
- программа проведения деловой встречи с указанием даты, места и сроков проведения мероприятия, фамилии, имени, отчества участников со стороны принимающей организации и со стороны приглашенных и их должностей, утвержденной сметы представительских расходов.

На основании этих документов осуществляется выдача денег под отчет.

После проведения каждого мероприятия лицо, ответственное за его проведение, оформляет и представляет в бухгалтерию документы, подтверждающие как сам факт проведения мероприятия, так и сумму фактических расходов на его проведение.

К таким документам относятся:

- отчет о проведенной встрече (перечень рассматриваемых вопросов, достигнутые договоренности и т.д.);
- авансовый отчет, к которому прикладываются документы, подтверждающие фактически произведенные расходы.

Расходы на представительские цели могут подтверждаться следующими документами:

- счета предприятий общественного питания;
- товарные чеки;
- чеки ККТ;
- документы, подтверждающие оплату транспортных расходов;
- документы, подтверждающие оплату услуг переводчика;
- накладные, торгово-закупочные акты и т.п.

В Письме УФНС по г. Москве от 12.04.2007 N 20-12/034115 указано, что в отчете о представительских расходах, составленном после проведения конкретных представительских мероприятий, должна отражаться следующая информация:

- цель мероприятия и результаты его проведения;
- дата и место проведения;
- программа мероприятия;
- состав приглашенных делегаций;
- участники принимающей стороны;
- величина расходов на представительские цели.

Отметим, что составление таких отчетов, конечно же, не является обязательным требованием, но их наличие гарантирует отсутствие претензий со стороны налоговых органов. Так, например, из Письма УФНС по г. Москве от 22.12.2006 N 21-11/113019@ следует, что при отсутствии в отчете фамилий лиц, участвовавших в мероприятии, понесенные расходы не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли.

В то же время арбитражная практика показывает, что отсутствие в отчете каких-то сведений из тех, что перечислены выше, не может служить основанием для отказа в принятии произведенных расходов. Так, например, ФАС Уральского округа (Постановление от 07.09.2005 N Ф09-3872/05-С7) пришел к выводу, что налоговое законодательство не требует обязательного включения в перечень документов, подтверждающих осуществление представительских расходов, поименного списка представителей организаций - участников переговоров и программы проведения деловой встречи.

В силу п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц.

Таким образом, первичные документы, подтверждающие произведенные представительские расходы, должны содержать все перечисленные выше необходимые реквизиты.

При отсутствии подтверждающих документов либо при отсутствии в имеющихся документах каких-либо обязательных реквизитов налоговые органы, скорее всего, будут настаивать на невозможности учета соответствующих расходов в целях налогообложения прибыли (см. Письмо УФНС по г. Москве от 23.12.2005 N 20-12/95338).

Расходы на проведение официального приема, буфетное обслуживание

Представительские мероприятия могут проводиться как на территории самой организации, так и в каком-нибудь ином месте, например в кафе, ресторане, клубе и т.п.

При проведении мероприятия на территории организации в состав представительских расходов могут быть включены не только расходы на приобретение продуктов питания, но и расходы на приобретение одноразовой посуды (Письмо УФНС по г. Москве от 06.10.2006 N 20-12/89121.2), бумажных салфеток, скатертей и т.п.

Как правило, все это закупается подотчетными лицами за наличный расчет. Поэтому для документального подтверждения таких расходов в организации обязательно должны быть авансовые отчеты с приложенными к ним кассовыми и товарными чеками.

Если мероприятие проводится на стороне (например, в ресторане), то документальным подтверждением расходов будет служить счет и кассовый чек.

А вот включение в состав представительских расходов затрат на аренду ресторана может привести к спору с налоговым органом, поскольку налоговики, как правило, настаивают на том, что перечень представительских расходов, приведенный в п. 2 ст. 264 НК РФ, является закрытым. Расходы, которые в нем не поименованы, не могут быть учтены в целях налогообложения.

Судьи, как правило, не поддерживают такой "узкий" подход налоговых органов. Так, например, ФАС Московского округа согласился с тем, что расходы на аренду ресторана для проведения официального приема могут быть отнесены к представительским расходам на основании п. 2 ст. 264 НК РФ (Постановление от 12.09.2005 N КА-А40/8426-05).

Однако следует отличать представительские расходы от расходов на организацию развлечений и отдыха.

Вот реальная ситуация. Организация для проведения официальных переговоров арендовала банкетный зал. В данном банкетном зале находились боулинговые дорожки. Организация не использовала боулинговые дорожки, однако оплатила их аренду, так как одним из условий аренды данного банкетного зала являлась аренда боулинговых дорожек.

По мнению ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 27.10.2005 N А56-3124/2005), расходы по аренде боулинговых дорожек относятся к расходам на организацию развлечений и отдыха и, соответственно, не могут быть отнесены к представительским расходам.

Расходы на алкоголь

Отдельного внимания заслуживает вопрос относительно возможности отнесения к представительским расходам затрат на приобретение спиртных напитков, потребляемых при проведении официального приема.

В течение ряда лет налоговые органы однозначно утверждали, что подобные затраты не относятся к представительским расходам, поскольку они не поименованы в п. 2 ст. 264 НК РФ.

Однако в последнее время, в том числе под влиянием сложившейся арбитражной практики, позиция контролирующих ведомств изменилась.

Минфин России в Письме от 16.08.2006 N 03-03-04/4/136 разъяснил, что расходы организации на алкогольную продукцию при проведении официального приема могут включаться в представительские расходы, если они соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ.

Арбитражные суды при возникновении споров относительно возможности отнесения к представительским расходам расходов на приобретение алкогольной продукции для проведения официального приема также поддерживают налогоплательщиков (Постановления ФАС

Поволжского округа от 01.02.2005 N А57-1209/04-16, ФАС Северо-Западного округа от 12.05.2005 N А56-24907/04).

Расходы на проезд и проживание участников мероприятия

Согласно п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы организации на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Актуальным для многих организаций является вопрос о возможности отнесения к представительским расходам расходов на оплату проживания (гостиничных услуг) представителей сторонних организаций, прибывших для участия в официальных мероприятиях.

Налоговые органы при ответе на этот вопрос пользуются своим стандартным аргументом. Данные расходы не поименованы в п. 2 ст. 264 НК РФ, поэтому не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (см. Письма Минфина России от 16.04.2007 N 03-03-06/1/235, ФНС России от 18.04.2007 N 04-1-02/306@, УФНС по г. Москве от 12.04.2007 N 20-12/034115).

Однако арбитражные суды при возникновении споров по данному вопросу, как правило, придерживаются противоположного мнения.

Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа пришел к выводу, что "понятие "обслуживание" в смысле п. 2 ст. 264 НК РФ имеет широкий спектр, куда в соответствии с положениями ст. 11 НК РФ можно отнести в том числе и обеспечение жильем как нормальное существование человека, прибывшего из другого населенного пункта" (Постановление от 01.03.2007 N Ф04-9370/2006(30552-А81-27)).

Суды других округов также приходят к выводу, что содержание ст. 264 НК РФ позволяет организациям учитывать в составе представительских расходов расходы на гостиничное обслуживание представителей других организаций, участвующих в официальных мероприятиях (Постановления ФАС Московского округа от 23.12.2004 N КА-А40/12097-04, ФАС Северо-Западного округа от 17.05.2004 N А56-21571/03).

Пунктом 2 ст. 264 НК РФ установлено, что к представительским расходам относится транспортное обеспечение доставки официальных лиц, участвующих в переговорах, к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно.

По мнению налоговых органов, под действие этого пункта не подпадает оплата стоимости проезда участников переговоров из других городов или стран в город, в котором состоится официальное мероприятие (см. Письмо УФНС по г. Москве от 14.07.2006 N 28-11/62271).

По мнению налоговых органов, на основании данной нормы к представительским расходам относится лишь оплата проезда прибывших приглашенных лиц к месту проведения официального мероприятия, например от места нахождения принимающей организации или от гостиницы.

Таким образом, включение в состав представительских расходов затрат на оплату проезда участников из других городов (стран) в город проведения представительского мероприятия приведет к спору с налоговым органом. При этом анализ судебной практики показывает, что судьи в этом вопросе налоговиков не поддерживают (Постановление ФАС Поволжского округа от 31.08.2006 N А65-18519/2005-СА2-22).

Имейте в виду. Если ваша организация все же берет на себя расходы по оплате проезда и проживания представителей других организаций, приехавших на переговоры, проблема может возникнуть не только с учетом этих расходов для целей налогообложения прибыли.

Налоговые органы расценивают оплату таких расходов как выплаты в пользу физических лиц. Соответственно, они настаивают на том, что стоимость проезда и проживания должна быть включена в доход соответствующих физических лиц, который облагается НДФЛ в общеустановленном порядке (Письма ФНС России от 18.04.2007 N 04-1-02/306@, УФНС по г. Москве от 14.07.2006 N 28-11/62271).

Цветы и подарки

Обычная ситуация, когда партнерам, приехавшим на переговоры, дарятся какие-то подарки - цветы, письменные принадлежности, коробки конфет и т.п.

Цветами можно украсить помещение для переговоров.

Налоговики в целом возражают против учета таких затрат в целях налогообложения прибыли. Так, например, в Письме Минфина России от 16.08.2006 N 03-03-04/4/136 указано, что затраты на приобретение сувениров для деловых партнеров не могут быть учтены в целях налогообложения в составе представительских расходов.

В то же время представители Минфина России допускают возможность учета в составе представительских расходов стоимости сувенирной продукции с символикой организации,

вручаемой во время официального приема в соответствии с обычаем делового оборота представителям организаций-контрагентов (Письмо от 16.08.2004 N 02-5-10/51).

Соответственно, доказывать правомерность включения таких затрат в состав представительских расходов, скорее всего, придется в суде. А судебная практика по этому вопросу на сегодняшний день неоднозначна.

В одних случаях суды считают, что данные расходы подлежат включению в состав представительских расходов (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 N Ф04-2610/2006(22165-А46-40), Поволжского округа от 01.02.2005 N А57-1209/04-16).

Однако в других случаях судьи занимают такую позицию: состав представительских расходов действительно неограничен, однако налогоплательщик обязан доказать экономическую обоснованность расходов на приобретение цветов, и в том случае, если он этого сделать не сможет, данные расходы нельзя отнести к представительским (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.03.2006 N А29-1822/2005а).

Прочие расходы

Довольно часто возникают ситуации, когда сложно определить, относятся расходы на определенные мероприятия к представительским расходам или нет.

Например, официальные мероприятия - деловые переговоры проводятся в течение нескольких дней. Организация оплачивает завтраки, обеды и ужины, которые не носят официального характера, представителей сторонних организаций.

Минфин России в своем Письме от 05.04.2005 N 03-03-01-04/1/157 разъяснил, что расходы на завтраки, обеды и ужины, не носящие официального характера, должны оплачиваться представителями делегаций, прибывших на переговоры, за счет суточных, выплачиваемых при командировании сотрудников, либо за счет собственных средств.

Еще один спорный вопрос. Пунктом 2 ст. 264 НК РФ установлено, что к представительским расходам относятся расходы на прием и обслуживание:

- представителей других организаций, участвующих в переговорах;
- участников, прибывших на заседание совета директоров (правления) или иного руководящего органа.

Однако на практике организации часто осуществляют расходы по приему иных лиц, например членов ревизионной комиссии.

Вправе ли организация отнести расходы по приему и обслуживанию таких лиц к представительским?

Налоговые органы дают отрицательный ответ. В первую очередь они ссылаются на п. 1 ст. 252 НК РФ, а именно на то, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. А в рассматриваемой ситуации связи с деятельностью, направленной на получение дохода, нет.

Кроме того, члены ревизионной комиссии не относятся к руководящему органу.

Нужно также учитывать, что позиция налоговых органов состоит в том, что перечень представительских расходов, приведенный в п. 2 ст. 264 НК РФ, является исчерпывающим, соответственно, все, что в нем не названо, к представительским расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли, не относится.

В частности, по мнению налоговых органов, не относятся к представительским расходам:

- затраты на оформление виз для иностранных партнеров (Письмо УМНС по г. Москве от 13.02.2002 N 26-12/6751);
- затраты по оформлению помещений для проведения официального приема (Письмо УМНС по г. Москве от 22.01.2004 N 26-08/4777);
- затраты на оплату аренды помещения, в котором проводится официальный прием (Письмо Минфина России от 12.03.2003 N 04-02-03/29);
- расходы по проведению неофициальной встречи (в кафе) с потенциальными партнерами (поставщиками), организованной сотрудником организации, находящимся в командировке в городе проживания указанных партнеров (Письмо УФНС по г. Москве от 16.05.2006 N 20-12/41851);
- затраты по приему и обслуживанию клиентов - физических лиц (Письмо Минфина России от 24.11.2005 N 03-03-04/2/119).

Однако такая позиция налоговых органов успешно оспаривается налогоплательщиками в судах.

Суды, как правило, соглашаются с тем, что перечень представительских расходов не является закрытым, а при разрешении вопроса об отнесении расходов к представительским, прежде всего, следует исходить из их экономической оправданности (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 15.03.2006 N А29-1822/2005а).

НДФЛ и ЕСН

Проводя официальное мероприятие, организация осуществляет представительские расходы, в частности, по транспортному обслуживанию приглашенных лиц, производит оплату питания и др.

В связи с этим встает вопрос: является ли это доходом приглашенных лиц, полученным в натуральной форме, и подлежит ли он обложению НДФЛ?

Налоговые органы в ответах на частные вопросы разъясняют, что в соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (освобождаются от налогообложения) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

Суммы представительских расходов, которые организация производит в пределах норм, установленных законодательством (пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ), относятся к компенсационным выплатам, связанным с выполнением трудовых обязанностей, и не подлежат включению в налогооблагаемый доход физических лиц согласно п. 3 ст. 217 НК РФ.

В отдельных случаях этот вывод поддерживают и арбитражные суды (Постановления ФАС Поволжского округа от 16.03.2006 N А72-5629/05-6/435, А72-5959/05-6/450, Уральского округа от 16.05.2006 N Ф09-2876/06-С2).

Однако, по нашему мнению, подход здесь должен быть совсем иной. Представительские расходы по своей сути являются расходами организации (в интересах организации) и поэтому не могут быть признаны выплатами в пользу физических лиц, независимо от того, произведены они в пределах норм, установленных п. 2 ст. 264 НК РФ, или превышают установленный предел.

Отметим, что эта логика находит понимание у судей (Постановления ФАС Центрального округа от 18.08.2004 N А64-1002/04-13, Поволжского округа от 10.04.2007 N А72-7503/06-7/283 и от 24.11.2005 N А65-3726/2005-СА1-37).

В соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения по единому социальному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Представительские расходы не являются выплатами и иными вознаграждениями, начисляемыми в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам и включаемыми в фонд оплаты труда, а являются прочими расходами, связанными с производством и (или) реализацией продукции, и поэтому объектом обложения ЕСН не являются (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 22.12.2006 N 21-11/113019@).

Этот вывод в полной мере подтверждается арбитражной практикой (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28.04.2006 N Ф08-1641/2006-682А).

Налог на добавленную стоимость

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по представительским расходам, включаемым в состав расходов при исчислении налога на прибыль организаций.

Так как представительские расходы согласно п. 2 ст. 264 НК РФ учитываются для целей налогообложения по нормативам, установленным данным пунктом, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем установленным нормам.

НДС по сверхнормативным расходам к вычету не принимается и в расходах в целях налогообложения прибыли не учитывается.

ПРОГРАММЫ ДЛЯ ЭВМ (КОМПЬЮТЕРНЫЕ ПРОГРАММЫ)

Порядок бухгалтерского и налогового учета затрат на приобретение программных продуктов, в первую очередь, зависит от объема прав на программный продукт, приобретаемых организацией.

Если организация приобретает программный продукт по авторскому договору, предусматривающему полную передачу исключительных прав на программу для ЭВМ (базу данных), приобретенные права подлежат учету в составе нематериальных активов организации в соответствии с нормами ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов" и п. 3 ст. 257 НК РФ.

Но приобретение исключительных прав встречается на практике редко. В подавляющем большинстве случаев организации приобретают неисключительные права. О них мы и будем говорить ниже.

В бухгалтерском учете затраты на приобретение неисключительных прав на программы для ЭВМ учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности.

Как правило, приобретенный программный продукт используется в деятельности организации в течение длительного (более одного месяца) периода времени.

Порядок бухгалтерского учета расходов на приобретение программы определяется условиями договора об оплате.

На практике возможны два варианта оплаты:

- периодическими платежами (роялти) в течение всего срока использования программы;
- разовым фиксированным платежом.

Если оплата производится периодическими платежами, то они в полном объеме включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода (п. 26 ПБУ 14/2000).

Если платежи за программу производятся в виде фиксированного разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов") с последующим списанием на затраты в течение срока использования программы.

Способ списания расходов будущих периодов устанавливается организацией самостоятельно при разработке учетной политики для целей бухгалтерского учета (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

На практике расходы будущих периодов чаще всего списываются на затраты линейным способом (равномерно в течение периода, к которому они относятся).

Для целей налогообложения прибыли расходы учитываются следующим образом.

Если оплата за использование программного продукта осуществляется организацией путем внесения периодических платежей в течение срока использования, то такие платежи включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Расходы в виде периодических платежей признаются для целей налогообложения в следующем порядке:

- при использовании метода начисления - в том периоде, к которому они относятся (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ);
- при использовании кассового метода - в том периоде, когда они фактически были произведены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Если оплата осуществляется разовым платежом, то расходы на приобретение программы для ЭВМ также включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, но уже на основании пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Этим подпунктом предусмотрено включение в состав прочих расходов для целей налогообложения в том числе и расходов на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью до 10 000 руб.

