



Сложные вопросы
налогообложения

В.К. Мешалкин

Налоговые споры: арбитражная практика

- НДС
- Налог на прибыль

Москва 2008

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ: НДС И НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

В.К.Мешалкин

ПРЕДИСЛОВИЕ

Вашему вниманию предлагается книга, в которой содержится обзор наиболее актуальных и интересных судебных решений Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и федеральных арбитражных судов РФ по наиболее актуальным вопросам налогообложения, которые существуют на сегодняшний день. В книге собрана арбитражная практика по налогам, порядок исчисления и уплаты которых вызывает наибольшее количество споров и конфликтов между налоговыми органами и налогоплательщиками, - НДС и налог на прибыль организаций. Автором проанализированы судебные решения, которые были вынесены по состоянию на 1 марта 2008 г.

Сегодня, в условиях нестабильности и противоречивости российского налогового законодательства, знание судебной практики становится крайне необходимым для любого налогоплательщика. Зачастую только она помогает разобраться в некоторых неясных положениях Налогового кодекса. Знание судебной практики позволит налогоплательщику избежать принятия неверных решений, которые в будущем могут привести не только к конфликтам с налоговиками, но и к финансовым потерям.

Эта книга будет полезна всем, кто намерен отстаивать свои права и законные интересы. Она не только позволит узнать позицию налоговиков по существующим спорным вопросам налогового права, но и поможет грамотно сформировать свою позицию в споре.

Эта книга станет для вас надежным помощником и отличным советчиком!

Глава 1. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налогоплательщики

Проблема 1. Бюджетные учреждения и НДС

Согласно п. 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются:

организации;
индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Долгое время на практике стоял вопрос: должна ли бюджетная организация, реализующая государственное имущество, платить НДС?

С одной стороны, Налоговый кодекс признает плательщиками НДС все организации, не делая каких-либо исключений для бюджетных учреждений. С другой стороны, бюджетное учреждение платить НДС вроде бы не должно, так как оно не является коммерческой организацией, его деятельность не является предпринимательской, а средства, поступающие в оплату за услуги, носят целевой характер.

С момента вступления в силу части второй НК РФ арбитражная практика по этому вопросу формировалась неоднозначно.

Большинство арбитражных судов, включая ВАС РФ, признает бюджетное учреждение, заключающее сделки купли-продажи государственного имущества, плательщиком НДС (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 06.07.2004 N 1331/04, ФАС Волго-Вятского округа от 02.03.2006 N А38-4237-4/388-2005, Восточно-Сибирского округа от 24.05.2007 N А33-4397/06-Ф02-2991/07, Дальневосточного округа от 16.03.2006 N Ф03-А73/06-2/463, Северо-Западного округа от 04.12.2006 N А66-1215/2006 и другие).

Но некоторые суды считают иначе.

Например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 11.01.2007 N А64-2860/03-15 указал, что учреждение, реализующее государственное имущество, не является плательщиком НДС, потому что оно входит в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления и действует в рамках выполнения возложенных на них полномочий.

Хотя практика складывалась в основном в пользу того, что бюджетное учреждение является плательщиком НДС, споры между бюджетными учреждениями и налоговыми органами продолжали возникать постоянно.

Одно из таких учреждений в конце 2007 г. даже обратилось с жалобой в Конституционный Суд РФ, в которой просило признать неконституционной ст. 143 НК РФ, как позволяющую рассматривать бюджетные учреждения, совершающие сделки купли-продажи государственного имущества, в качестве плательщиков НДС.

КС РФ отказал заявителю в рассмотрении жалобы, а в вынесенном Определении от 01.11.2007 N 719-О-О указал, что если бы законодатель хотел вывести бюджетные организации, реализующие государственное имущество, из-под налогообложения, то он включил бы это положение непосредственно в текст НК РФ. Но такого исключения в Налоговом кодексе для указанных субъектов нет.

Таким образом, можно говорить, что в данном споре наконец поставлена точка и бюджетные учреждения должны платить НДС при продаже государственного имущества на общих основаниях.

Проблема 2. Уплата НДС участниками простого товарищества

С 1 января 2006 г. действует норма, согласно которой обязанности по уплате НДС при заключении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) исполняет участник, ведущий общие дела (ст. 174.1 НК РФ). Включение данной нормы в НК РФ породило споры о том, должны ли участники простого товарищества, которые не являются плательщиками НДС (например, организации, применяющие УСН), платить этот налог через товарища, ведущего общие дела.

Представители фискальных органов всегда настаивали на необходимости уплаты НДС (см. например, Письма Минфина России от 22.12.2006 N 03-11-05/282, от 21.02.2006 N 03-11-04/2/49 и др.). Но не все налогоплательщики с таким подходом соглашались, оспаривая соответствующие решения налоговых органов в судах.

Так, например, в одном из дел, рассмотренных ФАС Северо-Кавказского округа, суд кассационной инстанции пришел к выводу, что совместная деятельность (договор простого товарищества) сама по себе не образует самостоятельного налогоплательщика, поэтому участники договора о совместной деятельности должны уплачивать только те налоги,

плательщиками которых они являются. Таким образом, сделал вывод суд, организация, применяющая УСН и осуществляющая ведение общих дел по договору простого товарищества, не может быть признана плательщиком НДС (Постановление от 13.08.2007 N Ф08-4806/2007 по делу N А53-4016/2007-С5-34).

Иного мнения придерживается ФАС Центрального округа. В Постановлении от 28.02.2007 N А48-2638/06-8 он высказался за то, что налогообложение операций простого товарищества должно осуществляться в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, применяющих общий режим, то есть с начислением НДС. При этом не имеет значения то, какие режимы налогообложения применяют участники товарищества.

Решил существовавшую доселе проблему Федеральный закон от 17.05.2007 N 85-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2, 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", вступивший в силу 1 января 2008 г. Этот Закон закрепил за налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, обязанность по уплате НДС по операциям, совершаемым в рамках договора простого товарищества (п. п. 8, 13 ст. 1 Закона). Таким образом, с 1 января 2008 г. тем "упрощенцам" и "вмененщикам", которые выступают сторонами по договору простого товарищества, следует платить НДС в порядке, установленном ст. 174.1 НК РФ.