При использовании кассового метода учета доходов и расходов стоимость приобретенной программы учитывается в расходах в том периоде, когда она была оплачена (ст. 273 НК РФ).

А вот порядок налогового учета таких расходов организациями, применяющими метод начисления, зависит от того, когда была приобретена программа.

Если программа была приобретена до 1 января 2006 г., то при признании расходов нужно руководствоваться следующим.

В соответствии с действовавшей в тот период редакцией ст. 272 НК РФ возможность учета расходов для целей налогообложения в течение нескольких отчетных периодов была обусловлена исключительно условиями заключенного сторонами договора.

Если на основании договора (иного документа) можно было достоверно определить, к какому конкретному периоду относятся произведенные расходы, то такие расходы для целей налогообложения следовало учитывать равномерно в течение конкретного указанного периода.

Если же из условий договора нельзя определить срок, к которому относятся произведенные расходы, то такие расходы признавались для целей налогообложения в момент их возникновения.

Руководствуясь этими правилами, до 1 января 2006 г. учет расходов на приобретение программ нужно было вести следующим образом.

Если в договоре на приобретение программы указан конкретный срок ее использования, то расходы на ее приобретение признавались и в бухгалтерском, и в налоговом учете равномерно в течение срока действия прав.

В противном случае (если в договоре срок использования программы не установлен) затраты на приобретение программы списывались в уменьшение налоговой базы единовременно (в полном объеме). Таким образом, расходы на приобретение программы по договору, в котором срок ее использования не определен, в бухгалтерском учете признавались расходами будущих периодов (счет 97), а в целях налогообложения уменьшали налоговую базу единовременно в период приобретения программы.

Правомерность такого подхода подтверждает и судебная практика (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.01.2007 N А56-948/2006).

С 1 января 2006 г. ситуация изменилась. Налоговые органы настаивают, что с этого года любые расходы, которые относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, должны признаваться в целях налогообложения не единовременно, а равномерно в течение срока, к которому они относятся.

Если из документов, подтверждающих расходы, этот срок установить невозможно, то он определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Позиция налоговиков основана на новой формулировке п. 1 ст. 272 НК РФ, действующей с 1 января 2006 г., которая гласит: "В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов".

Налоговые органы трактуют приведенную норму однозначно: с 1 января 2006 г. порядок признания расходов будущих периодов в бухгалтерском и налоговом учете одинаков.

Этот подход распространяется в том числе и на расходы на приобретение программных продуктов по договорам, не содержащим условий о сроке их использования (см. Письма Минфина России от 25.07.2007 N 03-03-06/2/139, от 23.06.2006 N 03-03-04/1/542).

Наиболее полно позиция Минфина России по вопросу налогового учета расходов на приобретение компьютерных программ изложена в Письме от 18.04.2007 N 03-03-06/2/75.

В этом Письме подтверждается, что в период с 2003 по 2005 г. расходы на приобретение программы для ЭВМ включались в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при применении метода начисления в следующем порядке:

- если по условиям договора на приобретение неисключительных прав установлен срок использования программ для ЭВМ, расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитываются при исчислении налоговой базы равномерно в течение этих периодов;
- если в договоре на приобретение неисключительных прав срок использования программ для ЭВМ не установлен, то такие расходы признаются единовременно на дату начала использования этих программ.

С 1 января 2006 г. при приобретении программ для ЭВМ на основании договоров, условиями которых не предусмотрен срок использования этих программ, организация вправе самостоятельно в учетной политике установить срок, в течение которого расходы на приобретение права использования программы для ЭВМ должны равномерно учитываться для целей налогообложения прибыли.

Примечание. Таким образом, на сегодняшний день порядок бухгалтерского и налогового учета затрат на приобретение программ для ЭВМ, по сути, одинаков. И в бухгалтерском, и в налоговом учете стоимость приобретенной программы отражается в составе расходов будущих периодов, которые признаются в составе текущих затрат не единовременно, а в течение срока, к которому они относятся.

Если в договоре на приобретение программы срок ее использования определен, то проблем с учетом расходов нет. Организация принимает срок списания затрат на приобретение программы равным сроку ее использования, установленному договором.

А как определить срок списания затрат, если в договоре никакого срока нет? Ведь именно такая ситуация чаще всего и встречается на практике.

Во всех разъяснениях Минфина России говорится о том, что налогоплательщик вправе определить срок списания затрат самостоятельно, закрепив его в учетной политике (см., например, упомянутое выше Письмо Минфина России от 18.04.2007 N 03-03-06/2/75).

В этой связи отметим, что, на наш взгляд, требование о закреплении срока списания затрат на приобретение программ в учетной политике абсурдно. Программы бывают разные. Одни используются в течение короткого промежутка времени, для решения каких-то определенных задач (например, для выполнения работ по определенному договору). Другие, наоборот, могут использоваться в организации в течение длительного периода времени в целях обеспечения ее хозяйственной деятельности (например, программа складского учета). Поэтому изначально, при формировании учетной политики на следующий год (а ведь она формируется в конце предыдущего года и по общему правилу в течение года изменению не подлежит - ст. 313 НК РФ), просто невозможно установить срок полезного использования всех программных продуктов, которые будут приобретаться в следующем году.

Кроме того, согласно ст. 313 НК РФ, в учетной политике закрепляются применяемые методы учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов. Причем речь идет исключительно о тех операциях (объектах), для которых предусмотрены вариантные способы учета. Если какие-то

операции и (или) объекты можно учитывать только одним способом, то этот способ совершенно не нужно закреплять в учетной политике.

Если вернуться к расходам на приобретение программ, то на сегодняшний день гл. 25 НК РФ предусматривает только один способ учета таких расходов - равномерно в течение срока, к которому они относятся. Никаких иных вариантов у организации нет. Поэтому способ учета затрат на приобретение программ для ЭВМ не нужно закреплять в учетной политике (он и так один). Что же касается срока списания, то он, как мы уже сказали, может быть различным, в зависимости от того, о какой программе идет речь. И устанавливать этот срок, конечно же, нужно только в момент принятия программы к учету, фиксируя его в любом внутреннем распорядительном документе организации (это может быть, например, распоряжение руководителя).

И все же остается вопрос: чем нужно руководствоваться при определении срока списания затрат на приобретение данной конкретной программы, допустим, программы автоматизации бухгалтерского учета?

К сожалению, никаких документов, устанавливающих эти сроки, нет. Нет и обычаев делового оборота, на которые так любит ссылаться Минфин России в своих разъяснениях. Поэтому организациям в этом вопросе приходится действовать на свой страх и риск. Представляется, что при нынешних темпах развития техники и частоте изменения законодательства срок списания в диапазоне от двух до трех лет является более чем оправданным.

* * *

Обратите внимание! Налоговые органы при проведении проверок особое внимание уделяют проверке документального оформления расходов на приобретение прав на использование программы для ЭВМ.

В Письме Минфина России от 09.08.2005 N 03-03-04/1/156 указано следующее.

В соответствии со ст. 14 Закона Российской Федерации от 23.09.1992 N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" использование программы для ЭВМ или базы данных третьими лицами (пользователями) осуществляется на основании договора с правообладателем, за исключением случаев, указанных в ст. 16 этого Закона. Договор на использование программы для ЭВМ или базы данных заключается в письменной форме. При продаже и предоставлении массовым пользователям доступа к программам для ЭВМ и базам данных допускается применение особого порядка заключения договоров, например путем изложения условий договора на передаваемых экземплярах программ для ЭВМ и баз данных.

Организация, заключившая договор с правообладателем в письменной форме, в том числе в особом порядке, получает право на использование программы для ЭВМ и отражает в составе прочих расходов затраты, связанные с приобретением такого права, т.е. затраты, возникающие из договора, заключенного с правообладателем.

Если же у организации отсутствуют права на использование программного продукта для ЭВМ (отсутствует договор, заключенный с правообладателем в любой из предусмотренных законодательством форм), то, по мнению Минфина России, расходы на приобретение этого программного продукта не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

* * *

При покупке программы для ЭВМ в составе цены поставщику (продавцу, правообладателю) уплачивается сумма НДС.

Возникает вопрос: в какой момент можно принять этот НДС к вычету?

Глава 21 Налогового кодекса РФ не устанавливает особых правил применения налоговых вычетов по расходам будущих периодов, поэтому при решении этого вопроса нужно руководствоваться общим порядком.

В соответствии со ст. ст. 171 и 172 НК РФ для вычета "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам необходимо выполнение трех условий:

1) приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права предназначены для использования в деятельности, облагаемой НДС;

2) приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету;

3) имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельно.

Если предположить, что первое и третье условия выполняются, то определяющее значение имеет момент принятия приобретенной программы к учету. Именно в этот момент у организации появляется право на вычет.

В гл. 21 НК РФ не уточняется, что следует считать принятием товаров (работ, услуг), имущественных прав к учету. При этом многолетняя практика применения гл. 21 НК РФ позволяет утверждать, что моментом принятия к учету считается момент отражения на счетах бухгалтерского учета стоимости полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав.

В данном случае организация приобретает компьютерную программу и принимает ее к учету на счете 97. На наш взгляд, это дает организации право в полном объеме предъявить к вычету всю сумму НДС, уплаченную при приобретении программы, в том налоговом периоде, когда программа была приобретена и принята к учету на счете 97. Растягивать списание НДС на срок списания расходов со счета 97 не нужно.

Отметим, что официальных разъяснений Минфина России по этому вопросу нет. При этом на практике налоговые органы зачастую придерживаются иной позиции: раз расходы списываются на затраты постепенно, то и НДС нужно принимать к вычету не сразу, а пропорционально сумме расходов, списанных на затраты (см. Письмо УМНС по г. Москве от 10.08.2004 N 24-11/52247).

На наш взгляд, такая позиция не соответствует нормам налогового законодательства.

При этом арбитражная практика по вопросу применения вычетов по расходам будущих периодов (а именно к таковым относятся расходы на приобретение программ) противоречива.

Так, в Постановлении от 25.04.2006 N А38-5062-17/453-2005 ФАС Волго-Вятского округа посчитал, что НДС по расходам будущих периодов следует принимать к вычету равномерно в течение срока списания затрат.

В то же время ФАС Северо-Западного округа указал, что для вычета НДС по товарам (работам, услугам) важен факт их принятия к учету. При этом для целей НДС не имеет значения, на каком счете в бухгалтерском учете отражены произведенные расходы. При выполнении условий, установленных гл. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет право предъявить к вычету всю сумму НДС, относящуюся к товарам (работам, услугам), независимо от того, когда их стоимость будет списана на затраты (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.08.2006 N А05-20023/05-18).

Таким образом, организациям сегодня необходимо самостоятельно принимать решение о порядке предъявления к вычету суммы НДС по расходам на приобретение программы.

* * *

Большинство программных продуктов требует постоянного обслуживания и обновления. Особенно это касается различных программ автоматизации бухгалтерского и налогового учета, а также справочно-правовых систем.

Организации, использующие справочно-правовые системы, чаще всего заключают с соответствующими фирмами договоры на информационное обслуживание этих систем.

Производители бухгалтерских программ предлагают пользователям приобретать новые версии своих продуктов по льготным ценам (с зачетом стоимости уже приобретенной версии).

На сегодняшний день сформировался следующий подход к порядку учета расходов по обслуживанию программного обеспечения.

Если речь идет об информационном пополнении справочно-правовых систем, то расходы организации признаются (и в бухгалтерском, и в налоговом учете) в том отчетном периоде, в котором они имели место. При этом факт оказания информационных услуг должен подтверждаться соответствующим документом (актом, подписанным обеими сторонами).

Если же речь идет об обновлении самой программной оболочки (установка новой версии, дополнительных модулей и т.п.), что влечет за собой качественное изменение программного продукта, расходы организации подлежат отнесению на счет 97 (увеличивают стоимость программы) с последующим списанием на затраты в течение срока использования программы.

В налоговом учете на сегодняшний день применяется такой же порядок. Затраты на обновление компьютерной программы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль не единовременно, а в течение определенного срока, который организация вправе установить самостоятельно (при отсутствии этого срока в договоре с правообладателем) (Письмо Минфина России от 18.04.2007 N 03-03-06/2/75).

ПРОЦЕНТЫ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

Порядок бухгалтерского учета процентов определен в ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" и зависит от того, на какие цели организация-заемщик использует полученные заемные средства.

Суммы процентов, причитающиеся к уплате в соответствии с условиями договора займа (кредита), отражаются в бухгалтерском учете по окончании каждого отчетного периода (месяц, квартал).

Примечание. Если полученные заемные средства используются для предварительной оплаты материально-производственных запасов (МПЗ), других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то затраты по указанным займам и кредитам относятся на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели.

После получения МПЗ и других ценностей, выполнения работ (оказания услуг) дальнейшее начисление процентов отражается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов организации-заемщика (п. 15 ПБУ 15/01).

Пример 1. Организация взяла кредит в банке в сумме 118 000 руб. сроком на 2 месяца. Сумма кредита поступила на счет организации 15 января 2007 г. Организация возвратила кредит вместе с процентами за весь срок пользования заемными средствами 15 марта 2007 г.

Заемные средства были использованы организацией для предварительной оплаты товаров. Сумма начисленных процентов: до поступления товаров - 929 руб., после - 3714 руб.

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 51 - К-т счета 66 - 118 000 руб. - получен кредит;

Д-т счета 60 - К-т счета 51 - 118 000 руб. - произведена предоплата товаров (в том числе НДС - 18 000 руб.);

Д-т счета 60 - К-т счета 66 - 929 руб. - проценты по кредитному договору отнесены на увеличение дебиторской задолженности;

Д-т счета 41 - К-т счета 60 - 100 929 руб. - оприходованы поступившие товары по фактической себестоимости, включающей сумму процентов, начисленных до даты принятия их к учету (без учета НДС);

Д-т счета 19 - К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражена сумма НДС по приобретенным товарам;

Д-т счета 68 - К-т счета 19 - 18 000 руб. - НДС по приобретенным товарам предъявлен к вычету;

Д-т счета 91 - К-т счета 66 - 3714 руб. - проценты по кредитному договору, начисленные после поступления товаров, включены в состав прочих расходов;

Д-т счета 66 - К-т счета 51 - 122 643 руб. - возврат кредита вместе с процентами.

Примечание. Если полученные заемные средства используются организацией для приобретения и (или) строительства инвестиционного актива <*>, то затраты по ним должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации.

<*> Инвестиционный актив - это объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени (объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство).

Исключение составляют случаи, когда приобретаемый (строящийся) актив по правилам бухгалтерского учета амортизации не подлежит (п. 23 ПБУ 15/01).

Обратите внимание! Объекты основных средств, не требующие монтажа, инвестиционными активами не признаются. Бухгалтерский учет процентов по займам, использованным на приобретение таких основных средств, ведется в порядке, изложенном выше для случаев приобретения МПЗ и других ценностей.

Включение затрат по полученным займам (кредитам) в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается на более раннюю из двух дат (п. п. 30, 31 ПБУ 15/01):

1) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим видам активов, формирующих имущество комплекса);

2) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до его принятия к учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса).

После этой даты затраты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов организации-заемщика.

При использовании заемных средств для приобретения (строительства) инвестиционного актива необходимо учитывать следующие особенности.

1. Затраты по полученным займам (кредитам), связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не

начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на прочие расходы организации (п. 23 ПБУ 15/01).

2. Затраты по полученным займам (кредитам), связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений (п. 26 ПБУ 15/01).

Что это значит?

Например, организация берет заем (кредит) на оплату каких-либо расходов, связанных с приобретением (сооружением) инвестиционного актива. По каким-либо причинам срок оплаты сдвигается, и у организации заемные средства "зависают" на счете и временно не используются. Для того чтобы снизить свои расходы на обслуживание этого займа (кредита), организация передает эти средства в заем стороннему лицу и получает за это проценты. На сумму полученных процентов и необходимо уменьшить затраты, связанные с приобретением инвестиционного актива.

3. При прекращении работ, связанных со строительством инвестиционного актива, на срок более трех месяцев включение затрат по займам в первоначальную стоимость приостанавливается. Затраты, приходящиеся на период прекращения работ, подлежат отнесению на прочие расходы организации (п. 28 ПБУ 15/01).

При этом не считается прекращением работ период, в течение которого происходит дополнительное согласование возникших в процессе строительства технических и (или) организационных вопросов.

4. В случае если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке (п. 29 ПБУ 15/01).

Примечание. Если полученные заемные средства используются на иные цели, не указанные выше, то затраты по займам (кредитам) включаются в состав прочих расходов организации.

Пример 2. Организация взяла в банке кредит в размере 300 000 руб. сроком на 1 месяц под 20% годовых. Кредит предназначен для выплаты заработной платы работникам организации.

В данном случае сумма процентов за кредит подлежит включению в состав прочих расходов. Эта сумма должна отражаться организацией по дебету счета 91.

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 51 - К-т счета 66 - 300 000 руб. - получен кредит;

Д-т счета 91 - К-т счета 66 - 5000 руб. - начислены проценты по кредиту;

Д-т счета 66 - К-т счета 51 - 305 000 руб. - перечислены средства в погашение кредита и задолженности по процентам.

* * *

Особенности налогового учета расходов в виде процентов по долговым обязательствам установлены ст. ст. 269, 272, 273 и 328 НК РФ.