Проблема 3. Физические лица и НДС

Налоговый кодекс определяет две категории плательщиков НДС - организации и индивидуальные предприниматели (ст. 143 НК РФ). Физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, плательщиками этого налога не являются.

В то же время, согласно НК РФ, граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. Отсюда следует, что если деятельность гражданина, не имеющего статус предпринимателя, подпадает под признаки предпринимательской деятельности, то этот гражданин должен платить НДС, так же как это делает зарегистрированный предприниматель (см. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.12.2005 N А28-12960/2004-565/23).

Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (ст. 2 ГК РФ). Из приведенного определения видно, что главный признак предпринимательской деятельности - направленность на систематическое получение прибыли, что подразумевает неоднократность совершения лицом ряда сделок, конечная цель которых - получение прибыли (дохода). Следовательно, не может быть признана предпринимательской деятельностью единичная сделка, даже если она и направлена на получение лицом прибыли (дохода).

Проблема в том, что не всегда можно однозначно определить, является деятельность того или иного лица предпринимательской или нет, поскольку законом не установлено, что следует понимать под систематическим получением прибыли. Например, если лицо в течение года получило доход по двум сделкам купли-продажи имущества, приобретенного им для реализации, то можно ли говорить о том, что деятельность лица направлена на систематическое получение прибыли, т.е. что это предпринимательская деятельность?

Приведем ситуации, когда однозначно можно говорить об осуществлении предпринимательской деятельности. Например, гражданин, не зарегистрированный в качестве предпринимателя, занимается изготовлением сувенирной продукции, реализацию которой он осуществляет через Интернет. Или другой случай - гражданин приобретает поддержанные автомобили, производит предпродажную подготовку и реализует их, получая доход от разницы в цене.

Для отнесения той или иной деятельности к предпринимательской в каждом конкретном случае необходимо выяснить специфику возникших правоотношений, оценить продолжительность и интенсивность возмездных действий, установить размер получаемой прибыли и другие факторы. Только полный анализ указанных обстоятельств позволит правильно квалифицировать совершаемые лицом действия. Вместе с тем хотелось бы отметить, что окончательное решение в случае возникновения спора всегда остается за судебным органом.

Освобождение от обязанностей налогоплательщика

Статьей 145 НК РФ установлены два условия, при одновременном выполнении которых налогоплательщик имеет право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС:

1) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика без НДС за три предшествующих последовательных календарных месяца не превышает в совокупности 2 млн руб.;

2) в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев налогоплательщик не осуществлял реализацию подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья.

Проблема 4. Первые три месяца

Первый вопрос, который возникает при применении ст. 145 НК РФ: когда вновь созданная организация (вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель) может претендовать на получение освобождения от уплаты НДС - сразу, с момента государственной регистрации, или только по истечении первых трех месяцев работы?

Представители налоговых органов утверждают, что такие налогоплательщики могут претендовать на освобождение от НДС только по истечении трех месяцев с момента их государственной регистрации (Письмо УМНС России по Московской области от 05.06.2002 N 08-03-2). Судебная практика этот вывод подтверждает (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.12.2001 N Ф04/3946-780/А03-2001).

Проблема 5. Отсутствие выручки

Проблемы с получением освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС могут возникнуть не только у вновь зарегистрированного налогоплательщика, но и того, который в течение трех последовательных месяцев, предшествующих месяцу, с которого он претендует на освобождение от уплаты НДС, не имел выручки. Минфин России считает, что отсутствие выручки является препятствием для получения освобождения от уплаты НДС (см. Письмо от 28.03.2007 N 03-07-14/11).

Однако, как показывает судебная практика, это утверждение небесспорно. Арбитражные суды считают, что отсутствие у налогоплательщика выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца не лишает его права на применение освобождения (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 02.05.2007 N Ф09-3020/07-С2, Северо-Западного округа от 15.09.2006 N А56-35928/2005, Московского округа от 05.03.2002 N КА-А40/1130-02 и другие).

Решений в поддержку позиции Минфина России в арбитражной практике кассационных инстанций обнаружить не удалось.

Проблема 6. Расчет выручки

Для получения освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС выручка от реализации товаров (работ, услуг) не должна превысить 2 млн руб. (за три месяца). Надо ли включать в расчет выручки суммы, полученные от операций, не облагаемых НДС?

Налоговые органы считают, что для целей ст. 145 НК РФ размер выручки от реализации товаров (работ, услуг) надо определять исходя из всех оборотов по реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых, в том числе по ставке НДС 0%, так и не облагаемых налогом (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 26.01.2004 N 24-14/04847).

Однако не все налогоплательщики с таким подходом согласны. Так, например, одной иркутской организации удалось убедить арбитражный суд, что для получения освобождения согласно п. 1 ст. 145 НК РФ выручка определяется только в отношении операций, подлежащих обложению НДС (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.03.2005 N А19-15675/04-5-Ф02-1004/05-С1).

Но, справедливости ради, надо сказать, что подобные решения единичны (ни в 2006, ни в 2007 г. суды кассационных инстанций аналогичных решений не принимали).

В большинстве случаев суды приходят к выводу, что в целях применения ст. 145 НК РФ необходимо учитывать все доходы налогоплательщика - как облагаемые НДС, так и освобожденные от этого налога (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.07.2005 N А26-2984/04-29, от 14.05.2002 N А44-2858/01-С9-к и другие). Отметим, что к такому подходу склоняется и большинство независимых экспертов.

Проблема 7. Уведомление об освобождении

Срок подачи документов для получения освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС установлен в п. 3 ст. 145 НК РФ, в котором указано, что документы и уведомление <*> представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого лицо

использует право на освобождение. Чтобы продлить освобождение, документы и соответствующее уведомление надо представить в налоговый орган по истечении 12 месяцев (не позднее 20-го числа следующего месяца) со дня начала использования освобождения.

<*> Форма уведомления утверждена Приказом МНС России от 04.07.2002 N БГ-3-03/342.

Установив в НК РФ сроки представления документов, законодатель никак не определил последствия их нарушения. В результате тем, кто опоздал с представлением документов, налоговики отказывают в освобождении от НДС. Некоторые "забывчивые" налогоплательщики, в свою очередь, оспаривают решения налоговых органов в судах.

На сегодняшний день судебная практика исходит из того, что само по себе несвоевременное представление документов не препятствует налогоплательщику воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС. Главное, чтобы налогоплательщик не нарушил условия использования освобождения (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13.12.2007 N А52-1583/2007, от 10.09.2007 N А66-1868/2007, Уральского округа от 02.04.2007 N Ф09-2206/07-С2 и другие).

Негативные последствия в виде восстановления НДС, взыскания пеней и штрафа могут наступить только в том случае, если организация (предприниматель) вообще не представит в налоговый орган документы, предусмотренные ст. 145 НК РФ, либо нарушит условия использования освобождения, установленные ст. 145 НК РФ.

Проблема 8. Учет "входного" НДС

Согласно п. 8 ст. 145 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету до использования права на освобождение по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС, но не использованным для указанных операций, подлежат восстановлению после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС.

Сама необходимость восстановления НДС споров не вызывает, но возникает вопрос: надо ли налогоплательщику восстанавливать "входной" НДС по недоамортизированным основным средствам?

Минфин России считает, что надо. В Письме от 24.04.2007 N 03-11-05/78 указано, что исчисление суммы НДС, подлежащей восстановлению по такому имуществу, производится с учетом его остаточной стоимости, сформированной по данным бухгалтерского учета. Аналогичной позиции придерживаются и налоговые органы (Письмо УМНС России по г. Москве от 05.05.2003 N 24-11/23897).

Однако в практике федеральных арбитражных судов судебных решений, подтверждающих правильность данной позиции, найти не удалось.

Но есть решение в поддержку другой точки зрения. Согласно ей по недоамортизированным основным средствам НДС восстанавливать не надо. ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 18.05.2005 N А52/7134/2004/2 указал, что если введенные в эксплуатацию основные средства какой-либо период времени уже использовались при осуществлении операций, облагаемых НДС, то их нельзя считать не использованными в облагаемой НДС деятельности. Поэтому налогоплательщик не должен восстанавливать НДС по этим объектам при использовании права на освобождение.

Налоговые агенты

В соответствии со ст. 161 НК РФ налоговым агентом по НДС признается лицо, которое:

- 1) на территории РФ приобретает товары (работы, услуги) у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах;
- 2) арендует государственное имущество у органа государственной власти и управления (органа местного самоуправления);
- 3) реализует на территории РФ конфискованное имущество, бесхозяйные ценности, клады;
- 4) выступает в роли посредника, участвующего в расчетах, реализует на территории РФ товары иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;
- 5) являясь судовладельцем, совершает операции, указанные в п. 6 ст. 161 НК РФ.

Проблема 9. Счет-фактура агента

При аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества арендаторы признаются налоговыми агентами и на них возлагается обязанность

исчислить, удержать из доходов, выплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС (п. 3 ст. 161 НК РФ).

По общему правилу обязательным условием для применения налоговых вычетов является наличие счета-фактуры. Поэтому у арендаторов государственного имущества, являющихся плательщиками НДС, возникает вопрос о необходимости выписки счета-фактуры на сумму арендной платы для применения вычетов по НДС.

Глава 21 НК РФ не обязывает лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов, выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок и книге продаж. Более того, формулировка п. 1 ст. 172 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами, может производиться без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога. Это подтвердил и Конституционный Суд РФ в Определении от 02.10.2003 N 384-О.

Однако налоговики настаивают на том, что арендатор может принять к вычету НДС, уплаченный в составе арендной платы, только при наличии счета-фактуры, который он сам и должен выставить (см., например, Письмо УМНС России по г. Москве от 26.12.2003 N 24-11/72147 (со ссылкой на Письмо МНС России от 14.04.2003 N 03-1-08/1139/26-Н309)). При этом в судебной практике есть решения, подтверждающие эту позицию (см. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 04.07.2007 N Ф08-3941/2007-1558А).

Таким образом, чтобы избежать споров с налоговыми органами, можно рекомендовать налогоплательщикам, выступающим в роли налоговых агентов, выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС как в книге продаж, так и в книге покупок (если налогоплательщик имеет право на соответствующий налоговый вычет).

Проблема 10. Неденежные расчеты

Расчеты между сторонами сделки могут осуществляться без использования денежных средств. Например, российская компания закупает у иностранной организации товар и рассчитывается за него векселями. Или стороны договора аренды государственного имущества зачили в счет арендной платы стоимость проведенного арендатором ремонта.

Как в такой ситуации налоговому агенту поступить с НДС?

Налоговым кодексом установлено, что в обязанности налогового агента входит удержание налога именно из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику (ст. 24 НК РФ). Поэтому при осуществлении расчетов по сделке без использования денежных средств обязанность по удержанию и перечислению НДС в бюджет у налогового агента не возникает. В такой ситуации налоговый агент в течение месяца должен сообщить в налоговый орган о сумме выплаченного дохода и о невозможности удержать налог. Такой же вывод содержится в п. 10 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Кроме того, в п. 44 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что при рассмотрении споров о применении к налоговому агенту ответственности, установленной в ст. 123 НК РФ, судам необходимо учитывать, что указанное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

Однако Минфин России считает иначе, указывая на то, что использование неденежных форм расчетов не освобождает налогового агента от обязанности удержать из выплачиваемых доходов сумму НДС и заплатить ее в бюджет (Письма от 26.06.2006 N 03-04-08/130, от 24.10.2006 N 03-04-15/190). Аналогичного подхода придерживаются и налоговые органы (Письмо УМНС России по г. Москве от 16.08.2006 N 19-11/72466).

В то же время судебная практика округов, базируясь на позициях ВАС РФ и ВС РФ, исходит из того, что налоговый агент, осуществляющий выплату дохода налогоплательщику в натуральной форме, НДС удерживать не обязан (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.04.2007 N А33-11479/06-Ф02-579/07-С1).

Однако данный вывод будет справедлив только в том случае, если в том же налоговом периоде, когда имеет место выплата налогоплательщику дохода в натуральной форме, налоговый агент не производит денежных выплат в пользу этого же налогоплательщика (см. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30.10.2007 N Ф08-6899/07-2663А).