В отличие от бухгалтерского учета, где порядок учета процентов зависит от направления использования заемных средств, в налоговом учете расходы на уплату процентов по долговым обязательствам любого вида включаются в состав внереализационных расходов. Это правило установлено пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ и распространяется на все долговые обязательства вне зависимости от характера предоставленного займа или кредита (текущего и (или) инвестиционного).

Это значит, что проценты по любым займам и кредитам (независимо от того, на какие цели они расходуются) в целях налогообложения прибыли подлежат учету в составе внереализационных расходов. Правомерность такого подхода до недавнего времени ни у кого (включая налоговые органы) не вызывала сомнений.

Однако в 2007 г. появилось разъяснение Минфина России, в котором, без каких-либо дополнительных обоснований (только со ссылкой на п. 1 ст. 257 НК РФ), утверждалось, что расходы в виде процентов за банковский кредит, произведенные заказчиком в период строительства, увеличивают первоначальную стоимость объекта строительства (Письмо от 01.03.2007 N 03-03-06/1/140).

Как относиться к этому Письму?

Можно ли говорить о том, что Минфин России сменил свою позицию и теперь настаивает на том, что проценты по займам (кредитам), привлеченным для приобретения (строительства) основных средств, в обязательном порядке должны включаться в первоначальную стоимость этих основных средств?

Судя по всему, нет. Скорее всего, это Письмо было выпущено по ошибке.

Свидетельство тому более поздние Письма Минфина России (от 26.06.2007 N 03-03-06/4/76, от 07.05.2007 N 03-03-06/1/262), в которых совершенно справедливо указывается на особый порядок учета процентов, установленный в гл. 25 НК РФ, предусматривающий учет процентов по любым долговым обязательствам в составе внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ.

В частности, в Письме от 26.06.2007 N 03-03-06/4/76 четко указано, что проценты за пользование кредитом, привлеченным для приобретения (создания) объекта основных средств, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов налогоплательщика.

Примечание. Итак, если организация привлекает заемные средства, то, независимо от того, на какие цели они использованы, проценты должны учитываться для целей налогообложения в составе внереализационных расходов.

При этом не нужно забывать о том, что все расходы, признаваемые в целях налогообложения прибыли, должны удовлетворять требованиям ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность, документальное подтверждение и связь с деятельностью, направленной на получение дохода). Это требование распространяется в том числе и на расходы в виде процентов по долговым обязательствам.

Для обоснованного включения процентов в расходы, признаваемые в целях налогообложения, полученные заемные средства должны быть использованы организацией в процессе осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Иначе обоснованность включения процентов в расходы может быть поставлена налоговым органом под сомнение.

Так, например, налоговые органы при проведении проверок очень часто исключают из состава расходов проценты по заемным средствам, использованным на уплату налогов в бюджет. В частности, в Письме УМНС по г. Москве от 11.12.2003 N 26-12/69502 высказано мнение о том, что если кредит использован организацией для уплаты налога на прибыль, то затраты в виде процентов по такому кредиту не могут быть учтены в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, как не соответствующие критериям п. 1 ст. 252 НК РФ.

Конечно же, с таким подходом можно поспорить. Уплата налогов является конституционной обязанностью налогоплательщика и непосредственно связана с функционированием любого предприятия, извлекающего доход. Неисполнение этой обязанности связано с негативными последствиями для налогоплательщика вплоть до признания его банкротом. Поэтому использование заемных средств для уплаты налогов не должно препятствовать включению процентов по этим заемным средствам в состав внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. К сожалению, очень часто доказывать это приходится через суд (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 27.04.2007 N А55-11750/06-3 и от 23.01.2007 N А55-3823/2006-10, Северо-Западного округа от 25.06.2007 N А56-51992/2005).

Еще одна причина, по которой проценты могут исключить из состава расходов, - использование полученного кредита для выдачи беспроцентных займов третьим лицам. Такой спор был рассмотрен ФАС Уральского округа, который принял решение в пользу налогового органа, признав, что проценты по кредиту в этом случае нельзя включить в расходы (Постановление от 19.04.2005 N Ф09-1479/05-АК). Этот подход находит поддержку и у судей ФАС других округов (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 05.07.2007 N Ф04-4287/2007(35697-А46-26), Северо-Западного округа от 07.03.2007 N А56-60519/2005).

Если же полученный кредит использован для предоставления процентного займа, то включение процентов по кредиту в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, не должно вызвать возражений со стороны налоговиков (Письмо Минфина России от 27.07.2006 N 03-03-04/1/615).

Если заемные средства используются организацией для покупки ценных бумаг, то налоговый орган, скорее всего, проверит, на какие цели были использованы приобретенные ценные бумаги. И если окажется, что никаких доходов по этим ценным бумагам получено не было, то проценты по заемным средствам не будут приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.07.2007 N Ф04-4416/2007(35835-А46-37), Московского округа от 25.01.2007, 01.02.2007 N КА-А40/13043-06).

Обратите внимание! На случай нецелевого использования заемных средств никаких особенностей пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ не устанавливает, поэтому затраты в виде процентов включаются в состав внереализационных расходов в общеустановленном порядке при условии соответствия этих затрат общим критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ (документальное подтверждение, экономическая обоснованность и связь с деятельностью, направленной на

получение дохода) (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.03.2007 N Ф04-1538/2007(32558-А45-31)).

Порядок признания расходов в виде процентов по долговым обязательствам зависит от применяемого метода определения доходов и расходов.

При учете доходов и расходов по кассовому методу расходы в виде процентов признаются для целей налогообложения только по мере их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ).

При использовании метода начисления расходы в виде процентов признаются в налоговом учете либо на конец отчетного (налогового) периода, либо на дату погашения долгового обязательства, в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, по всем долговым обязательствам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, налогоплательщики, применяющие метод начисления, обязаны по окончании каждого отчетного периода отражать в составе своих расходов проценты, начисленные по данному долговому обязательству (Письмо Минфина России от 21.03.2006 N 03-03-04/1/268).

Примечание. Проценты по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли нормируются.

Статьей 269 НК РФ определен порядок расчета максимальной величины процентов, которая может быть учтена в составе расходов.

Статья 269 НК РФ позволяет налогоплательщикам выбирать способ определения максимального размера процентов из двух возможных вариантов:

по среднему уровню процентов, начисленных по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях;

исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - по рублевым долговым обязательствам, и из ставки в размере 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Рассмотрим подробно каждый из двух возможных способов нормирования.

Способ 1

Использование долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях

Критерии сопоставимости долговых обязательств определены п. 1 ст. 269 НК РФ. Долговые обязательства считаются выданными на сопоставимых условиях, если они удовлетворяют одновременно следующим условиям:

- выданы в одинаковой валюте;
- выданы на те же сроки;
- выданы под аналогичные обеспечения;
- выданы в сопоставимых объемах.

Критерии сопоставимости, перечисленные в ст. 269 НК РФ, являются достаточно абстрактными. В этой связи при формировании учетной политики для целей налогообложения организациям следует самостоятельно устанавливать конкретные границы (правила) по каждому из перечисленных критериев. При этом следует исходить из принципа существенности и обычаев делового оборота.

Чтобы не спорить с налоговым органом, на наш взгляд, нужно исходить из порога существенности, не превышающего 5%. Любой иной порог существенности, установленный в учетной политике, может привести к спору.

Так, например, в Письме Минфина России от 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35 указано, что если размеры полученных кредитов различаются более чем на 20%, то такие кредиты не являются полученными на сопоставимых условиях. А в Письме Минфина России от 27.08.2004 N 03-03-01-04/1/20 сообщается, что изменение срока предоставления займа более чем на 10% ведет к признанию долговых обязательств несопоставимыми.

На практике довольно часто заключаются договоры займа, в которых сумма займа определена в условных единицах (долларах, евро), а расчеты осуществляются в рублях по согласованному сторонами курсу. В Письме Минфина России от 31.03.2005 N 03-03-01-04/4/28 указано, что два договора займа не могут быть признаны выданными на сопоставимых условиях, если в одном сумма займа выражена в рублях, а в другом - в условных единицах, хотя и в том и в другом случае расчеты производятся в рублях.

Кроме того, Минфин России считает, что нельзя считать сопоставимыми займы, полученные от юридических и физических лиц (Письмо Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183).

Для определения среднего уровня процентов используются долговые обязательства, выданные в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

Обратите внимание! Если долговое обязательство заключено на срок более одного отчетного периода (месяц, квартал), то средний процент, определенный в квартале (месяце) его получения, в общем случае в дальнейшем не пересчитывается.

Пересчет среднего процента осуществляется только в случае изменения сопоставимых условий, например изменения срока договора займа.

Пример 3. Организация в III квартале 2007 г. заключила пять договоров займа, которые в соответствии с ее учетной политикой считаются выданными на сопоставимых условиях:

Реквизиты договора	Сумма займа, руб.	Процентная ставка, %
N 1 от 11.07.2007	500 000	25
N 15 от 25.07.2007	490 000	30
N 5 от 12.09.2007	480 000	35
N 8 от 14.09.2007	500 000	20
N 12 от 20.09.2007	502 000	25

Рассчитываем средний уровень процентов:

(500 000 руб. x 0,25 + 490 000 руб. x 0,3 + 480 000 руб. x 0,35 + 500 000 руб. x 0,2 + 502 000 руб. x 0,25) : (500 000 руб. + 490 000 руб. + 480 000 руб. + 500 000 руб. + 502 000 руб.) = 665 500 руб. : 2 472 000 руб. = 0,2692.

Средний уровень процентов составляет 26,92%.

Для того чтобы получить максимальный уровень процентов, который можно учесть в целях налогообложения, средний процент необходимо увеличить на 20%.

Таким образом, максимальная процентная ставка составит 32,3%.

Соответственно, по всем договорам займа, за исключением договора N 5 от 12.09.2007, фактически начисленные проценты будут в полном объеме учитываться для целей налогообложения прибыли.

Проценты, начисленные по договору N 5, будут учитываться для целей налогообложения только в части, соответствующей процентной ставке в размере 32,3%.

Дополнительные соглашения об изменении процентных ставок или других существенных условий договора приравниваются к выдаче нового долгового обязательства. В этом случае необходимо произвести перерасчет среднего процента за период (квартал, месяц), в котором произошли соответствующие изменения (см. Письмо Минфина России от 27.08.2004 N 03-03-01-04/1/20).

Обратите внимание! Если в учетной политике организации критерии сопоставимости займов (кредитов) не установлены, это означает, что для целей налогообложения организация нормирует проценты по заемным обязательствам исходя из ставки ЦБ РФ (см. ниже) (Письмо Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183).

Способ 2

Использование ставки ЦБ РФ

Организациям предоставлено право нормировать величину процентов, признаваемых расходом для целей налогообложения, исходя из следующих ставок:

- по рублевым долговым обязательствам - исходя из ставки ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза;
- по валютным долговым обязательствам - исходя из ставки 15%.

Этот способ нормирования применяется в следующих ситуациях:

1. В учетной политике организации определено, что нормирование процентов в целях налогообложения осуществляется исходя из ставки ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза.

2. В учетной политике организации определено, что нормирование процентов в целях налогообложения осуществляется исходя из среднего уровня процентов по сопоставимым долговым обязательствам, но в данном квартале у организации не было долговых обязательств, полученных на сопоставимых условиях (Письмо Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183).

С 1 января 2006 г. порядок определения ставки ЦБ РФ содержится непосредственно в ст. 269 НК РФ:

1) по долговым обязательствам с фиксированной ставкой для нормирования применяется ставка ЦБ РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

2) по всем прочим долговым обязательствам применяется ставка ЦБ РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

При методе начисления расход в виде процентов по долговым обязательствам признается на конец каждого отчетного периода, а также на дату погашения долгового обязательства (п. 8 ст. 272 НК РФ).

Поэтому при методе начисления для нормирования суммы процентов по договорам с нефиксированной ставкой следует брать ставку ЦБ, действующую на конец соответствующего отчетного периода.

При кассовом методе проценты признаются на дату их фактической уплаты (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ). Поэтому при кассовом методе проценты нормируются с применением той ставки ЦБ, которая действовала на дату фактической уплаты процентов.

Пример 4. Организация учитывает доходы и расходы по методу начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль для организации являются квартал, полугодие, 9 месяцев, год.

В январе 2006 г. организация заключила договор займа со своим учредителем на сумму 500 000 руб. сроком на 2 года. Сумма займа поступила на счет организации 15 января 2006 г.

Вариант 1.

Договором предусмотрена уплата процентов по ставке 20% годовых.

Договор займа не предусматривает изменение процентной ставки, поэтому вплоть до окончания его действия максимальная сумма процентов, которую можно включить в расходы, определяется исходя из ставки ЦБ РФ, действовавшей на 15 января 2006 г. Она составляла 12%.

Рассчитаем сумму процентов, которую можно учесть в расходах при расчете налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 г.

Фактически начисленная сумма процентов в соответствии с условиями договора:

500 000 руб. x 0,2 = 100 000 руб.

Максимальная сумма процентов, которую можно учесть в целях налогообложения:

500 000 руб. x 0,12 x 1,1 = 66 000 руб.

Фактически начисленная сумма процентов больше предельной, поэтому в расходы в целях налогообложения прибыли организация включает сумму в размере 66 000 руб.

Вариант 2.

Договором предусмотрено, что сумма процентов, подлежащих уплате за каждый месяц пользования заемными средствами, определяется исходя из ставки ЦБ РФ, действующей на конец этого месяца, плюс 3%.

В данном случае проценты по договору займа должны нормироваться исходя из текущей ставки ЦБ РФ.

При расчете максимальной суммы процентов за I квартал 2007 г. нужно применять ставку ЦБ РФ в размере 10,5% (действует с 29 января 2007 г.).

В июне 2007 г. ставка ЦБ снизилась до 10%. Поэтому при расчете максимальной суммы процентов по окончании полугодия, 9 месяцев и года нужно применять уже ставку 10% <*>.

<*> В примере предполагаем, что до конца 2007 г. ставка ЦБ РФ остается без изменения.

Рассчитаем сумму процентов, которую можно учесть в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 г.

Дата признания расходов в виде процентов	Фактически начислено процентов за квартал в соответствии с условиями договора (руб.)	Максимальная сумма процентов исходя из ставки ЦБ РФ, действующей на дату признания расхода, умноженной на 1,1 (руб.)	Сумма процентов, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли	Сумма процентов, включаемая в расходы нарастающим итогом с начала года (руб.)
31.03.2007	16 644 (500 000 x (0,105 + 0,03) x (31 + 28 + 31) : 365)	14 240 (500 000 x 0,105 x 1,1 x (31 + 28 + 31) : 365)	14 240	14 240

30.06.2007	16 623 (500 000 x (0,105 + 0,03) x (30 + 31) : 365 + 500 000 x (0,1 + 0,03) x 30 : 365)	13 712 (500 000 x 0,1 x 1,1 x (30 + 31 + 30) : 365)	13 712	27 952
30.09.2007	16 384 (500 000 x (0,1 + 0,03) x (31 + 31 + 30) : 365)	13 863 (500 000 x 0,1 x 1,1 x (31 + 31 + 30) : 365)	13 863	41 815
31.12.2007	16 384 (500 000 x (0,1 + 0,03) x (31 + 30 + 31) : 365)	13 863 (500 000 x 0,1 x 1,1 x (31 + 31 + 30) : 365)	13 863	55 678
Итого за год	66 035	x	x	55 678

* * *

Организациям, которые часто пользуются кредитными ресурсами, необходимо учитывать позицию Минфина России по вопросам, связанным с учетом в целях налогообложения прибыли расходов на оплату услуг банков.

Если вы пользуетесь кредитной линией, то банк берет с вас плату за оказание услуг по открытию и обслуживанию кредитной линии.

Порядок учета этой платы в расходах зависит от условий договора с банком.

Если сумма вознаграждения банка зависит от суммы непогашенного кредита, то это вознаграждение должно учитываться в расходах по правилам, предусмотренным ст. 269 НК РФ (см. Письма Минфина России от 26.01.2006 N 03-03-04/1/64, 10.05.2006 N 03-03-04/1/427, 30.05.2006 N 03-03-04/1/486).

Кредитным договором (договором займа) может быть предусмотрена выплата заемщиком в пользу кредитора единовременной премии в случае досрочного погашения кредита (займа).

По мнению Минфина России (Письмо от 19.01.2007 N 03-03-06/1/13), порядок учета этой премии в целях налогообложения зависит от того, каким образом определяется ее размер.

Если сумма премии за досрочное погашение кредита предусмотрена в договоре в фиксированной сумме, не зависящей от фактического времени пользования заемными средствами, она учитывается в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ как другие обоснованные расходы.

Если же величина премии определяется как компенсация упущенной выгоды кредитора исходя из недополученной суммы процентов (либо с применением повышенной ставки процента) в связи с досрочным погашением кредита, выплачиваемые суммы следует квалифицировать как выплату процентов. Соответственно, такую премию можно учесть в расходах на основании пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ в пределах норматива, установленного ст. 269 НК РФ.

К процентам, по мнению налоговых органов, приравнивается и комиссия за факторинговое обслуживание.

В Письме Минфина России от 20.07.2006 N 03-03-04/1/597 указано, что расходы, связанные с договором факторинга, такие как комиссия за факторинговое обслуживание (проценты от суммы счета-фактуры - за административное управление задолженностью) и комиссия за предоставление денежных средств клиенту фактором в рамках факторингового обслуживания за каждый день с момента выплаты финансирования до дня поступления соответствующих денежных средств на счета фактора (проценты от суммы финансирования), для целей налогообложения прибыли приравниваются к расходам в виде процентов по долговым обязательствам с учетом положений ст. 269 НК РФ. Предельная величина процентов, признаваемых расходом, исчисляется согласно правилам, установленным ст. 269 НК РФ, и определяется исходя из суммы комиссии без учета налога на добавленную стоимость.