Проблема 11. Арендодатель-балансодержатель

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления

в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества арендаторы указанного имущества признаются налоговыми агентами (п. 3 ст. 161 НК РФ).

При применении этой нормы на практике встал вопрос: будет ли признаваться арендатор налоговым агентом, если арендодателем является организация, у которой государственное имущество, являющееся предметом договора аренды, находится в хозяйственном ведении либо оперативном управлении?

Ответ на этот вопрос нам представляется отрицательным.

В этом случае арендатор всю сумму арендной платы вместе с НДС перечисляет организации-арендодателю, которая, в свою очередь, самостоятельно осуществляет расчеты по НДС с бюджетом. При этом организация-арендодатель (балансодержатель) обязана выставлять арендатору счета-фактуры на сумму арендной платы в общеустановленном порядке. Такой порядок уплаты НДС применяется вне зависимости от того, куда арендатор перечисляет арендную плату - на счет арендодателя - балансодержателя имущества, в бюджет или на специально открытый для этого балансодержателя счет в органах Казначейства. Правомерность такого подхода подтверждена Конституционным Судом РФ (см. Определение КС РФ от 02.10.2003 N 384-О). Есть также Письма Минфина России и налоговых органов, в которых на поставленный вопрос тоже дан отрицательный ответ (Письма Минфина России от 10.06.2004 N 03-03-11/92, ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/208/13, УФНС России по г. Москве от 29.11.2005 N 19-11/87841).

Однако, несмотря на большое количество разъяснений, споры по данному вопросу возникают довольно часто. Как показывает судебная практика, судьи в полной мере поддерживают изложенный выше подход (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.01.2007 N А19-17025/06-40-Ф02-7110/06-С1, Поволжского округа от 20.09.2007 N А12-17442/06-С61, Уральского округа от 28.02.2007 N Ф09-918/07-С2 и другие).

Проблема 12. Пени для налоговых агентов

Если налоговый агент вовремя не удержит и не перечислит в бюджет сумму НДС, то у него неизбежно возникнут проблемы с налоговой инспекцией, которая предъявит ему требование об уплате пени за несвоевременную уплату НДС в бюджет.

Вопрос о том, законно или незаконно взыскание пени с налогового агента, если тот не удержал сумму НДС из доходов, выплаченных налогоплательщику, возник давно. Но до 2006 г. четкого и однозначного ответа на этот вопрос не существовало. Налоговики, что естественно, в такой ситуации всегда старались пени взыскать. Налоговые агенты с этим категорически не соглашались. Судебная практика складывалась противоречиво, но в основном в пользу налоговых агентов. В своих решениях суды отмечали, что обязанность по уплате пеней может быть возложена на налогового агента только в том случае, если налог был удержан налоговым агентом, но не перечислен в бюджет (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 28.12.2005 N Ф09-5527/05-С2).

Поворотным моментом в решении данного вопроса стало принятие ВАС РФ Постановления от 26.09.2006 N 4047/06. В нем указано, что пени за несвоевременную уплату не удержанного с налогоплательщика налога могут быть взысканы с налогового агента за счет его денежных средств и иного имущества. Хоть это Постановление касалось удержания налоговым агентом сумм НДС, выводы, сделанные ВАС РФ, оказались универсальными и стали применяться не только в отношении НДС, но и других налогов (НДС, налога на прибыль).

В итоге практика рассмотрения подобных споров начала меняться. И сегодня уже налоговики все чаще празднуют победы, взыскивая пени по НДС с налоговых агентов, не удержавших этот налог из доходов налогоплательщиков и, соответственно, не заплативших его в бюджет (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.07.2007 N А05-11777/2006-36, Волго-Вятского округа от 20.09.2007 N А17-3614/5-2006, Дальневосточного округа от 01.11.2006 N Ф03-А59/06-2/3857 и др.).

Проблема 13. Зачет для агента

Если налоговый агент является плательщиком НДС, то вполне может возникнуть ситуация, когда по итогам налогового периода у него как у налогового агента возникла обязанность уплатить НДС в бюджет, но при этом по его лицевому счету налогоплательщика имеется переплата по НДС. Можно ли зачесть эту переплату в счет уплаты налога, подлежащего перечислению в рамках исполнения обязанностей налогового агента?

Налоговые органы считают, что такой зачет невозможен по причине того, что исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов не может приравниваться к исполнению обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению налогов в бюджет (см., например, Письмо УМНС России по г. Москве от 25.10.2002 N 24-11/50951).

Есть и судебные решения, в которых суды отвергают возможность такого зачета. Так, например, ФАС Московского округа в Постановлении от 28.03.2005 N КА-А40/2009-05 указал, что ст. ст. 23 и 24 НК РФ разграничивают обязанности налогоплательщика и налогового агента и не освобождают налогового агента от обязанности по перечислению удержанных денежных средств в бюджет в случае наличия переплаты налога, имеющейся у него в качестве налогоплательщика. Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Московского округа от 20.01.2006 N КА-А41/13615-05, Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-17761/2005 и других.

Однако гораздо чаще суды признают правомерным зачет сумм переплаты по НДС, образовавшихся у налогоплательщика, в счет сумм НДС, подлежащих уплате им в качестве налогового агента. Показательным примером такого решения служит Постановление ФАС Уральского округа от 27.08.2007 N Ф09-6967/07-С2. В этом деле суд встал на сторону налогового агента, указав в решении, что НДС, уплачиваемый лицом в качестве налогоплательщика или налогового агента, поступает в один бюджет и на один код бюджетной классификации. Налоговые агенты, в силу ст. 24 НК РФ, имеют те же права, что и налогоплательщики. Положения ст. 78 НК РФ о зачете и возврате излишне уплаченных налогов также распространяются и на налоговых агентов. Следовательно, сделал вывод суд, препятствий для проведения зачета не имеется.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 26.04.2007 N Ф08-2139/2007-897А, Дальневосточного округа от 23.11.2005 N Ф03-А59/05-2/3358 и других.

Следует сказать, что упомянутое выше Постановление ФАС Уральского округа в конце декабря 2007 г. было рассмотрено судебной коллегией ВАС РФ, которая отказала налоговой инспекции в пересмотре данного дела в порядке надзора, признав тем самым, что проведение зачета в данной ситуации абсолютно законно (см. Определение ВАС РФ от 20.12.2007 N 17039/07).

Реализация товаров (работ, услуг) как объект налогообложения

Проблема 14. Хищение

Еще недавно Минфин России считал, что выбытие имущества в связи с хищением следует рассматривать как реализацию товаров и, соответственно, как объект налогообложения по НДС, если лица, виновные в этом, будут установлены (см. Письмо от 14.08.2007 N 03-07-15/120). Но в ноябре 2007 г. он изменил свою позицию, признав, что выбытие имущества по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей (например, в связи с потерей, порчей, боем, хищением, стихийным бедствием и др.), объектом налогообложения по НДС не является (Письмо от 01.11.2007 N 03-07-15/175). Таким переменам во многом способствовала судебная практика, которая в этом вопросе складывалась не в пользу фискальных органов (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.10.2006 N А56-30304/2005).

Таким образом, в настоящее время налогоплательщик может не начислять НДС на стоимость утраченного имущества, не опасаясь споров с налоговиками.

Однако в ситуации с потерей имущества возникает другой вопрос: надо ли налогоплательщику восстанавливать НДС со стоимости утраченного имущества?

До сих пор, несмотря на Решение ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06 <*>, Минфин России считает, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по утраченному имуществу, необходимо восстанавливать.

<*> В нем ВАС РФ пришел к выводу, что недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара не отнесены к числу случаев, с которыми НК РФ связывает необходимость восстановления НДС.

Но и в этом споре судебная практика сегодня целиком склоняется в пользу налогоплательщиков. Дело в том, что перечень случаев восстановления НДС установлен пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ. Этот перечень является исчерпывающим, и в нем нет такого основания, как списание товаров в результате их уничтожения, порчи, хищения и других подобных действий. Кроме того, списание товаров по указанным причинам не предполагает их дальнейшего использования для каких бы то ни было операций, так как они в принципе перестают использоваться. Следовательно, при наступлении указанных событий налог пересчитывать не надо (Постановления ФАС Поволжского округа от 15.03.2007 N А55-9182/06-43, Северо-Западного округа от 25.04.2007 N А56-27228/2006, Центрального округа от 28.03.2007 N А48-4688/06-19, Волго-Вятского округа от 06.06.2007 N А11-6204/2006-К2-18/388, Уральского округа от 08.05.2007 N Ф09-3310/07-С2).

Проблема 15. Реализация имущества судебным приставом

Бывает, что имущество налогоплательщика выбывает из его владения на законных основаниях, но помимо его воли. Например, когда происходит реализация арестованного имущества. В таком случае у собственника имущества встает вопрос: является ли такая продажа реализацией для целей НК РФ и возникает ли у него объект налогообложения по НДС?

До сих пор однозначного ответа на этот вопрос нет. Налоговики настаивают на необходимости исчисления и уплаты НДС, ну а некоторые налогоплательщики с этим спорят. Причем делают это весьма успешно.

Например, в прошлом году одна организация, чье имущество было продано с торгов в порядке исполнительного производства, сумела убедить суд, что такая продажа не является реализацией товара в том смысле, который придает этому понятию гл. 21 НК РФ. Свою позицию она аргументировала тем, что она (организация) не является стороной по договору купли-продажи арестованного имущества и свое волеизъявление на отчуждение имущества не выражала (см. Постановление ФАС Центрального округа от 21.05.2007 N А36-1664/2006).

Отметим также, что тремя годами ранее тот же ФАС Центрального округа в Постановлении от 19.05.2004 N А48-3690/03-8 отказал налоговому органу во взыскании НДС с сумм, полученных от подразделения судебных приставов в порядке исполнения судебного решения. В своем решении он указал, что передача права собственности на товар на возмездной основе может быть признана реализацией лишь при наличии волеизъявления обеих сторон сделки, при этом волеизъявление должно быть выражено как на саму передачу права собственности, так и на указание цены.

Однако подобные решения сегодня встречаются крайне редко. Как показывает судебная практика, в большинстве случаев суды склоняются к тому, что при реализации арестованного имущества объект налогообложения по НДС все же возникает. При этом налогоплательщик может быть освобожден от уплаты НДС со стоимости реализованного арестованного имущества только в том случае, если денежные средства от продажи имущества получит не он, а третье лицо, например РФФИ, специализированная организация или служба судебных приставов (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.09.2007 N Ф04-6017/2007(37695-А45-42), Московского округа от 30.10.2006 N КА-А41/10596-06, Северо-Западного округа от 05.03.2004 N А56-9728/03 и другие).

В декабре 2007 г. коллегия судей ВАС РФ рассмотрела заявление о пересмотре в порядке надзора Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.09.2007 N Ф04-6017/2007(37695-А45-42), но не нашла оснований для направления дела в Президиум ВАС РФ (см. Определение ВАС РФ от 20.12.2007 N 17030/07). Тем самым коллегия судей ВАС РФ подтвердила правильность выводов, сделанных ФАС Западно-Сибирского округа, о том, что при реализации арестованного имущества у его собственника возникает объект налогообложения по НДС при условии, что выручку от реализации имущества получает именно он.

Проблема 16. Изъятие земли

В соответствии с действующим земельным законодательством субъекты РФ вправе изъять земельный участок для собственных нужд, выплатив его владельцу определенную денежную компенсацию (ст. ст. 10, 57 Земельного кодекса РФ).

По мнению Минфина России, сумму компенсации, которую организация получает в связи с изъятием земельного участка для нужд субъекта РФ, необходимо включать в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в общеустановленном порядке (см. Письмо от 30.03.2007 N 03-07-11/90).

В то же время налоговые органы придерживаются в этом вопросе иного мнения. В Письме УФНС России по г. Москве от 09.04.2007 N 19-11/31917 указано, что сумма компенсации, которую организация получает в связи с изъятием земельного участка для нужд субъектов РФ (например, по решению Правительства Москвы), не облагается НДС, поскольку такие суммы нельзя признать доходом от реализации товаров (работ, услуг).