РАСХОДЫ НА РЕКЛАМУ

В соответствии с пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ организация вправе учесть затраты на рекламу в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Перечень расходов на рекламу, принимаемых для целей налогообложения прибыли, не является закрытым. Однако только часть расходов можно принять в полном объеме при

соблюдении требований, установленных п. 1 ст. 252 НК РФ. Остальные расходы на рекламу разрешено учитывать в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Что такое реклама?

С 1 июля 2006 г. действует Федеральный закон от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Закон о рекламе), согласно которому:

- рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке;
- объектом рекламирования считается товар, средство его индивидуализации, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама;
- товаром является продукт деятельности (в том числе работа, услуга), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

Примечание. Ключевой признак рекламы - информация должна быть предназначена для неопределенного круга лиц.

Если какая-то акция (мероприятие) проводится среди ограниченного круга участников, то расходы на ее проведение не признаются рекламными.

Так, например, налоговый орган признал необоснованным включение в состав расходов затрат на проведение мероприятий, посвященных девятилетию и десятилетию организации, обосновав свою позицию тем, что в мероприятиях принимало участие ограниченное число участников. ФАС Дальневосточного округа поддержал налоговую инспекцию в том, что спорные расходы не могут быть отнесены к рекламным и, соответственно, не связаны с производством и реализацией товаров, в связи с чем понесенные затраты не могут быть списаны в уменьшение налогооблагаемой прибыли (Постановление от 07.02.2007 N Ф03-А73/06-2/5053).

Не признаются рекламными расходами и затраты на изготовление конвертов, бланков, на которые нанесены реквизиты организации (название, логотип, сайт), которые используются для деловой переписки. Ведь эта информация предназначена для конкретных лиц (Письмо Минфина России от 29.11.2006 N 03-03-04/1/801).

Расходы на изготовление конвертов и бланков писем (неважно, есть на них логотип или нет) признаются в целях налогообложения в составе почтовых расходов на основании пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 02.11.2006 N 03-03-04/2/228).

Многие организации практикуют различные рассылки (раздачи) информации о реализуемых ими товарах, работах, услугах (в виде листовок, буклетов, каталогов и т.п.). Налоговые органы настаивают на том, что расходы на проведение таких рассылок (раздач) могут быть признаны рекламными только в том случае, если перечень получателей информации заранее не определен. Это могут быть, например, безадресные почтовые рассылки, когда по договору со сторонним исполнителем осуществляется раскладка определенного количества листовок (буклетов) по почтовым ящикам потенциальных потребителей. Или рекламная информация может распространяться путем выкладки в магазинах, офисных зданиях, других местах - там, где она доступна потенциальным клиентам.

Если же рекламная информация распространяется среди заранее определенного перечня лиц, то понесенные расходы рекламой признать нельзя.

В Письме Минфина России от 24.04.2006 N 03-03-04/1/390 указано, что расходы на проведение адресной почтовой рассылки (имеется в виду ситуация, когда рассылка проводится по имеющейся базе данных потенциальных клиентов) не относятся к расходам на рекламу, поскольку рассылаемая информация предназначена для конкретных лиц. При этом в Письме делается вывод о том, что такие расходы вообще нельзя учесть в целях налогообложения прибыли, т.к. расходы, связанные с бесплатной передачей имущества, включены в перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Отметим, что позиция Минфина России не является бесспорной.

В 2007 г. появилось Письмо Федеральной антимонопольной службы, разъясняющее понятие "неопределенный круг лиц", применяемое в законодательстве о рекламе (Письмо ФАС России от 05.04.2007 N АЦ/4624 доведено до нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 25.04.2007 N ШТ-6-03/348@). Согласно данному Письму, "под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу

реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена. Соответственно, распространение такой неперсонифицированной информации о лице, товаре, услуге должно признаваться распространением среди неопределенного круга лиц, в том числе в случаях распространения сувенирной продукции с логотипом организации в качестве подарков, поскольку заранее невозможно определить всех лиц, до которых такая информация будет доведена".

Представим себе такую ситуацию. Организация изготовила 50 000 рекламных буклетов с информацией о реализуемых ею товарах. Естественно, в этих буклетах нет никакого указания на конкретных лиц, для которых эта реклама предназначена. Можно, конечно, разложить эти буклеты в людных местах в надежде, что они попадут в руки к тем людям, которых заинтересуют прорекламированные товары. И тогда, безусловно, затраты организации будут признаны рекламными. А можно разослать эти буклеты по базе данных лиц, которые уже когда-то покупали товары у этой организации. Очевидно, что эффект от такой рассылки будет гораздо выше, поскольку буклеты попадут к людям, которые потенциально заинтересованы в получении соответствующей информации. При этом тот факт, что рассылка произведена по конкретным адресам, совсем не означает, что рекламная информация адресована только тем конкретным лицам, в чей адрес она направлена. Она адресована всем, кто ее увидит. Поэтому говорить о том, что при осуществлении любой адресной рассылки отсутствует такой признак рекламы, как "предназначенность для неопределенного круга лиц", на наш взгляд, неверно.

Однако, с учетом приведенной выше позиции налоговых органов, включение расходов по раздаче (рассылке) рекламной продукции конкретным лицам в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, скорее всего, приведет к спору с налоговым органом. При этом налогоплательщику придется доказывать правомерность своих действий, опираясь на пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, который позволяет учесть в составе расходов любые обоснованные расходы, удовлетворяющие критериям, перечисленным в ст. 252 НК РФ (экономическая обоснованность, документальное подтверждение, связь с деятельностью, направленной на получение дохода). Например, в Письме УМНС по г. Москве от 22.03.2004 N 26-12/18582 указано на возможность включения затрат на безвозмездную передачу образцов готовой продукции заранее определенным потенциальным покупателям в состав прочих расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, но только в том случае, если передача образцов способствовала заключению договоров с данным конкретным покупателем, которому был передан образец.

Согласно п. 2 ст. 2 Закона о рекламе не является рекламой:

- информация, раскрытие или распространение либо доведение до потребителя которой является обязательным в соответствии с федеральным законом;
- справочно-информационные и аналитические материалы (обзоры внутреннего и внешнего рынков, результаты научных исследований и испытаний), не имеющие в качестве основной цели продвижение товара на рынке и не являющиеся социальной рекламой;
- сообщения органов государственной власти, иных государственных органов, сообщения органов местного самоуправления, сообщения муниципальных органов, которые не входят в структуру органов местного самоуправления, если такие сообщения не содержат сведений рекламного характера и не являются социальной рекламой;
- вывески и указатели, не содержащие сведений рекламного характера;
- объявления юридических лиц, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности;
- информация о товаре, его изготовителе, об импортере или экспортере, размещенная на товаре или его упаковке;
- любые элементы оформления товара, помещенные на товаре или его упаковке и не относящиеся к другому товару;
- упоминание о товаре, средствах его индивидуализации, об изготовителе или о продавце товара, которые органично интегрированы в произведения науки, литературы или искусства и сами по себе не являются сведениями рекламного характера.

Расходы на доведение названных видов информации до потребителя нельзя учесть при налогообложении прибыли в качестве рекламных.

Можно ли учесть их в целях налогообложения по другим основаниям? Это зависит от вида расходов.

Например, вывески и указатели необходимы организации, чтобы информировать потенциальных потребителей о своем местонахождении. Следовательно, расходы на изготовление вывесок соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ и их можно отнести к числу расходов, уменьшающих налоговую базу, например, по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией).

А вот возможность учесть в целях налогообложения расходы на публикацию объявлений в СМИ зависит от содержания этих объявлений.

Так, например, если организация разместит в газете объявление о месте и времени проведения праздника по случаю 10-летней годовщины ее деятельности, то затраты на размещение такого объявления для целей налогообложения прибыли учитываться не будут, поскольку они не удовлетворяют критерию ст. 252 НК РФ (отсутствует связь с деятельностью, направленной на получение дохода).

Если же организация разместит в газете объявление о приглашении на работу на должность секретаря и помощника бухгалтера, то затраты на размещение такого объявления можно учесть при исчислении налога на прибыль по пп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 28.02.2003 N 04-02-05/2/10).

Обратите внимание! Определение понятия "реклама", приведенное в Законе о рекламе, позволяет сделать вывод о том, что к рекламным расходам данной конкретной организации (предпринимателя) можно отнести только те расходы, которые связаны с рекламой товаров (работ, услуг), производимых и (или) реализуемых именно этой организацией (предпринимателем).

Если организация несет расходы на рекламу товаров (работ, услуг), реализуемых другими организациями (реклама в пользу третьих лиц), то для этой организации такие расходы не будут рекламными. Соответственно, учесть такие расходы в целях налогообложения прибыли можно только по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (прочие расходы), доказав их соответствие критериям ст. 252 НК РФ.

Так, например, организации оптовой торговли зачастую финансируют полностью (или частично) затраты розничных торговых организаций на издание каталогов (брошюр, листовок), содержащих информацию о реализуемых товарах с указанием реквизитов (адреса торговых точек, телефоны и т.д.) этих розничных торговых организаций. Такие каталоги призваны формировать интерес не столько к потребительским свойствам реализуемых товаров, сколько к возможности приобрести товары по привлекательным ценам в данных конкретных торговых точках. Поэтому оптовая организация, финансирующая издание таких каталогов, не может учесть произведенные затраты в целях налогообложения прибыли как расходы на рекламу. По мнению налоговых органов, такие расходы вообще не могут быть учтены оптовой организацией в целях налогообложения (см. Письмо УМНС по г. Москве от 16.09.2003 N 26-08/50782).

Минфин России высказал аналогичный подход в ситуациях, когда:

- банк, входящий в группу компаний, нес расходы на рекламу услуг, оказываемых другими компаниями группы (Письмо от 05.09.2006 N 03-03-04/2/201);

- организация-дистрибьютор, реализующая автомобили дилерам, давала рекламу автомобилей с указанием координат дилеров под лозунгом "Приобретайте автомобили у дилеров" (Письмо от 26.01.2007 N 03-03-06/1/34).

При рассмотрении подобных дел в суде судьи в принципе придерживаются аналогичного подхода (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13.04.2007 N А56-4088/2006 и от 11.04.2007 N А56-27762/2004, Волго-Вятского округа от 13.10.2004 N А31-6851/7).

Ненормируемые расходы на рекламу

В п. 4 ст. 264 НК РФ перечислены расходы на рекламу, которые в целях налогообложения прибыли учитываются в расходах в полном объеме (в сумме фактически понесенных затрат). К ним относятся расходы на:

- рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;

- изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации;

- уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Примечание. Перечень ненормируемых расходов на рекламу является исчерпывающим. Все рекламные расходы, который в этот перечень не попали, учитываются в целях налогообложения только в пределах норматива (1% суммы выручки).

Рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети

Требования к рекламе, размещаемой в средствах массовой информации, установлены ст. ст. 14 - 16 Закона о рекламе.

К такой рекламе относится реклама в телепрограммах и телепередачах, радиопрограммах и радиопередачах, периодических печатных изданиях.

К ненормируемым расходам на рекламу относятся, в частности, расходы на публикацию в СМИ различных информационных материалов (статей, интервью и т.п.), которые имеют целью привлечение внимания к организации и ее деятельности, к тем товарам (работам, услугам), которые она производит и (или) реализует.

При размещении информационных материалов в средствах массовой информации нужно иметь в виду следующее.

Не является рекламой размещение в СМИ объявлений о вакансиях (наборе работников). Такие расходы в целях налогообложения прибыли относятся к прочим расходам на основании пп. 8 п. 1 ст. 264 НК РФ как расходы по набору работников (Письмо Минфина России от 28.02.2003 N 04-02-05/2/10).

А вот публикация в прессе материалов, способствующих повышению интереса к самой организации либо к производимым (реализуемым) ею товарам (работам, услугам), является в чистом виде рекламой. Причем такие материалы могут публиковаться в виде статей, интервью, комментариев, участия в обзорных таблицах. Расходы на эти публикации можно учесть в целях налогообложения прибыли как расходы на рекламу в полном объеме (Письмо Минфина России от 23.09.2004 N 03-03-01-04/2/15).

Но, чтобы избежать претензий налоговиков, размещаемые в прессе материалы должны содержать пометку "на правах рекламы". Иначе проплаченные публикации могут быть не признаны рекламными. И в этом случае учесть затраты на публикацию этих материалов в целях налогообложения прибыли будет проблематично, поскольку Минфин России настаивает на том, что пометка "на правах рекламы" является обязательным условием отнесения затрат на публикацию к рекламным расходам (Письма Минфина России от 27.06.2007 N 03-03-06/1/418, 31.01.2006 N 03-03-04/1/66, от 05.09.2006 N 03-03-04/2/201).

Отметим, что в судах такие споры решаются, как правило, в пользу налогоплательщиков. Судьи анализируют содержание публикаций и, если они действительно носят рекламный характер, затраты на эти публикации признают рекламными расходами, независимо от наличия пометки "на правах рекламы" (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 11.09.2006 N А43-42721/2005-36-1233, Московского округа от 24.04.2007, 28.04.2007 N КА-А40/268-07, Северо-Западного округа от 03.04.2007 N А05-8063/2006-13 и от 08.12.2006 N А42-6439/2005).

Если организация заказывает размещение рекламы в СМИ через посредника (например, рекламное агентство), то в состав ненормируемых расходов на рекламу включается как стоимость размещения рекламы, так и расходы на уплату посреднического (агентского) вознаграждения (Письмо УМНС по г. Москве от 26.02.2003 N 26-12/12101). При этом организация должна получить от посредника комплект первичных документов, подтверждающих факт размещения рекламы.

Имейте в виду: одного акта, подписанного организацией и рекламным агентством, для документального подтверждения рекламных расходов будет недостаточно. Рекламное агентство в обязательном порядке должно предоставить организации документы, подтверждающие, что реклама действительно была размещена.

При размещении рекламы на телевидении или радио такими документами могут быть эфирные справки. При размещении рекламы в печатных СМИ - экземпляры газет (журналов), в которых была размещена реклама. При размещении рекламы в Интернете - акты, подписанные рекламным агентством и организациями, непосредственно оказавшими соответствующие услуги. При отсутствии подтверждающих документов понесенные расходы не удастся отстоять даже в суде (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13.04.2007 N А56-4088/2006 и от 11.04.2007 N А56-27762/2004).

К ненормируемым расходам на рекламу через СМИ относятся также расходы на создание (приобретение) рекламного видеоролика для показа по телевидению.

При этом нужно учитывать, что аудиовизуальные произведения являются объектами авторского права (п. 1 ст. 7 Закона РФ от 09.07.1993 N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах"). А исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (объекты интеллектуальной собственности) как в бухгалтерском, так и в налоговом учете подлежат включению в состав нематериальных активов (п. п. 3 и 4 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", п. 3 ст. 257 НК РФ).

Поэтому если организация получает исключительные права на видеоролик, то затраты на его создание (приобретение) и в бухгалтерском, и в налоговом учете будут формировать первоначальную стоимость нематериального актива. Стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации. Соответственно, в такой ситуации в состав рекламных

расходов будут включаться ежемесячные амортизационные отчисления по нематериальному активу - рекламному ролику, демонстрируемому по телевидению. Причем учитывать амортизацию в составе расходов можно только в течение того периода времени, пока ролик фактически используется в рекламных целях (Письмо УМНС по г. Москве от 15.09.2003 N 26-12/51408).

Обратите внимание! Если рекламный видеоролик демонстрируется в кинотеатрах (перед началом сеансов), то расходы на создание ролика, а также расходы, связанные с его демонстрацией, относятся к прочим расходам на рекламу, которые принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах норматива - 1% выручки от реализации (Письмо УМНС по г. Москве от 23.03.2004 N 26-12/19364).

Не является рекламой в СМИ и проведение пресс-конференции с целью рекламы продукции (работ, услуг).

Для целей налогообложения прибыли расходы, связанные с подготовкой и проведением пресс-конференции в рекламных целях, являются нормируемыми и учитываются для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (Письмо Минфина России от 03.10.2006 N 03-03-04/1/678).

В последнее время все большее распространение получает размещение рекламы в сети Интернет. Организации разрабатывают свои сайты, размещают рекламные объявления и баннеры на сайтах других организаций.

Реклама в сети Интернет относится к расходам на рекламу, которые учитываются в целях налогообложения прибыли в полном объеме (в сумме фактических затрат) (Письмо Минфина России от 29.01.2007 N 03-03-06/1/41).

При создании интернет-сайта вопрос о порядке учета расходов решается в зависимости от того, какая информация размещается на сайте. Как правило, речь идет о размещении информации о самой организации, ее деятельности и тех товарах (работах, услугах), которые она производит и (или) реализует. В этом случае расходы по созданию сайта учитываются в целях налогообложения прибыли как расходы на рекламу.

При этом нужно иметь в виду, что если создание сайта осуществляется на основании договора на создание программы на ЭВМ, предусматривающего переход к организации-заказчику исключительных авторских прав на эту программу, то тогда и в бухгалтерском, и в налоговом учете организации необходимо признать нематериальный актив (учет и списание расходов в этом случае аналогичны ситуации, изложенной для случая создания видеоролика, - см. с. 197) (Письма Минфина России от 22.10.2004 N 07-05-14/280, от 12.03.2006 N 03-03-04/2/54).