Согласны с таким подходом и судебные инстанции. Например, ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 27.03.2006 N Ф08-1088/2006-475А указал, что полученные предприятием денежные средства на компенсацию убытков, возникших в связи с изъятием у него земельного участка, не связаны с реализацией товаров (работ, услуг) и не подлежат включению в налоговую базу по НДС. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 19.03.2007 N А17-1618/5-2006, Северо-Западного округа от 24.01.2005 N А56-47462/03, Московского округа от 10.11.2005 N КА-А40/10315-05.

Отметим, что ранее, разъясняя порядок учета рассматриваемой компенсации при расчете налога на прибыль, Минфин России указывал на то, что соответствующая сумма является внереализационным доходом организации, а не выручкой от реализации (см. Письмо Минфина

России от 03.02.2006 N 03-03-04/1/85). То есть фактически Минфин сам признает, что компенсация не является выручкой от реализации товаров (работ, услуг). А значит, она не должна облагаться НДС.

Проблема 17. Спортивный НДС

У спортивных клубов есть свои проблемы с НДС. Одна из них касается налогообложения сумм компенсации (трансфера) за переход спортсмена из одного клуба в другой.

Налоговики говорят о необходимости уплаты НДС со стоимости компенсации, называя эту сумму выручкой за оказание спортивных услуг (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 02.11.2001 N 02-11/50841). Налогоплательщики пытаются с этим спорить.

До недавнего времени судебные инстанции по-разному подходили к решению данного вопроса. Например, ФАС Уральского округа считал, что сумма трансфера признается объектом обложения НДС (Постановление от 23.08.2006 N Ф09-7230/06-С2), а ФАС Поволжского и Северо-Западного округов - что нет (см. Постановления от 09.06.2006 N А65-33687/2005-СА1-19 и от 23.11.2004 N А05-4014/04-13 соответственно).

Неопределенность в этом вопросе существовала вплоть до прошлого года, пока Президиум ВАС РФ не принял Постановление от 27.02.2007 N 11967/06, в котором он указал, что при переходе игроков из одного спортивного клуба в другой реализации товаров (работ, услуг) в том значении, которое определено ст. 39 НК РФ, не происходит. Следовательно, трансфертные платежи, полученные клубом, не могут рассматриваться как доходы от реализации товаров (работ, услуг). Поэтому они не должны облагаться НДС.

Проблема 18. Взносы в ТСЖ

Члены товарищества собственников жилья (ТСЖ) обязаны вносить плату за жилое помещение и коммунальные услуги, которая включает в себя плату за содержание и ремонт жилого помещения, плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию, текущему и капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме, а также плату за коммунальные услуги (ст. ст. 153 - 155 Жилищного кодекса РФ).

Такие платежи, а это, как правило, членские или целевые взносы, должны, по мнению Минфина России и налоговых органов, облагаться НДС. В своем Письме от 26.12.2007 N 03-07-15/24 Минфин России отмечает, что средства, взимаемые ТСЖ со своих членов в оплату выполненных работ (оказанных услуг) по обеспечению надлежащего санитарного, противопожарного и технического состояния жилого дома и придомовой территории; технической инвентаризации жилого дома; коммунальных услуг; по содержанию и ремонту жилых и нежилых помещений; капитальному ремонту жилого дома, включаются в налоговую базу по НДС в общеустановленном порядке. В том случае, если ТСЖ выступает в роли посредника между членами ТСЖ и продавцами (производителями) указанных услуг (то есть заключает соответствующие договоры по поручению членов ТСЖ либо от имени и за счет членов ТСЖ), оно должно платить НДС только с суммы своего посреднического вознаграждения. Аналогичные выводы содержатся также в Письмах Минфина России от 03.03.2006 N 03-03-04/4/45 и ФНС России от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@.

Однако изложенная позиция является далеко не бесспорной. Подтверждением тому служит большое количество судебных споров, проигранных налоговыми инспекциями. Налогоплательщикам неоднократно удавалось убедить суд в том, что полученные ТСЖ взносы не должны включаться в налоговую базу по НДС, поскольку ТСЖ применительно к своим членам не осуществляет никакой реализации товаров (работ, услуг) (см. Постановления ФАС Центрального округа от 05.03.2007 N А08-1854/06-25, Северо-Западного округа от 29.06.2007 N А56-29818/2006, Поволжского округа от 31.05.2007 N А55-15389/06-51, Московского округа от 26.06.2007 N КА-А41/4789-07 и другие).

Точка в данном споре была поставлена только в конце 2007 г., когда Пленум ВАС РФ принял Постановление от 05.10.2007 N 57 "О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов". В п. 2 этого Постановления ВАС РФ указал, что, заключая договоры на оказание коммунальных услуг, на эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, ТСЖ всегда действует не в своих интересах, а в интересах своих членов. Поэтому по таким операциям оно не обязано уплачивать НДС.

Таким образом, можно утверждать, что суммы, поступающие ТСЖ от членов товарищества, не должны облагаться НДС.

Льготы по НДС

Проблема 19. Коды для льготы

На практике налоговые органы часто настаивают на том, что для правомерного применения некоторых льгот по НДС организации необходимо иметь соответствующий код ОКВЭД.

Так, например, чтобы воспользоваться льготой, установленной в отношении услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей (пп. 18 п. 3 ст. 149 НК), налогоплательщику, по мнению налоговиков, надо иметь код ОКВЭД 85.11.2 "Деятельность санаторно-курортных учреждений", а учреждениям культуры и искусства в целях использования льготы, предусмотренной пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ, - код 92 "Деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта" (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 06.02.2007 N 19-11/10261).

Однако в Налоговом кодексе подобных требований нет. Поэтому, когда возникают споры между налогоплательщиками и налогоплательщиками по вопросам, связанным с наличием кодов ОКВЭД, суды всегда встают на сторону налогоплательщиков.

Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 23.05.2007 N Ф09-3743/07-С2 указал, что нормами налогового законодательства не предусмотрено, что отсутствие у налогоплательщика кодов ОКВЭД влечет отказ в предоставлении ему налоговой льготы по НДС. По мнению суда, налоговое законодательство не связывает право на применение льготы по НДС с присвоением организации кодов ОКВЭД. Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Уральского округа от 17.01.2007 N Ф09-11847/06-С2, Западно-Сибирского округа от 23.08.2006 N Ф04-4302/2006(24413-А27-34), Поволжского округа от 03.02.2006 N А72-6532/05-4/4234/423, Московского округа от 06.03.2006 N КА-А40/1184-06 и другие.