Обратите внимание! Если организация осуществляет торговлю посредством интернет-магазина, то расходы по созданию интернет-магазина, а также расходы по его обслуживанию (круглосуточная поддержка его работоспособности, аренда дискового пространства на сервере партнера и т.п. расходы) относятся к прочим, не являющимся рекламными, расходам, связанным с производством и реализацией (Письмо УМНС по г. Москве от 17.11.2003 N 23-10/4/65062).

Наружная реклама

При учете расходов на наружную рекламу, которые для целей налогообложения прибыли признаются в расходах в полном объеме (без нормирования), необходимо ориентироваться на понятие наружной рекламы, сформулированное в законодательстве о рекламе.

Согласно ст. 19 Закона о рекламе распространение наружной рекламы осуществляется с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта.

В Письме Минфина России от 03.02.2006 N 03-03-04/1/83 указано, что как наружную рекламу можно рассматривать плакаты и баннеры, размещаемые в витринах и рассчитанные на аудиовизуальное восприятие из городского пространства, а также выносные щитовые конструкции (штендеры).

Расходы на рекламу, не подпадающую под определение наружной рекламы, содержащееся в Законе о рекламе, не могут считаться расходами на наружную рекламу. Соответственно, организация может учесть их в целях налогообложения только как нормируемые.

Так, например, реклама в виде щитов на эскалаторах и в вестибюлях метро не относится к наружной рекламе, равно как и реклама в вагонах электропоездов (расположенная как внутри, так и снаружи транспортного средства). Поэтому расходы на указанные виды рекламы могут быть

приняты для целей налогообложения прибыли только в размере, не превышающем 1% выручки от реализации (Письмо Минфина России от 20.04.2006 N 03-03-04/1/361).

Реклама, размещенная на транспортных средствах, также не относится к наружной рекламе, следовательно, для целей налогообложения расходы на нее признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ (Письмо Минфина России от 02.11.2005 N 03-03-04/1/334).

Отдельно остановимся на порядке учета расходов, связанных с приобретением (созданием) и использованием рекламных щитов.

Размещение рекламы на рекламных щитах (при наличии соответствующего разрешения) относится к наружной рекламе, которая в целях налогообложения прибыли не нормируется.

Если организация оплачивает услуги сторонней организации (предпринимателя, рекламного агентства) по размещению рекламы на щитах, принадлежащих этой сторонней организации, то стоимость рекламы включается в состав расходов в полном объеме. Аналогично решается вопрос с расходами на изготовление такой рекламы.

При этом нужно учитывать, что в целях налогообложения прибыли (при методе начисления) расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, нужно учитывать в составе расходов равномерно в течение всего срока, к которому они относятся.

Пример 1. Организация заключила с рекламным агентством договор на изготовление и размещение рекламы на рекламных щитах, принадлежащих агентству.

В соответствии с условиями договора стоимость услуг по изготовлению рекламы (дизайн, полиграфия) - 20 000 руб. (без НДС), стоимость размещения рекламы в течение трех месяцев (с 1 июня по 31 августа) - 30 000 руб. (без НДС).

Денежные средства по договору в сумме 50 000 руб. были перечислены на р/с агентства в мае. В мае же был подписан акт о выполнении работ по изготовлению рекламы. Затем ежемесячно в течение срока размещения рекламы стороны подписывают акт, подтверждающий факт оказания услуг по размещению рекламы. Эти акты являются основанием для признания в бухгалтерском и налоговом учете расходов на рекламу.

В бухгалтерском учете организации это отражается следующими проводками.

Май:

Д-т счета 60 (76) - К-т счета 51 - 50 000 руб. - перечислены средства рекламному агентству;

Д-т счета 26 (44) - К-т счета 60 (76) - 20 000 руб. - отражена стоимость выполненных работ по изготовлению рекламы.

Июнь - август (ежемесячно):

Д-т счета 26 (44) - К-т счета 60 (76) - 10 000 руб. - отражена стоимость оказанных услуг по размещению рекламы на рекламном щите агентства.

В целях налогообложения прибыли затраты на рекламу будут списываться в состав расходов в том же порядке, что и в бухгалтерском учете:

в мае - 20 000 руб.;

в июне - августе - по 10 000 руб. в месяц.

При этом вся сумма затрат (50 000 руб.) будет учтена в целях налогообложения в полном объеме (без нормирования).

Возможна ситуация, когда организация самостоятельно приобретает (изготавливает) рекламные щиты для размещения на них собственной рекламы.

В этом случае рекламный щит признается основным средством, а затраты на его приобретение (изготовление) формируют его первоначальную стоимость.

Если стоимость щита не более 10 000 руб. <*> и (или) срок его использования не превышает 12 мес., то в налоговом учете всю стоимость щита можно списать на расходы единовременно в момент ввода его в эксплуатацию (пп. 3 п. 1 ст. 254 и п. 1 ст. 256 НК РФ). Эти расходы в целях налогообложения прибыли признаются расходами на рекламу, которые уменьшают налоговую базу в полном объеме (без нормирования).

<*> С 1 января 2008 г. стоимостной критерий отнесения имущества к амортизируемым основным средствам увеличен до 20 000 руб. (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

Если стоимость щита превышает 10 000 руб. <*> и срок его использования превышает 12 мес., то в налоговом учете щит включается в состав амортизируемого имущества. В течение всего срока его эксплуатации по нему будет начисляться амортизация, которая в целях налогообложения прибыли квалифицируется как ненормируемые расходы на рекламу (Письма Минфина России от 25.04.2003 N 04-02-05/3/35 и УМНС по г. Москве от 25.08.2003 N 26-12/46254).

<*> С 1 января 2008 г. стоимостной критерий отнесения имущества к амортизируемым основным средствам увеличен до 20 000 руб. (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

Участие в выставках, ярмарках, экспозициях

Налоговые органы трактуют понятие "расходы на участие в выставках, ярмарках" предельно узко. По их мнению, такими расходами являются лишь расходы по оплате вступительных взносов, разрешений и т.п. расходов, необходимых для участия в выставке. Споров с налоговой инспекцией можно избежать только одним способом - включая в состав ненормируемых расходов на участие в выставке только оплату услуг, оказываемых организации устроителями выставки (например, оплата аренды выставочного места (стенда), оформление этого места (стенда), оплата различного рода голосовых объявлений, призванных привлечь внимание к стенду, и т.п.).

Все иные затраты, которые организация несет в связи с участием в выставке (ярмарке), по мнению налоговых органов, следует учитывать как прочие виды рекламы.

Так, например, если организация проводит на выставке раздачу призов или бесплатную дегустацию своей продукции, то такие расходы относятся к категории нормируемых расходов на рекламу, которые принимаются в целях налогообложения в пределах 1% выручки от реализации (Письма Минфина России от 16.08.2005 N 03-04-11/205, УМНС по г. Москве от 19.11.2004 N 26-12/74944 со ссылкой на Письмо МНС России от 19.03.2003 N 02-5-10/35-й843).

Оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов

Любые расходы организации, связанные с оформлением витрин (выставок-продаж, комнат образцов, демонстрационных залов), учитываются при налогообложении прибыли в полном объеме.

Так, например, организация, торгующая мебелью, выставляет в салонах-магазинах образцы мебели. При этом для оформления экспозиции закупаются постельное белье, посуда, картины и т.д. Все эти расходы организация может учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль как расходы на рекламу (Письмо Минфина России от 08.09.2004 N 03-03-01-04/1/31).

ФАС Волго-Вятского округа (см. Постановление от 13.01.2005 N А43-1729/2004-32-152), рассматривая спор между налогоплательщиком и налоговым органом, указал, что ни ст. 264 НК РФ, ни иные нормы действующего законодательства не раскрывают, что именно понимается под оформлением витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов. Следовательно, при классификации затрат и определении возможности отнесения их к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, целесообразно руководствоваться фактическим использованием тех или иных предметов в указанных целях.

Руководствуясь этим подходом, суд признал правомерным включение в состав ненормируемых расходов на рекламу, связанных с оформлением витрин, выставок-продаж, следующих затрат:

- на форменную одежду с логотипом организации (в ней работники организации оформляли витрины и проводили дегустации продукции),
- на подставки для выкладки образцов продукции,
- на листовки для оформления витрин.

Изготовление брошюр и каталогов

До 1 января 2006 г. в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ в составе ненормируемых расходов на рекламу были упомянуты расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации.

Исходя из этой формулировки налоговые органы на местах настаивали на том, что если организация изготавливает каталоги (брошюры) с информацией о реализуемых ею товарах, то такие затраты являются нормируемыми и принимаются в целях налогообложения в пределах 1% суммы выручки.

С 1 января 2006 г. перечень ненормируемых расходов на рекламу расширен.

В него включены затраты на изготовление рекламных каталогов и брошюр, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации.

Таким образом, в настоящее время затраты на изготовление любых рекламных каталогов и брошюр не нормируются, а учитываются в расходах в полном объеме. Причем неважно, как эти каталоги (брошюры) называются. Так, например, в Письме Минфина России от 06.12.2006 N 03-03-04/2/254 разъяснен порядок учета затрат на изготовление лифлетов и флайерсов. Минфин России

совершенное справедливо указывает на то, что лифлеты и флайерсы представляют собой разновидность брошюр, содержащих рекламную информацию. Отличие только в размерах этой печатной продукции. Следовательно, расходы на изготовление лифлетов и флайерсов в целях налогообложения прибыли учитываются аналогично расходам на изготовление рекламных брошюр и каталогов.

Нужно учитывать, что, по мнению налоговых органов, не нормируются только затраты на изготовление каталогов и брошюр. Затраты же на их распространение в рекламных целях (например, затраты на безадресную рассылку) нормируются, т.е. учитываются в расходах в размере, не превышающем 1% выручки (Письмо Минфина России от 12.01.2007 N 03-03-04/1/1).

Однако такой подход не является единственно возможным.

Так, например, ФАС Московского округа считает, что, поскольку расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов относятся в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией в полном размере, а рассылка таких рекламных материалов непосредственно связана с осуществлением данного вида рекламной деятельности и не может расцениваться как самостоятельный, иной вид рекламы, расходы по рассылке каталогов и брошюр также должны включаться в состав прочих расходов в полном объеме (без нормирования) (Постановление от 17.01.2007 N КА-А41/12981-06).

Нормируемые расходы на рекламу

К нормируемым расходам на рекламу относятся расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ.

Эти расходы для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Для целей нормирования расходов на рекламу применяется показатель выручки, включающий в себя выручку от реализации товаров (работ, услуг), а также имущественных прав. В величину выручки не включается НДС, предъявленный покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также акцизы (см. Письмо Минфина России от 07.06.2005 N 03-03-01-04/1/310).

Обратите внимание! 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. В том числе при расчете норматива учитывается и выручка от реализации ценных бумаг (см. Письмо Минфина России от 13.01.2006 N 03-03-04/2/4).

У генподрядчиков в выручку для целей нормирования расходов на рекламу включается общая сумма выручки (включая стоимость субподрядных работ) (см. Письмо УМНС по г. Москве от 03.10.2003 N 26-12/55341).

* * *

Организации, поставляющие свою продукцию в розничные торговые сети, как правило, несут дополнительные расходы в виде платы за различного рода услуги, оказываемые торговыми сетями поставщикам. Причем зачастую у поставщиков нет в этом вопросе права выбора. В договорах поставки перечень этих услуг прописывается в качестве стандартных условий, от которых отказаться нельзя.

О каких услугах идет речь?

Формулировки бывают разные:

- услуги по выкладке товара наиболее привлекательным образом;
- услуги по размещению товара в полной ассортиментной линейке;
- услуги по включению товара в каталог и т.п.

В течение многих лет налоговые органы настаивали на том, что поставщик не имеет права включать расходы по оплате таких услуг в состав своих затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако в 2007 г. Минфин России изменил свою позицию по данной проблеме.

В Письме Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/286 указано, что поставщик может учесть в целях налогообложения расходы по оплате услуг магазина, если "заключенное между поставщиком-продавцом и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца. Данное

соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе и договора поставки)".

При этом, по мнению Минфина России, указанные расходы учитываются организацией-поставщиком в составе расходов на рекламу, которые принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% выручки.

* * *

Организации, реализующие импортные товары, закупаемые у иностранных поставщиков, часто сталкиваются с такой ситуацией.

Иностранный контрагент предоставляет организации рекламную продукцию (образцы, буклеты, листовки и т.п.) для проведения различных рекламных акций. Рекламная продукция чаще всего предоставляется на безвозмездной основе. При этом российская организация - получатель продукции за свой счет уплачивает все необходимые таможенные пошлины и сборы.

В такой ситуации стоимость полученной безвозмездно продукции является для организации доходом, подлежащим включению в налоговую базу по налогу на прибыль. В то же время суммы уплаченных таможенных пошлин и сборов могут быть учтены в составе расходов на рекламу, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Для этого организации необходимо иметь документы, подтверждающие, что полученная рекламная продукция действительно была использована для проведения тех или иных рекламных акций (см. Письмо УМНС по г. Москве от 06.02.2004 N 23-10/4/07499 со ссылкой на Письмо МНС России от 25.03.2003 N 02-5-11/78-к804).

* * *

Много споров на практике вызывает учет в целях налогообложения прибыли расходов в виде спонсорских взносов.

В соответствии со ст. 3 Закона о рекламе:

спонсор - лицо, предоставившее средства либо обеспечившее предоставление средств для организации и (или) проведения спортивного, культурного или любого иного мероприятия, создания и (или) трансляции теле- или радиопередачи либо создания и (или) использования иного результата творческой деятельности;

спонсорская реклама - реклама, распространяемая на условии обязательного упоминания в ней об определенном лице как о спонсоре.

Таким образом, спонсорский вклад признается платой за рекламу, а спонсор и спонсируемый соответственно рекламодателем и рекламораспространителем.

Соответственно, расходы, связанные с внесением спонсорского взноса в соответствии с заключенным спонсорским договором, признаются у спонсора расходами на рекламу. При этом, в зависимости от конкретных условий спонсорского договора (в зависимости от способа подачи информации спонсируемому), эти расходы могут быть как ненормируемыми, так и нормируемыми (Письмо УМНС по г. Москве от 19.07.2004 N 21-09/47989).

Например, расходами на рекламу признается спонсорский денежный взнос по договору с некоммерческой организацией, который предусматривает, что организация - получатель взноса (спонсируемый) обязуется разместить информацию о спонсоре на спортивной форме тренеров и спортсменов, а также на спортивном инвентаре. Такие расходы являются для спонсора нормируемыми расходами на рекламу (Письмо УМНС по г. Москве от 12.05.2003 N 26-12/25921).

Проблемы на практике возникают в тех случаях, когда у организации-спонсора нет документов, подтверждающих, что ему действительно были оказаны те услуги, которые перечислены в спонсорском договоре.

Так, например, организация перечислила спонсорский взнос детскому саду. В соответствии со спонсорским договором, детский сад должен был распространять информацию об организации-спонсоре на рекламных плакатах, буклетах и другой рекламной продукции. Однако на самом деле все ограничилось тем, что в здании детского сада были выставлены листы формата А4 с логотипом и наименованием спонсора. Никаких иных рекламных услуг организации-спонсору оказано не было. На этом основании расходы в виде спонсорских взносов не были признаны налоговой инспекцией расходами на рекламу. При этом позиция налоговиков была полностью поддержана арбитражным судом (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.01.2007 N А31-10518/2005-10).

Обратите внимание! Спонсорскую помощь необходимо отличать от благотворительной помощи.

Если договором или иным документом, оформляющим безвозмездную передачу имущества (включая денежные средства), работ, услуг, не предусмотрено встречное обязательство получающей стороны по распространению рекламы о спонсоре, то расходы по безвозмездной передаче имущества (работ, услуг) будут признаны благотворительной помощью. Соответственно, организация не сможет учесть такие затраты в целях налогообложения прибыли. Согласно п. 16 ст. 270 НК РФ расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг), имущественных прав и расходы, связанные с такой передачей, налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшают.

Учет "входного" НДС по нормируемым расходам на рекламу

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ "входной" НДС по расходам, нормируемым в целях налогообложения прибыли, подлежит вычету в размере, соответствующем этим нормам.

Применительно к расходам на рекламу это правило выглядит следующим образом.

Пример 2. Организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных каталогов в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Такие расходы подлежат нормированию - принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% суммы выручки. Предположим, что величина выручки без НДС составила 1 000 000 руб. Соответственно, предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли, - 10 000 руб. (1 000 000 руб. x 0,01).

Сумма НДС, приходящаяся на рекламные расходы в пределах нормы, - 1800 руб. (10 000 руб. x 0,18). Эта сумма принимается к вычету. Оставшийся НДС по сверхнормативным рекламным расходам в сумме 16 200 руб. (18 000 руб. - 1800 руб.) к вычету не принимается и в расходах при исчислении налога на прибыль не учитывается.

На практике, как водится, все оказывается не так просто, как в теории. Проблема заключается в следующем. Налоговым периодом по НДС является месяц или квартал. А налоговым периодом по налогу на прибыль является год.

И вполне возможна такая ситуация. В январе организация несет рекламные расходы, которые не укладываются в норматив. Соответственно, часть НДС в январе принимается к вычету, а часть - нет. Затем в феврале рекламных расходов больше нет. За счет того, что показатель выручки за январь - февраль вырос, вся сумма рекламных расходов, произведенных в январе, уложилась в норматив. Возникает вопрос: может ли организация в феврале предъявить к вычету НДС, который был "сверхнормативным" в январе, но перестал быть таковым в феврале?