Проблема 20. Наличие лицензии

В Налоговом кодексе установлено требование об обязательном наличии лицензии для правомерного применения льгот по НДС. Оно закреплено в п. 6 ст. 149 НК РФ.

Наличие лицензии является необходимым условием для правомерного использования льготы по НДС, но только в отношении тех видов деятельности, лицензирование которых предусмотрено законом. Если осуществляемая налогоплательщиком деятельность не подлежит обязательному лицензированию, то отсутствие лицензии не препятствует использованию льготы (см. Письмо Минфина России от 01.12.2005 N 03-04-11/321).

Однако зачастую налоговики неверно трактуют положения Федерального закона от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" и требуют от налогоплательщиков лицензии в тех ситуациях, когда по закону лицензия на осуществление того или иного вида деятельности не требуется.

Чаще всего это происходит с теми, кто оказывает услуги по проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках и секциях. Поскольку обязательного лицензирования данной деятельности законом не предусмотрено, подобные споры налоговики проигрывают. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 17.01.2007 N Ф09-11847/06-С2. В нем суд указал, что деятельность по оказанию услуг по проведению с несовершеннолетними детьми спортивно-оздоровительных занятий в кружках и секциях не названа в числе видов деятельности, подлежащих лицензированию. Поэтому налогоплательщик правомерно не облагал НДС данные услуги.

В другом деле тот же суд указал, что услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях не являются образовательными, поэтому лицензированию не подлежат. Следовательно, в данном случае освобождение от НДС не зависит от наличия лицензии (Постановление ФАС Уральского округа от 22.10.2007 N Ф09-8560/07-С2). Аналогичные выводы содержат также Постановления ФАС Поволжского округа от 24.01.2007 N А72-4815/2006, Центрального округа от 14.06.2006 N А35-173/05-С2, Северо-Западного округа от 19.02.2007 N А05-5742/2006-20, Западно-Сибирского округа от 23.04.2007 N Ф04-2376/2007(33537-А75-25) и другие.

Если же деятельность подлежит лицензированию, то отсутствие лицензии автоматически лишает налогоплательщика права на льготу. Обратное не удастся доказать даже в суде (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 13.03.2006 N А29-4527/2005а, Уральского округа от 07.12.2006 N Ф09-10910/06-С2 и от 14.12.2004 N Ф09-5288/04-АК).

Проблема 21. "Скорая помощь"

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники. При применении данной льготы возник спор о том, можно ли применять данную льготу при продаже автомобилей "скорой помощи".

ФНС России считает, что нельзя, так как такие автомобили не включены в Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории РФ не подлежит обложению НДС, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19 (Письма ФНС России от 25.04.2007 N ШТ-6-03/349@, УФНС России по г. Москве от 08.07.2005 N 19-11/48901).

У судей по этому вопросу нет единого мнения. Если арбитры Уральского округа полностью поддерживают налогоплательщиков в этом вопросе (см. Постановление ФАС Уральского округа от 12.11.2004 N Ф09-4825/04-АК), то судьи ФАС Поволжского округа считают иначе. Дважды эта кассационная инстанция выносила решения, в пользу налогоплательщиков, признавая, что автомобили "скорой помощи" являются жизненно необходимой медицинской техникой и их реализация не подлежит налогообложению (см. Постановления от 06.04.2006 N А72-14173/05-6/782 и от 22.06.2006 N А72-651/06-16/38).

Проблема 22. Предприниматель и столовая

От НДС освобождаются операции по реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ).

В отношении столовых учебных заведений и медицинских организаций льгота применяется только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета либо средств фонда обязательного медицинского страхования. Для дошкольных учреждений рассматриваемая льгота действует вне зависимости от источника финансирования.

Налоговые органы на местах настаивают на том, что указанная льгота не распространяется на индивидуальных предпринимателей (см., например, Письмо УМНС России по г. Москве от 21.06.2004 N 24-14/41004). Однако, как показывает судебная практика, данная точка зрения является ошибочной.

Суды в своих решениях неоднократно отмечали, что пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ не ограничивает право на применение льготы по НДС в зависимости от статуса лица, оказывающего услуги питания. Поэтому эта льгота (при соблюдении всех установленных НК РФ ограничений) должна распространяться как на организации, так и на индивидуальных предпринимателей (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.08.2006 N А19-10052/06-9-Ф02-4229/06-С1, Волго-Вятского округа от 18.10.2006 N А17-1417/5-2006, Московского округа от 02.06.2004 N КА-А41/4239-04 и другие).

Единственное судебное решение, вынесенное в пользу налогового органа, удалось обнаружить в практике Северо-Западного округа (см. Постановление от 15.06.2004 N А21-11203/03-С1).

Проблема 23. Ритуальные услуги: ОКУН или ОКВЭД

Согласно пп. 8 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается реализация ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ).

К сожалению, введя данную льготу, законодатель не определил, какие именно услуги следует относить к ритуальным для целей НДС. Налоговые органы считают, что закрытый перечень освобожденных от НДС ритуальных услуг приведен в разделе "Ритуальные услуги" (код 019500) Общероссийского классификатора услуг населению (ОКУН), утвержденного Постановлением Госстандарта России от 28.06.1993 N 163 (см. Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@).

В то же время налогоплательщики, занятые в ритуальном бизнесе, зачастую не соглашались с таким подходом, пытаясь применять для этих целей Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД), утвержденный Постановлением Госкомстата России от 06.11.2001 N 454-ст. Их желание вполне понятно, поскольку ОКВЭД, в отличие от ОКУН, содержит, по сути, открытый перечень подобных услуг.

Понятие "организация похорон" дано в Приложении N 1 к Инструкции по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения N П-1 (ОКВЭД) "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг по видам экономической деятельности", утвержденной Постановлением Госкомстата России от 24.01.2003 N 30 (в ред. от 12.03.2004), в соответствии с которым код 93.03 "Организация похорон и предоставление связанных с ними услуг" присваивается услугам по захоронению и кремации трупов людей и животных и связанной с этим

деятельности: подготовка к захоронению или кремации, бальзамирование и услуги, предоставляемые похоронным бюро, другие услуги по подготовке к захоронению или кремации усопших.