Минфин России, как и следовало ожидать, дает на этот вопрос отрицательный ответ (см. Письмо Минфина России от 11.11.2004 N 03-04-11/201).

Пример 3. Организация уплачивает НДС ежемесячно.

В январе организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных каталогов в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Такие расходы подлежат нормированию - принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% суммы выручки.

Предположим, что величина выручки без НДС за январь - 7 000 000 руб. Соответственно, предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли, - 70 000 руб. (7 000 000 руб. x 0,01).

Сумма НДС, приходящаяся на рекламные расходы в пределах нормы, - 12 600 руб. (70 000 руб. x 0,18). Эта сумма в январе принимается к вычету. Оставшийся НДС по сверхнормативным рекламным расходам в сумме 5400 руб. (18 000 руб. - 12 600 руб.) к вычету в январе не принимается.

Величина выручки (без НДС) за январь - февраль - 12 000 000 руб. Рекламных расходов в феврале у организации не было. Предельная сумма расходов на рекламу нарастающим итогом с начала года - 120 000 руб., т.е. вся стоимость рассылки учитывается в целях налогообложения прибыли в полном объеме. Однако организация не имеет права при расчете НДС за февраль включить в состав вычетов сумму НДС в размере 5400 руб., не предъявленную к вычету в январе.

Руководствуясь позицией Минфина России, в бухгалтерском учете организации в январе должны быть сделаны следующие проводки:

Д-т счета 60 - К-т счета 51 - 118 000 руб. - перечислен аванс почте;

Д-т счета 26 (44) - К-т счета 60 - 100 000 руб. - на основании акта и документов, подтверждающих выполнение рассылки, признана сумма расходов на рекламу;

Д-т счета 19 - К-т счета 60 - 18 000 руб. - отражен "входной" НДС по расходам на рекламу;

Д-т счета 68 - К-т счета 19 - 12 600 руб. - НДС по расходам на рекламу в пределах норматива предъявлен к вычету;

Д-т счета 91 - К-т счета 19 - 5400 руб. - НДС по сверхнормативным расходам на рекламу включен в состав прочих расходов. В целях налогообложения прибыли эта сумма в расходах не учитывается.

На наш взгляд, с подходом Минфина России можно поспорить.

Нормы гл. 21 НК РФ не запрещают налогоплательщикам производить вычеты "входного" НДС в более поздние налоговые периоды. Если все условия для вычета выполнены в январе, то налогоплательщик вовсе не обязан заявлять вычет в январе. Он может это сделать и в более поздний срок.

Отметим, что тот же Минфин России не видит препятствий для заявления вычетов в более поздний срок в другой ситуации - когда у налогоплательщика в налоговом периоде вообще нет облагаемых НДС операций. В этом случае представители этого ведомства настаивают на том, что налогоплательщик должен дождаться того периода, когда появиться хоть какая-то сумма НДС к начислению. И тогда можно к вычету ставить весь "входной" НДС, в том числе и "накопленный" с предыдущих налоговых периодов (см. Письмо Минфина России от 08.02.2005 N 03-04-11/23).

Почему же в одной ситуации НДС "копить" можно, а в другой нельзя?

Подход Минфина является, на наш взгляд, неправомерным еще по одной причине. Он ставит в неравное положение налогоплательщиков, уплачивающих налог ежемесячно и ежеквартально.

Пример 4. Организация уплачивает НДС ежемесячно.

В январе организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных каталогов в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Такие расходы подлежат нормированию - принимаются в целях налогообложения прибыли в пределах 1% суммы выручки.

Предположим, что величина выручки без НДС за январь - 800 000 руб. Соответственно, предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы в целях налогообложения прибыли, - 8000 руб. (800 000 руб. x 0,01).

Сумма НДС, приходящаяся на рекламные расходы в пределах нормы, - 1440 руб. (8000 руб. x 0,18). Эта сумма в январе принимается к вычету. Оставшийся НДС по сверхнормативным рекламным расходам в сумме 16 560 руб. (18 000 руб. - 1440 руб.) к вычету в январе не принимается и фактически для организации "теряется".

А теперь предположим, что организация уплачивает НДС ежеквартально.

Выручка (без НДС) за январь - 800 000 руб.; февраль - 900 000 руб.; март - 990 000 руб.

Предельная сумма расходов на рекламу, включаемая в расходы по итогам I квартала, - 26 900 руб. ((800 000 + 900 000 + 990 000) x 0,01).

Соответственно, сумма НДС, которую можно принять к вычету в I квартале, - 4842 руб.

Итак, в совершенно одинаковых условиях, но только при выборе разных налоговых периодов по НДС организация может принять к вычету разные суммы НДС. Разве это правильно? Неужели выбор налогового периода может повлиять на величину налоговых вычетов, которыми имеет право воспользоваться налогоплательщик? На наш взгляд, нет.

По нашему мнению, налогоплательщики в соответствии с нормами гл. 21 НК РФ имеют право в течение года "довключать" в состав вычетов суммы НДС по расходам на рекламу, которые по мере увеличения размера выручки укладываются в норматив, признаваемый в целях налогообложения прибыли.

Однако нужно иметь в виду, что такие действия могут привести к спору с налоговой инспекцией.

* * *

Есть еще одна проблема, которая связана с учетом "входного" НДС по нормируемым расходам на рекламу. Она более узкая и касается тех случаев, когда организация осуществляет виды деятельности, облагаемые и не облагаемые НДС.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ организация должна вести раздельный учет "входного" НДС, относящегося к тем товарам (работам, услугам), которые используются как для деятельности, облагаемой НДС, так и для деятельности, не облагаемой этим налогом.

Часть "входного" НДС, относящаяся к облагаемой НДС деятельности, принимается к вычету. А часть, относящаяся к необлагаемым НДС операциям, учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

В Письме УМНС по г. Москве от 24.08.2004 N 26-12/55111 разъясняется, что "входной" НДС, включенный в стоимость товаров (работ, услуг), учитывается при расчете предельной величины расходов на рекламу, признаваемых в целях налогообложения прибыли.

Пример 5. Организация оплатила услуги почты по безадресной рассылке рекламных листовок с информацией о продукции, реализуемой организацией. Часть продукции (изделия медицинского назначения) подпадает под льготу по НДС, а часть облагается НДС в общеустановленном порядке.

Стоимость услуг почты - 5900 руб. (в т.ч. НДС 900 руб.).

Выручка от реализации (без НДС) - 500 000 руб., в том числе от облагаемых НДС операций - 300 000 руб.

В такой ситуации предельная норма расходов на рекламу - 5000 руб.

НДС, относящийся к этой сумме предельных расходов, - 900 руб.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ определяем сумму НДС, которая относится к облагаемым НДС операциям и, соответственно, может быть предъявлена к вычету:

300 000 / 500 000 x 900 = 540 руб.

Оставшаяся сумма НДС (360 руб.) к вычету не принимается, а подлежит включению в стоимость приобретенных услуг. Общая сумма рекламных расходов (с учетом части "входного" НДС), подлежащих включению в расходы, составит 5360 руб., что превышает рассчитанный нами норматив (5000 руб.). В результате сверхнормативная величина рекламных расходов в сумме 360 руб. в целях налогообложения прибыли не учитывается.

НДС при бесплатной раздаче товаров (сувенирной продукции) в рамках рекламных акций

Бесплатная передача образцов товаров потенциальным покупателям является сегодня одним из наиболее распространенных способов рекламы, который используется как предприятиями-производителями, так и предприятиями торговли.

Кроме того, безусловной популярностью пользуется такой способ рекламы, как бесплатная раздача всякого рода рекламной сувенирной продукции (ручки, календари, брелоки и т.п.).

Примечание. Имейте в виду: бесплатная раздача любых товаров (любой сувенирной продукции) подлежит обложению НДС. И тот факт, что эта раздача осуществляется исключительно в рекламных целях, на порядок исчисления НДС не влияет.

Отметим, что налоговые органы (см. Письма МНС России от 26.02.2004 N 03-1-08/528/18, Минфина России от 23.03.2001 N 04-03-11/52) всегда настаивали на том, что бесплатная раздача товаров в рекламных целях для целей исчисления НДС должна рассматриваться как безвозмездная передача товаров и, следовательно, должна облагаться НДС. По мнению Минфина России, НДС нужно начислять на все виды бесплатно раздаваемой рекламной и сувенирной продукции (авторучки, листовки, буклеты, нагрудные значки, брелоки, футболки и т.п.). Такая позиция отражена в Письмах Минфина России от 15.08.2005 N 03-04-05/13, от 01.03.2005 N 03-04-11/43, от 25.11.2004 N 03-04-11/209 и от 26.11.2004 N 03-04-11/211.

Однако вопрос о необходимости начисления НДС при бесплатной раздаче товаров в рамках проведения рекламных акций до 1 января 2006 г. является дискуссионным.

Дело в том, что до этой даты в гл. 21 НК РФ не было однозначного указания на то, что такая раздача в целях исчисления НДС признается объектом налогообложения.

Позиция налоговых органов основывается на том, что раз товары раздаются бесплатно, значит, имеет место безвозмездная передача. Но в случае рекламной раздачи это не совсем так.

Ведь стоимость бесплатно розданных образцов товаров (рекламной продукции) включается в себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг). Это означает, что стоимость бесплатно розданных в рекламных целях товаров наряду с другими затратами, включаемыми согласно действующему законодательству в издержки производства и обращения, участвует в формировании продажной цены на реализуемую продукцию (товары, работы, услуги). Поскольку покупатели при оплате продукции возмещают продавцу все его затраты, включенные в себестоимость реализованной продукции, то, следовательно, стоимость бесплатно розданных в рекламных целях товаров, относимая на издержки производства и обращения, фактически возмещается продавцу покупателями в составе продажной цены на реализуемую продукцию (товары).

Приведенные рассуждения приводят к выводу о том, что бесплатная раздача товаров (рекламной продукции), осуществляемая организацией в рамках своей рекламной кампании, не может в контексте гл. 21 НК РФ рассматриваться как безвозмездная передача товаров, являющаяся объектом обложения НДС. Поэтому такая бесплатная раздача не должна облагаться НДС.

Приведенная точка зрения, конечно же, приведет к спору с налоговым органом.

Однако шансы отстоять предложенный подход в суде на сегодняшний день очень велики. Судьи, рассматривая такие споры, принимают решения в пользу налогоплательщиков,

руководствуясь именно теми рассуждениями, которые приведены выше (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 24.11.2006 N А82-9118/2005-99, Восточно-Сибирского округа от 29.03.2007 N А33-11414/06-Ф02-1651/07, Западно-Сибирского округа от 31.07.2006 N Ф04-4820/2006(25042-А45-33), Северо-Западного округа от 25.01.2007 N А44-871/2006-15, Московского округа от 09.11.2006, 16.11.2006 N КА-А40/10964-06, Поволжского округа от 29.03.2007 N А55-10820/06, Уральского округа от 09.04.2007 N Ф09-2460/07-С2).

С 1 января 2006 г. неопределенности в вопросе о необходимости начисления НДС на стоимость бесплатно раздаваемой в рамках рекламных акций продукции (товаров, сувениров) больше нет.

С 1 января 2006 г. в ст. 149 НК РФ появилась новая льгота по НДС, которая предусматривает освобождение от налогообложения операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. (пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Таким образом, фактически поставлена точка в споре о том, нужно ли вообще начислять НДС на стоимость товаров (рекламной продукции), раздаваемых бесплатно в рамках проведения рекламных акций. Вводя эту новую льготу, законодатель косвенным образом подтвердил, что рекламная раздача товаров является объектом обложения НДС.

При этом с 2006 г. при бесплатной раздаче малоценных (до 100 руб.) товаров (работ, услуг) НДС можно не начислять. Тем самым из-под налогообложения выводятся бесплатно раздаваемые недорогие сувениры (ручки, брелоки, календари и т.п.), а также всевозможные листовки, буклеты и другие рекламные материалы.

В то же время нужно иметь в виду, что "входной" НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении не облагаемых НДС операций, к вычету не принимается, а учитывается в стоимости этих товаров (работ, услуг) (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). Поэтому, пользуясь этой льготой, организация лишается права на вычет "входного" НДС, относящегося к стоимости бесплатно розданных товаров (работ, услуг), попавших под ее действие.

Кроме того, не забывайте и про п. 4 ст. 170 НК РФ, который требует ведения раздельного учета "входного" НДС при осуществлении операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налогообложения, а также про п. 3 ст. 170 НК РФ, который предписывает восстанавливать ранее принятый к вычету "входной" НДС в части товаров (работ, услуг), использованных для осуществления не облагаемых НДС операций.

Пример 6. Организация в январе 2007 г. заказала изготовление рекламных каталогов в количестве 10 000 шт. на общую сумму 23 600 руб. (в т.ч. НДС - 3600 руб.). Кроме того, организация оплатила счет рекламного агентства за разработку макета этого каталога на сумму 3540 руб. (в т.ч. НДС - 540 руб.).

В январе каталоги были изготовлены, и организация в рамках выставки-ярмарки бесплатно распространила их среди посетителей выставки.

В данном случае расходы на изготовление одного каталога составили 2,7 руб. Поэтому стоимость бесплатно розданных каталогов в налоговую базу по НДС не включается и НДС не облагается.

В то же время организация не может предъявить к вычету сумму НДС, уплаченную при изготовлении каталогов. Соответственно, в составе рекламных расходов, принимаемых в целях налогообложения прибыли, будет учтена стоимость бесплатно розданных каталогов вместе с "входным" НДС:

23 600 руб. + 3540 руб. = 27 100 руб.

Пример 7. Организация - производитель молочных продуктов приняла решение о проведении в розничных точках продаж рекламных акций, в ходе которых посетителям бесплатно раздавались образцы новой продукции (сырки с пониженным содержанием жира).

Всего в ходе проведения акции было роздано 20 000 единиц продукции себестоимостью 5 руб. за единицу.

Поскольку себестоимость не превышает 100 руб. за единицу, стоимость розданной продукции подпадает под льготу, предусмотренную пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, и НДС не облагается.

При этом на основании п. 3 ст. 170 НК РФ организация должна рассчитать сумму "входного" НДС, который приходится на стоимость розданной бесплатно продукции. Если эта сумма уже была заявлена к вычету, то ее нужно восстановить и уплатить в бюджет.

Предположим, что сумма "входного" НДС, которая приходится на стоимость розданной продукции, составила 20 000 руб. Вся эта сумма была заявлена к вычету в предыдущих налоговых периодах. Тогда в том месяце, когда была проведена рекламная акция, бухгалтер должен сделать проводки:

Д-т счета 68 - К-т счета 19 - 20 000 руб. - Сторно на сумму НДС, подлежащую восстановлению;

Д-т счета 26 - К-т счета 19 - 20 000 руб. - восстановленный НДС включен в состав расходов (эта сумма будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль - п. 3 ст. 170 НК РФ).

Если стоимость бесплатно розданных товаров (работ, услуг) превышает 100 руб. за единицу, то организация должна начислить НДС на всю стоимость розданных товаров (работ, услуг).

Как определить налоговую базу при бесплатной раздаче товаров?

Налоговая база в этом случае определяется, согласно п. 2 ст. 154 НК РФ, исходя из рыночных цен безвозмездно передаваемых товаров.

Если бесплатно раздаются образцы тех товаров (продукции), которые обычно реализуются организацией за плату, то их рыночную цену определить не составит труда. Как правило, за рыночную цену принимается обычная цена продажи аналогичных товаров (продукции).

Если бесплатно раздается сувенирная продукция (ручки, кружки, календари и т.п.), то для целей исчисления НДС необходимо брать рыночные цены на идентичные товары. Как правило, налоговую базу в этих случаях определяют исходя из суммы затрат на приобретение (изготовление) такой сувенирной продукции.

Основные вопросы возникают в том случае, когда бесплатно раздаются рекламные буклеты, листовки, прайс-листы. Как определить их рыночную цену?

Обратимся к ст. 40 НК РФ, которая устанавливает принципы определения рыночной цены товаров (работ, услуг). Согласно п. 4 ст. 40 НК РФ рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (однородных) товаров в сопоставимых экономических условиях.

Исходя из этого определения можно утверждать, что у листовок, буклетов и прайс-листов вообще нет рыночной цены. Дело в том, что эта рекламная продукция в принципе может быть роздана только бесплатно. Продавать эту продукцию никто никогда не будет. Почему? Да просто потому, что ее никто никогда не купит.

А отсюда вытекает один простой вывод. Листовки, буклеты, прайс-листы не являются в целях налогообложения товаром. Ведь товар - это имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Раз листовки (буклеты, прайс-листы) не являются в целях налогообложения товаром, значит, их бесплатная передача не может являться объектом обложения НДС, поскольку налогом облагается безвозмездная передача не любого имущества, а имущества, которое является в целях налогообложения товаром (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Такой вывод, на наш взгляд, в полной мере соответствует нормам налогового законодательства. Однако, как было отмечено выше, Минфин России придерживается на этот счет иной точки зрения и настаивает на том, что стоимость бесплатно раздаваемых листовок (буклетов) должна облагаться НДС.

Если вы не готовы к спору, вам придется согласиться с таким подходом. При этом нужно исходить из того, что на практике налоговые органы в подобных случаях за налоговую базу принимают сумму фактических затрат на изготовление розданных листовок (буклетов, прайс-листов).

Если при бесплатной раздаче рекламной или сувенирной продукции организация начисляет на ее стоимость НДС, то у нее есть полное право ставить к вычету всю сумму "входного" НДС, относящуюся к розданной продукции (см. Письмо МНС России от 26.02.2004 N 03-1-08/528/18).

В этой связи обратим внимание на следующее. Выше мы сказали о том, что с 1 января 2006 г. при раздаче малоценной рекламной продукции НДС можно не начислять. А можно продолжать начислять. Дело в том, что льгота в отношении малоценной рекламной продукции включена в п. 3 ст. 149 НК РФ, в котором перечислены льготы, от которых налогоплательщик может отказаться. Подробно процедура отказа от льгот прописана в п. 5 ст. 149 НК РФ.

Отказавшись от использования льготы, организация будет начислять НДС на стоимость любых товаров (работ, услуг), передаваемых бесплатно в рекламных целях. Но при этом весь "входной" НДС, относящийся к этим товарам (работам, услугам), можно заявлять к вычету и "забыть" про п. п. 3 и 4 ст. 170 НК РФ (восстановление и раздельный учет НДС).

СТРАХОВАНИЕ ИМУЩЕСТВА

Налоговое законодательство дает возможность уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на суммы страховых взносов по договорам обязательного и добровольного страхования имущества.

Порядок учета расходов на страхование определен в ст. 263 НК РФ.

Обязательное страхование

В части обязательного страхования имущества организациям разрешено учитывать страховые взносы по всем видам обязательного страхования (п. 1 ст. 263 НК РФ).

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 2 ст. 263 НК РФ).

Обратим внимание на следующую проблему.

Из ст. 263 НК РФ нельзя сделать однозначный вывод о том, что в целях налогообложения прибыли понимается под договором страхования имущества.

Дело в том, что в гражданском законодательстве существует понятие "договор имущественного страхования" (ст. 929 ГК РФ). По договору имущественного страхования могут быть застрахованы как риск утраты (гибели, повреждения, недостачи) определенного имущества (страхование имущества - ст. 930 ГК РФ), так и риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а также риск гражданской ответственности (ст. ст. 931 и 932 ГК РФ). То есть и страхование имущества, и страхование гражданской ответственности являются разновидностями имущественного страхования.

Вот и возникает вопрос: позволяет ли ст. 263 НК РФ включать в состав расходов страховые взносы на обязательное страхование гражданской ответственности или под расходами на обязательное страхование имущества следует понимать лишь страхование имущества? Вопрос этот совсем не теоретический.

Все организации, у которых на балансе есть автомобили, несут расходы в виде страховых взносов на обязательное страхование ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО), предусмотренное Федеральным законом от 25.04.2002 N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств". Соответственно, возможность учета этих затрат в целях налогообложения прибыли напрямую зависит от ответа на поставленный выше вопрос.

К сожалению, ясного и четкого ответа на этот вопрос на сегодня нет. Складывается впечатление, что и сами налоговики не имеют четкой позиции по этой проблеме.

Так, например, из Письма Минфина России от 16.11.2005 N 03-03-04/1/372 следует, что организации, применяющие общий режим налогообложения, имеют право уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на сумму страховых взносов по ОСАГО. Аналогичной позиции придерживается и УФНС по г. Москве (Письмо от 14.02.2007 N 20-12/013753).

Однако для налогоплательщиков, применяющих УСН, почему-то даются другие разъяснения. Согласно пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу при УСН, включены расходы на обязательное страхование работников и имущества. При этом в Письме ФНС России от 09.10.2006 N 02-6-09/151 указано, что расходы на обязательное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств не относятся к расходам на обязательное страхование работников и имущества, предусмотренным пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, и, соответственно, не подлежат включению в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

По нашему мнению, расходы на ОСАГО, конечно же, должны уменьшать налоговую базу именно как расходы на обязательное страхование имущества. Причем как по налогу на прибыль, так и по единому налогу при УСН.

Этой позиции придерживаются и судебные инстанции (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 05.04.2007 N КА-А41/1914-07).

Еще одна проблема связана с тем, что налоговые органы очень узко трактуют понятие "обязательное страхование".

Пунктом 4 ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" установлено, что условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования. При этом федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие:

а) субъекты страхования;

б) объекты, подлежащие страхованию;

в) перечень страховых случаев;

г) минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения;

д) размер, структуру или порядок определения страхового тарифа;

е) срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов);

ж) срок действия договора страхования;

з) порядок определения размера страховой выплаты;

и) контроль за осуществлением страхования;

к) последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования;

л) иные положения.

Основываясь на приведенных выше нормах, а также на нормах ст. 936 ГК РФ, ФНС России настаивает, что страховые взносы по обязательному страхованию могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли только в том случае, если в законодательстве Российской Федерации определены объекты, подлежащие обязательному страхованию, риски, от которых эти объекты должны быть застрахованы, минимальные размеры страховых сумм и другие условия, а у страховой организации имеется лицензия на соответствующий обязательный вид страхования (Письма ФНС России от 04.10.2006 N 02-3-10/231, от 17.10.2005 N 02-3-09/211@).

Так, например, Федеральным законом от 21.07.1997 N 116-ФЗ "О промышленной безопасности опасных производственных объектов" предусмотрено, что организации, эксплуатирующие опасные производственные объекты, обязаны страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте. При этом в ст. 15 Закона N 116-ФЗ определены минимальные размеры страховых сумм для различных опасных производственных объектов. Никаких иных условий страхования в Законе нет. На этом основании налоговые органы отказываются признавать страхование опасных производственных объектов обязательным страхованием и считают его добровольным.

Поскольку расходы на добровольное страхование ответственности учитываются в целях налогообложения только в случаях, когда такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями (пп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ), расходы по страхованию ответственности при эксплуатации опасных производственных объектов не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 20.11.2006 N 03-03-04/1/783, ФНС России от 17.10.2005 N 02-3-09/211@).

При этом анализ арбитражной практики показывает, что судьи смотрят на эту проблему иначе. В 100% случаев при рассмотрении подобных споров суды принимают решения в пользу налогоплательщиков, признавая расходы на страхование ответственности при эксплуатации опасных производственных объектов расходами на обязательное страхование, которые уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.12.2006 N А82-2165/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 15.03.2007 N А33-5054/06-Ф02-1242/07 и от 11.10.2006 N А33-33727/05-Ф02-5260/06-С1, Дальневосточного округа от 16.08.2006 N Ф03-А59/06-2/1753, Западно-Сибирского округа от 12.03.2007 N Ф04-1335/2007(32145-А45-26), Московского округа от 06.06.2007 N КА-А40/4744-07, Поволжского округа от 20.03.2007 N А65-6777/2006, Северо-Западного округа от 04.12.2006 N А66-15513/2005, Уральского округа от 02.11.2006 N Ф09-9897/06-С7, Центрального округа от 02.06.2006 N А62-3572/2005).

Аналогичная ситуация складывается и с обязательным страхованием риска гражданской ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью физических лиц, имуществу физических и юридических лиц в результате аварии гидротехнического сооружения. Статья 15 Федерального закона от 21.07.1997 N 117-ФЗ "О безопасности гидротехнических сооружений" обязывает собственника гидротехнического сооружения или эксплуатирующую организацию застраховать указанный риск на время строительства и эксплуатации этого сооружения. При этом условия и порядок этого вида страхования Законом не определены. Поэтому налоговые органы на местах считают, что расходы на такое страхование не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Однако суды в этом вопросе полностью поддерживают налогоплательщиков, признавая этот вид страхования обязательным, расходы по которому учитываются в целях налогообложения прибыли (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.12.2006 N А82-2165/2006-20, Восточно-Сибирского округа от 18.08.2006 N А33-29391/05-Ф02-4071/06-С1).

Те же проблемы поджидают и таможенных брокеров, и владельцев складов временного хранения, для которых Таможенным кодексом РФ предусмотрена обязанность страхования риска своей гражданской ответственности.

ФНС России считает, что это страхование не является обязательным и, следовательно, соответствующие страховые взносы не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (Письмо от 04.10.2006 N 02-3-10/231).

Однако при разборе дела в суде решение, скорее всего, будет принято в пользу налогоплательщика (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 10.08.2006 N Ф09-6966/06-С7).

А вот в отношении расходов на страхование ответственности аудиторов и оценщиков позиции налоговиков и судов совпадают. Данный вид страхования не может быть отнесен к

обязательному страхованию, поскольку ни Федеральным законом от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", ни Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности", ни другими законодательными актами РФ не установлены объекты, подлежащие страхованию, риски, от которых они должны быть застрахованы, и минимальные размеры страховых сумм. Соответственно, расходы на страхование ответственности оценщиков и аудиторов не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (см. Постановление ФАС Московского округа от 04.10.2006 N КА-А40/9259-06).

Добровольное страхование

В соответствии с п. 1 ст. 263 НК РФ организация имеет право учесть в целях налогообложения страховые взносы по следующим видам добровольного страхования имущества:

1. добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;
2. добровольное страхование грузов;
3. добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);
4. добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;
5. добровольное страхование товарно-материальных запасов;
6. добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;
7. добровольное страхование иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;
8. добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями.

Вышеприведенный перечень видов добровольного страхования является исчерпывающим. Страховые взносы по иным видам добровольного страхования имущества (кроме перечисленных в п. 1 ст. 263 НК РФ) налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшают (см. Письмо Минфина России от 31.01.2005 N 03-03-01-04/2/18).

На этом основании налоговые органы настаивают на том, что в расходах в целях налогообложения нельзя учесть страховые взносы по добровольному страхованию автогражданской ответственности. Такая позиция изложена, в частности, в Письме УФНС по г. Москве от 14.02.2007 N 20-12/013753. Причем в этом Письме высказана следующая позиция: "Если сумма расходов на добровольное страхование имущества и сумма расходов на добровольное страхование ответственности отражены одной суммой, то указанные затраты не могут признаваться расходами для целей налогообложения прибыли организации".

В то же время ФАС Уральского округа посчитал, что добровольное страхование гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств является одним из видов добровольного страхования средств транспорта. Соответственно, страховые взносы по добровольному страхованию автогражданской ответственности уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль на основании пп. 1 п. 1 ст. 263 НК РФ (Постановление от 11.04.2007 N Ф09-2375/07-С3).

Расходы по видам добровольного страхования, перечисленным в п. 1 ст. 263 НК РФ, включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 3 ст. 263 НК РФ).

Порядок признания расходов на страхование

При кассовом методе расходы признаются в том периоде, когда они фактически оплачены (ст. 273 НК РФ). Поэтому организация, учитывающая доходы и расходы кассовым методом, затраты на страхование учитывает в целях налогообложения в том периоде, когда фактически были уплачены страховые взносы.

Порядок признания расходов на страхование при применении метода начисления установлен п. 6 ст. 272 НК РФ.

Расходы по обязательному и добровольному страхованию признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых взносов.

Если договором страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Такой порядок признания расходов на страхование применяется в отношении любых видов страхования (страхование работников, имущества, гражданской ответственности).

Пример 1. Организация по договору добровольного страхования застраховала производственное здание сроком на 1 год. Договор действует с 16 января 2007 г. по 15 января 2008 г.

В соответствии с условиями договора страховая премия в размере 30 000 руб. уплачивается организацией единовременно в момент заключения договора (16 января 2007 г.). В целях налогообложения прибыли организация признает доходы и расходы методом начисления.

Уплаченная страховка будет учитываться в расходах в следующем порядке.

В 2007 г. при расчете налога на прибыль за I квартал в расходах учитывается сумма 6164 руб. (30 000 руб. : 365 дней x (16 дней + 28 дней + 31 день)), за полугодие (нарастающим итогом) - 13 644 руб. (30 000 руб. : 365 x (16 + 28 + 31 + 30 + 31 + 30)), за 9 месяцев (нарастающим итогом) - 21 205 руб. (30 000 руб. : 365 x (16 + 28 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31 + 31 + 30)), за весь год - 28 767 руб. (30 000 руб. : 365 x (16 + 28 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31 + 31 + 30 + 31 + 30 + 31)).

В 2008 г. при расчете налога на прибыль организация учтет оставшуюся сумму страховки в размере 1233 руб.

Обратите внимание! До 1 января 2008 г. требование о равномерном признании расходов в течение периода страховки распространяется только на те ситуации, когда договор страхования предусматривает уплату страхового взноса разовым платежом (п. 6 ст. 272 НК РФ).

Если же договор страхования предусматривает уплату страхового взноса более чем одним платежом, "растягивать" признание расходов на весь период действия договора нет никакой необходимости. Расходы по такому договору признаются единовременно в том отчетном (налоговом) периоде, в котором страховые взносы уплачены (Письмо Минфина России от 19.01.2006 N 03-03-04/1/47).

Пример 2. В условиях примера 1 предположим, что в соответствии с условиями договора страхования страховой взнос уплачивается организацией двумя платежами:

первый платеж - 16 января 2007 г. в размере 15 000 руб.;

второй платеж - 16 апреля 2007 г. в размере 15 000 руб.

В этом случае вся сумма страховки в размере 30 000 руб. будет учтена в расходах 2007 г. При расчете налога на прибыль за I квартал в расходы включается сумма первого взноса - 15 000 руб. При расчете налога за полугодие, 9 месяцев и год в расходах учитывается вся уплаченная сумма - 30 000 руб.

Обратите внимание! С 1 января 2008 г. в п. 6 ст. 272 НК РФ внесено дополнение, касающееся порядка признания затрат по договорам, предусматривающим уплату страховых взносов двумя и более платежами (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

С 2008 г. по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу должны признаваться равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

* * *

На практике вы можете столкнуться с претензиями налоговиков в том случае, если страховая стоимость имущества, указанная в договоре страхования имущества, превышает его остаточную стоимость по данным бухгалтерского учета. Налоговые органы в таких ситуациях, как правило, настаивают на том, что величина страхового взноса завышена, и на этом основании производят доначисление налога на прибыль.

Имейте в виду, что такие претензии не основаны на нормах закона. Ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве нет норм, обязывающих организации страховать имущество только в пределах его остаточной стоимости.

Под страховой стоимостью имущества понимается действительная стоимость имущества в месте его нахождения в день заключения договора страхования (п. 2 ст. 947 ГК РФ).

В силу ст. 7 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации", в случае если в нормативном правовом акте, содержащем требование обязательного проведения оценки какого-либо объекта, либо в договоре об оценке объекта не определен конкретный вид стоимости объекта оценки, установлению подлежит рыночная стоимость данного объекта. Указанное правило подлежит применению и в случае использования в нормативном правовом акте не предусмотренных Законом N 135-ФЗ или стандартами оценки

терминов, определяющих вид стоимости объекта оценки, в том числе терминов "действительная стоимость", "разумная стоимость", "эквивалентная стоимость", "реальная стоимость" и других.

Таким образом, размер страховой суммы определяется соглашением сторон при том непременном условии, что она не должна превышать действительную (т.е. реальную рыночную) стоимость имущества. Тот факт, что действительная стоимость имущества превышает его остаточную стоимость, определенную по данным бухгалтерского учета, не влияет на право организации учесть в расходах всю сумму страховки.

Правомерность этого подхода подтверждается многочисленными судебными решениями, вынесенными в пользу налогоплательщиков (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26.12.2006 N А82-2165/2006-20, от 29.11.2006 N А82-8121/2005-28, Западно-Сибирского округа от 07.02.2007 N Ф04-9404/2006(30453-А45-26), Ф04-9404/2006(30454-А45-26), Поволжского округа от 05.09.2006 N А12-2078/2006-С29).

* * *

Для заключения договора страхования организация может воспользоваться услугами страхового брокера.

Страховые брокеры - это предприниматели или коммерческие организации, представляющие страхователя в отношениях со страховщиком по поручению страхователя или осуществляющие от своего имени посредническую деятельность по оказанию услуг, связанных с заключением договоров страхования или договоров перестрахования.

По разъяснению Минфина России (Письмо от 02.11.2006 N 03-03-04/1/715), расходы организации по оплате услуг страхового брокера могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

УЛУЧШЕНИЯ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА

В течение срока аренды арендатор может производить улучшения арендованного имущества. Расходы, которые арендатор понес в связи с осуществлением подобных улучшений, учитываются им в составе капитальных вложений и отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Примечание. Необходимо четко различать понятия "ремонт" и "модернизация (реконструкция)".

Улучшениями арендованного имущества признаются капитальные вложения в это имущество (реконструкция, модернизация, достройка, дооборудование).

Что касается расходов на ремонт, то их учет зависит от условий договора аренды. Арендатор имеет право учесть затраты на ремонт арендованного имущества в целях налогообложения прибыли при условии, что договором возмещение указанных затрат арендодателем не предусмотрено (п. 2 ст. 260 НК РФ). При этом затраты на ремонт учитываются в составе прочих расходов (единовременно в сумме фактических затрат).

Если, например, условиями договора аренды предусмотрено, что обязанность осуществлять текущий и капитальный ремонт за свой счет лежит на арендаторе, то арендатор имеет все основания включать затраты на ремонт (любой, в том числе и капитальный) арендованного имущества в состав прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Итак, для начала разберемся с понятиями "ремонт" и "реконструкция (модернизация)".

В нормативных документах по бухгалтерскому учету понятия "ремонт", "модернизация" и "реконструкция" объектов основных средств не определены.

В гл. 25 НК РФ (п. 2 ст. 257), напротив, даются четкие определения понятий "модернизация" и "реконструкция", которыми и нужно руководствоваться в целях налогообложения.

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

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.

Техническое перевооружение предусматривает 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.

Из всех этих определений можно сделать вывод о том, что целью проведения модернизации (реконструкции) по общему правилу должно являться улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств. К таким показателям относятся срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.

Основной же целью ремонта является устранение выявленных неисправностей, замена изношенных (неисправных) деталей (конструкций). При этом совершенно естественно, что новые детали (конструкции), устанавливаемые на место старых (изношенных), являются более современными (совершенными), что неизбежно влечет улучшение эксплуатационных характеристик ремонтируемого объекта.

Вопрос о квалификации проведенных работ (ремонт или реконструкция (модернизация)) очень часто приводит к спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами, решать которые приходится в судебном порядке.

Суды при рассмотрении таких споров, как правило, придерживаются приведенной выше логики, основывая свои выводы на причинах осуществления тех или иных ремонтных работ (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 04.07.2005 N А29-7368/2004а, Западно-Сибирского округа от 22.06.2005 N Ф04-3766/2005(12227-А46-35)).

Подтверждением того, что произведенные работы являются ремонтом, могут служить документы (акты осмотра, договоры подряда, сметы и т.д.), в которых содержится информация об обнаруженных дефектах, неисправностях, о необходимых мерах для их устранения, стоимости работ и т.п. (см. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.06.2005 N Ф04-3454/2005(11677-А67-40)).

Кроме того, судьи очень часто опираются на определения терминов "модернизация" и "реконструкция", содержащиеся в ст. 257 НК РФ, которые однозначно указывают на то, что в результате модернизации (реконструкции) должны измениться качественные (количественные) характеристики объекта. Если никакие параметры (характеристики) не меняются, то произведенные работы являются ремонтом (Постановления ФАС Московского округа от 08.02.2007, 09.02.2007 N КА-А41/190-07, Северо-Западного округа от 13.02.2006 N А66-9230/2004, Центрального округа от 20.10.2005 N А14-3117-2005-75/25 и от 08.09.2005 N А08-5999/04-20).

Например, организация, арендующая автомобиль, произвела следующие работы: замена изношенных шин и дисков, ремонт датчика и стекла, установка сигнализации для обеспечения сохранности арендованного имущества. Налоговый орган квалифицировал эти работы как неотделимые улучшения арендованного имущества (автомобиля). Однако ФАС Западно-Сибирского округа признал, что все эти работы являются обычным ремонтом, затраты на который учитываются арендатором при определении налоговой базы по налогу на прибыль в полном объеме (Постановление от 02.04.2007 N Ф04-1367/2007(32111-А27-26)).

Подавляющее большинство споров о квалификации произведенных работ связано с объектами недвижимости. Затраты на ремонт таких объектов, как правило, велики, поэтому налоговые органы при проверках всячески стараются переквалифицировать их в капитальные вложения.

В Письме Минфина России от 23.11.2006 N 03-03-04/1/794 приведен следующий перечень документов, которыми, по мнению этого ведомства, следует руководствоваться при определении терминов "капитальный ремонт" и "реконструкция":

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

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

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

Кроме того, по вопросам об отнесении тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции Минфин России рекомендует налогоплательщикам обращаться в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству.

Отметим, что именно перечисленными в Письме Минфина документами чаще всего пользуются судьи, разрешая споры, касающиеся квалификации произведенных налогоплательщиками расходов.

Из этих документов следует, что реконструкция зданий и сооружений, а также модернизация машин и оборудования являются производством таких работ, которые улучшают ранее принятые нормативные показатели функционирования, в результате чего у объекта появляются новые

качественные или количественные параметры и характеристики, то есть изменяется сущность объекта. Соответственно, к ремонтным относятся такие виды работ, которые не улучшают (не повышают) технические показатели объекта.

Вот реальный пример из практики. Организация провела ремонт в арендованном помещении: ремонт раздевалок, в ходе которого заменена дверь вместе с дверной коробкой (проем в стене), установлена дополнительная кирпичная перегородка и дополнительная металлическая перегородка для одного офисного рабочего места. Налоговая инспекция квалифицировала эти работы как неотделимые улучшения арендованного имущества. Однако судьи с налоговым органом не согласились, поскольку произведенные ремонтные работы не вызвали изменения технологического или служебного назначения здания и его помещений, не связаны с повышенными нагрузками и (или) получением других новых качеств. Соответственно, все произведенные работы были признаны судом текущими ремонтными работами (Постановление ФАС Московского округа от 18.01.2007 N КА-А40/13128-06-2).

* * *

Итак, в первую очередь вам нужно убедиться, что произведенные работы действительно являются улучшениями. Если это улучшения, тогда вам нужно определиться с тем, какие улучшения произведены.

Гражданский кодекс РФ различает два вида улучшений арендуемого имущества - неотделимые и отделимые (ст. 623 ГК РФ).

Отделимые улучшения

Отделимые улучшения по общему правилу являются собственностью арендатора. Соответственно, вложения арендатора, связанные с производством этих улучшений, по окончании работ формируют в его учете стоимость отдельного объекта основных средств (п. 5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", п. 10 Методических указаний по учету основных средств).

По этому объекту в общеустановленном порядке начисляется амортизация (п. 17 ПБУ 6/01).

Пример 1. Организация арендует у предпринимателя автомобиль. В октябре организация приобрела и установила на автомобиль багажник стоимостью 28 000 руб. (НДС нет).

Приобретенный багажник принимается организацией к учету в составе основных средств следующими проводками, которые делаются в октябре:

Д-т счета 08 - К-т счета 60 - 28 000 руб. - отражена стоимость приобретенного багажника;

Д-т счета 01 - К-т счета 08 - 28 000 руб. - багажник принят к учету в составе основных средств организации.

Если по окончании срока аренды по соглашению сторон арендатор передаст арендодателю объект аренды вместе с произведенными улучшениями, то в бухгалтерском учете это будет отражено как выбытие объекта основных средств (в общеустановленном порядке с использованием счета 91).

В налоговом учете отделимые улучшения арендованного имущества, так же как и в бухгалтерском, могут классифицироваться как отдельные объекты основных средств.

Если затраты на такие улучшения превысят 10 000 руб. <*> и срок их полезного использования будет превышать 12 месяцев, то произведенные улучшения признаются амортизируемым имуществом.

<*> С 1 января 2008 г. стоимостной предел отнесения имущества к амортизируемым основным средствам повышен до 20 000 руб. (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

При этом норма амортизации по этим объектам определяется исходя из срока их полезного использования в соответствии с Классификацией основных средств (Письмо Минфина России от 29.05.2007 N 03-03-06/1/334).

Есть стоимость отделимых улучшений менее 10 000 руб. <*>, то арендатор может учесть их стоимость в составе расходов единовременно в момент ввода в эксплуатацию на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

<*> С 1 января 2008 г. стоимостной предел отнесения имущества к амортизируемым основным средствам повышен до 20 000 руб. (Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

Пример 2. Организация арендует автомобиль у физического лица. В октябре организация приобрела и установила в автомобиль магнитолу стоимостью 9600 руб. (НДС нет).

Организация имеет право списать всю стоимость автомагнитолы в состав расходов в октябре. При этом организации, конечно же, нужно позаботиться об экономическом обосновании произведенных расходов (ст. 252 НК РФ).

Неотделимые улучшения

Неотделимые улучшения объекта аренды, которые невозможно отделить от самого объекта аренды, в любом случае признаются собственностью арендодателя и переходят к нему по окончании срока аренды.

Если эти улучшения были произведены арендатором с согласия арендодателя, то арендатор имеет право на возмещение стоимости произведенных им улучшений.

При передаче произведенных капитальных вложений арендодателю затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются арендатором с кредита счета 08 в корреспонденции с дебетом счета 76 (п. 35 Методических указаний по учету основных средств).

Если арендодатель не компенсирует арендатору стоимость произведенных неотделимых улучшений, то все свои затраты арендатор, по нашему мнению, может списать с кредита счета 08 в дебет счета 91 в состав прочих расходов.

До 1 января 2006 г. налоговые органы настаивали на том, что арендатор не может учесть в целях налогообложения прибыли свои расходы на производство неотделимых улучшений объекта аренды (см., например, Письмо Минфина России от 04.05.2005 N 03-03-01-04/2/74).

С 1 января 2006 г. в гл. 25 НК РФ появились специальные нормы, дающие возможность арендатору амортизировать в целях налогообложения прибыли произведенные им неотделимые улучшения арендованного имущества (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Для этого необходимо выполнение двух условий:

1) капитальные вложения произведены с согласия арендодателя;

2) стоимость произведенных капитальных вложений не возмещается арендодателем.

При выполнении этих двух условий произведенные арендатором капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества амортизируются им в течение срока действия договора аренды.

Примечание. Сумма амортизации по неотделимым улучшениям рассчитывается арендатором исходя не из срока аренды, а из срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Это значит, что арендатор при определении срока полезного использования должен руководствоваться сроками, установленными для той амортизационной группы, в которую попадает арендуемый объект. И именно исходя из этого срока будет рассчитываться сумма амортизации по произведенным неотделимым улучшениям (Письмо Минфина России от 20.03.2007 N 03-03-06/1/167).

Если организация арендует, например, помещения в здании, относящемся к 10-й амортизационной группе, и производит неотделимые улучшения этих помещений, то срок полезного использования по произведенным улучшениям ей придется определять в соответствии с 10-й амортизационной группой. Минимально возможный срок полезного использования в этой ситуации составит 361 мес. (нижняя граница для 10-й амортизационной группы).

Амортизация начисляется арендатором со следующего месяца, после того как произведенные им улучшения были введены в эксплуатацию. После окончания срока аренды и возврата объекта аренды арендодателю начисление амортизации, естественно, прекращается.

В том случае, если срок полезного использования арендованного объекта больше срока договора аренды, часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет самортизирована, то есть организация-арендатор не сможет признать часть расходов на произведенные неотделимые улучшения.

Амортизацию по произведенным неотделимым улучшениям можно начислять любым способом (линейным, нелинейным). При этом нужно помнить о том, что нелинейный метод начисления амортизации не может быть применим к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы (п. 3 ст. 259 НК РФ).

Поэтому если вы будете амортизировать капитальные вложения в арендованное имущество, которое относится к восьмой - десятой амортизационным группам, то амортизацию по ним придется начислять линейным способом. Нелинейный способ к таким капитальным вложениям применять нельзя (см. Письмо Минфина России от 10.05.2006 N 03-03-04/1/441).

Пример 3. Организация арендует помещения в офисном здании. Срок аренды с 1 февраля 2007 г. по 31 января 2009 г.

С согласия арендодателя организация за свой счет произвела перепланировку и переоборудование помещения, затратив на это 1 000 000 руб. Работы были завершены в июне 2007 г.

Здание, в котором находятся арендуемые помещения, относится к 10-й амортизационной группе.

В данном случае арендатор в июне 2007 г. включает произведенные им неотделимые улучшения в размере 1 000 000 руб. в состав своего амортизируемого имущества. Начислять амортизацию по этим улучшениям можно только с применением линейного метода.

Для расчета суммы амортизации арендатор должен установить срок полезного использования для произведенных им улучшений на основании сроков, установленных для 10-й амортизационной группы. Предположим, арендатор устанавливает срок 361 мес.

Для определения суммы амортизации, которую арендатор может ежемесячно учитывать в расходах, нужно взять сумму произведенных капитальных вложений (1 000 000 руб.) и разделить на срок полезного использования (361 мес.).

Таким образом, начиная с июля 2007 г. арендатор имеет право ежемесячно учитывать в составе расходов сумму амортизации по произведенным неотделимым улучшениям в размере 2770 руб. (1 000 000 : 361).

До окончания срока аренды арендатор сможет учесть в расходах сумму 52 630 руб. (2770 руб. x 19 мес.).

Оставшаяся часть капвложений в размере 947 370 руб. может быть учтена в расходах только в том случае, если по окончании срока аренды арендодатель возместит арендатору остаточную стоимость произведенных им улучшений.

Если же возмещения не будет, то арендатор не сможет учесть эту часть расходов в целях налогообложения прибыли.

Обратите внимание! С 2006 г. в целях налогообложения прибыли организациям разрешено единовременно списывать на расходы до 10% суммы произведенных капитальных вложений в основные средства (так называемая "амортизационная премия", предусмотренная п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Может ли арендатор воспользоваться этой возможностью и единовременно признать в расходах 10% стоимости произведенных им за свой счет неотделимых улучшений?

Минфин России считает, что на неотделимые улучшения арендованного имущества п. 1.1 ст. 259 НК РФ не распространяется, поскольку для капитальных вложений в арендованные основные средства установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный ст. 258 НК РФ. Поэтому арендатор не имеет права сразу учесть в расходах 10% стоимости произведенных им улучшений (Письмо Минфина России от 15.11.2006 N 03-03-04/1/759).

Обратите внимание еще на один момент.

Многие организации практикуют заключение краткосрочных договоров аренды (на срок менее года) с последующей их пролонгацией либо перезаключением.

С точки зрения арендатора, который произвел неотделимые улучшения арендованного имущества, принципиальным теперь является то, как оформляются отношения сторон при окончании договора аренды.

Если договор продлевается (пролонгируется), то первоначальный договор, в рамках которого были произведены улучшения, продолжает действовать. Следовательно, арендатор и после пролонгации может спокойно продолжать начислять амортизацию по произведенным им улучшениям (Письмо Минфина России от 20.03.2007 N 03-03-06/1/167).

Если же стороны перезаключают договор аренды, то прежний договор прекращает свое действие и начинает действовать новый договор. А это значит, что арендатор теряет право амортизировать улучшения, произведенные им в рамках старого договора аренды, прекратившего свое действие (Письмо Минфина России от 20.06.2006 N 03-03-04/2/166).

* * *

При производстве неотделимых улучшений проблемы возникают не только с налогом на прибыль, но и с НДС.

Имеет ли арендатор право на вычет НДС по расходам, связанным с производством неотделимых улучшений?

Однозначного ответа на этот вопрос в законодательстве нет.

В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ к вычету принимаются суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретаемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Арендатор при производстве неотделимых улучшений приобретает товары (работы, услуги). Соответственно, вычет НДС по этим товарам (работам, услугам) возможен, если произведенные улучшения в дальнейшем будут использоваться арендатором при осуществлении операций, облагаемых НДС. Таким образом, право на вычет зависит от того, для каких целей используется арендованное имущество (в состав которого входят и произведенные улучшения). Если для осуществления операций, облагаемых НДС, то у арендатора есть право на вычет. Если для операций, не облагаемых НДС,- то права на вычет нет.

Однако возможен и другой подход к решению данной проблемы.

Ведь мы говорим о неотделимых улучшениях арендованного имущества, которые неразрывно связаны с объектом аренды. А это значит, что по окончании срока аренды эти улучшения в любом случае будут переданы арендодателю. Передача этих улучшений может быть как возмездной (арендодатель полностью либо частично возмещает арендатору их стоимость), так и безвозмездной. Но в любом случае она будет признаваться объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), т.е. по окончании срока аренды арендатор в любом случае должен будет начислить НДС на стоимость переданных арендодателю неотделимых улучшений (Письма ФНС России от 18.05.2006 N 03-1-03/985@, УФНС по г. Москве от 26.01.2007 N 19-11/06916, от 08.12.2006 N 19-11/108507).

Таким образом, уже в момент производства неотделимых улучшений арендатор знает, что в конечном итоге эти улучшения будут переданы арендодателю и на их стоимость при передаче будет начислен НДС. Соответственно, на основании пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ арендатор имеет право на вычет НДС по товарам (работам, услугам), использованным для производства неотделимых улучшений, независимо от того, для каких целей он использует арендованное имущество.

Оба приведенных подхода, на наш взгляд, имеют право на существование. Организации необходимо самой принять решение, какой из них использовать на практике.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Основные документы и принятые в книге сокращения
Условия признания расходов в целях налогообложения прибыли
Амортизационная премия
Арендная плата
Визитные карточки
ГСМ
Командировочные расходы
- Документальное оформление командировки
- Возмещаемые расходы
- Суточные
- Расходы на проезд
- Расходы на проживание
- Прочие расходы

Компенсация за использование личных автомобилей и иного имущества в служебных целях
- Компенсация за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов
- Компенсация за использование иного имущества

Лизинг
- Амортизация и лизинговые платежи
- Выкупная цена
- Дополнительные расходы
- Лизинг транспортных средств

Мобильная (сотовая) связь
Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)
- Расходы на создание новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг)
- 1 вариант
  - Получен положительный результат, который будет использоваться в деятельности организации
- 2 вариант
  - Получен отрицательный результат
- 3 вариант
  - Получен положительный результат, подлежащий правовой охране
- Применение льгот по НДС
- Расходы на формирование фондов НИОКР

Недостачи и потери, нормы естественной убыли
Представительские расходы
- Документальное подтверждение
- Расходы на проведение официального приема, буфетное обслуживание
- Расходы на алкоголь
- Расходы на проезд и проживание участников мероприятия
- Цветы и подарки
- Прочие расходы
- НДФЛ и ЕСН
- Налог на добавленную стоимость

Программы для ЭВМ (компьютерные программы)
Проценты по займам и кредитам
- Способ 1
  - Использование долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях
- Способ 2
  - Использование ставки ЦБ РФ

Расходы на рекламу
- Что такое реклама?
- Ненормируемые расходы на рекламу
  - Рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети
  - Наружная реклама

- Участие в выставках, ярмарках, экспозициях
- Оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов
- Изготовление брошюр и каталогов
- Нормируемые расходы на рекламу
- Учет "входного" ндс по нормируемым расходам на рекламу
- НДС при бесплатной раздаче товаров (сувенирной продукции) в рамках рекламных акций

Страхование имущества
- Обязательное страхование
- Добровольное страхование
- Порядок признания расходов на страхование

Улучшения арендованного имущества
- Отделимые улучшения
- Неотделимые улучшения