На сегодняшний день в судебной практике есть решения, вынесенные как в пользу налогоплательщиков, настаивающих на применении ОКУН, так и в пользу налогоплательщиков, желающих руководствоваться ОКВЭД.

Так, например, одна организация, оказывающая услуги по хранению тел усопших до погребения, не начисляла НДС на стоимость таких услуг. Налоговый орган посчитал, что льгота этой организации не положена, так как такие услуги в ОКУН не поименованы. Вынося решение в пользу организации, ФАС Северо-Западного округа в своем решении указал: "...довод инспекции о невозможности использования заявителем льготы по ритуальным услугам в связи с тем, что оказываемым обществом услугам не присвоен код ОКУН, подлежит отклонению, поскольку налоговое законодательство не связывает факт наличия или отсутствия кода ОКУН с правом на использование льготы". Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.2007 N Ф04-1129/2007(32147-А45-14), Московского округа от 24.11.2005 N КА-А40/11712-05 и другие.

А вот ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 17.10.2005 N А19-27892/04-5-Ф02-4579/05-С1 указал, что организация не может воспользоваться льготой по НДС, так как вид услуг, оказываемых ею (подбор и доставка трупов в морг), не поименован в разделе "Ритуальные услуги" ОКУН. Похожее решение принял и ФАС Поволжского округа (Постановление от 24.01.2007 N А72-4815/2006).

Проблема 24. Пользование жилым помещением

В соответствии с пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождается реализация услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

Представители налоговых органов (см. Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@) и Минфин России (см. Письмо от 10.06.2004 N 03-03-09/17) настаивают на том, что под действие льготы подпадает только плата за наем жилого помещения. А услуги по управлению многоквартирным домом, содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме облагаются НДС в общеустановленном порядке (Письмо МНС России от 16.02.2004 N 03-1-08/435/17).

В конце 2007 г. Пленум ВАС РФ принял Постановление от 05.10.2007 N 57 "О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами дел, касающихся взимания налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с предоставлением жилых помещений в пользование, а также с их обеспечением коммунальными услугами и с содержанием, эксплуатацией и ремонтом общего имущества многоквартирных домов", которым подтвердил обоснованность выводов Минфина России и налоговых органов.

В Постановлении Пленума ВАС РФ сказано следующее.

Статья 154 ЖК РФ разграничивает:

- плату за пользование жилым помещением (плату за наем);
- плату за содержание и ремонт жилого помещения, включающую в себя плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию и текущему ремонту общего имущества в многоквартирном доме;
- плату за коммунальные услуги.

НДС, в соответствии с пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, не начисляется на такой вид платежа как плата за пользование жилым помещением (плата за наем, плата за жилое помещение), поскольку именно эта сумма представляет собой оплату услуг, названных в указанном подпункте. Таким образом, к услугам по предоставлению в пользование жилых помещений относится лишь плата за наем. Остальные услуги должны облагаться НДС в общеустановленном порядке.

Аналогичные выводы содержат Постановления Президиума ВАС РФ от 13.03.2007 N 9593/06, от 13.03.2007 N 9591/06, ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.10.2007 N А33-6774/06-Ф02-6612/07, Московского округа от 23.08.2007 N КА-А40/8361-07 и другие.

Проблема 25. Плата за общежития

Споры на практике вызывает вопрос о правомерности применения налогоплательщиками льготы, установленной пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, при налогообложении операций, связанных с предоставлением в пользование жилья в общежитиях.

Налоговые органы считают, что указанная льгота на услуги по предоставлению помещений в общежитиях не распространяется, так как при предоставлении комнат в общежитии стороны не заключают договор найма жилого помещения (см. Письма Минфина России от 19.12.2005 N 03-04-

15/116, от 16.03.2005 N 03-04-09/04, ФНС России от 25.01.2006 N ММ-6-03/62@, УФНС России по г. Москве от 24.05.2007 N 19-11/048190).

Однако судебная практика опровергает выводы налоговиков. В своих многочисленных решениях арбитражные суды отмечают, что жилищный фонд включает в себя жилые помещения в общежитиях. Следовательно, услуги по предоставлению помещений в общежитиях подпадают под льготу, предусмотренную пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ (см. Определения ВАС РФ от 14.11.2007 N 15032/07, от 07.11.2007 N 13626/05, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 06.11.2007 N А29-439/2007, Восточно-Сибирского округа от 27.03.2007 N А74-3441/06-Ф02-1492/07, Дальневосточного округа от 29.08.2007 N Ф03-А51/07-2/2960 и другие).

Проблема 26. Учреждения культуры и искусства

Согласно пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ от НДС освобождаются услуги в сфере культуры и искусства, оказываемые учреждениями культуры и искусства.

НК РФ дает определение понятия "учреждения культуры и искусства" в целях обложения НДС. К ним относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные и концертные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы, дома (в частности, кино, литератора, композитора), планетарии, парки культуры и отдыха, лектории и народные университеты, экскурсионные бюро (за исключением туристических экскурсионных бюро), заповедники, ботанические сады и зоопарки, национальные парки, природные парки и ландшафтные парки.

Налоговые органы считают, что если организация не является учреждением культуры и искусства, то она не может воспользоваться льготным режимом налогообложения, предусмотренным пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ (Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@). Такая точка зрения находит свое подтверждение в судебной практике. Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 26.06.2007 N Ф04-7139/2006(35626-А67-6) указал, что для применения данной льготы налогоплательщик должен иметь статус "учреждение культуры и искусства". Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 27.04.2006 N А12-13867/05-С60, Северо-Западного округа от 12.12.2005 N А13-2323/2005-26 и других.

Но существует и другая точка зрения, согласно которой применять указанную льготу могут любые организации, ведущие деятельность в сфере культуры и искусства. Причем судебной практике известны случаи, когда налогоплательщику удалось убедить в этом судебные инстанции.

Например, ФАС Уральского округа в Постановлениях от 05.12.2007 N Ф09-10082/07-С2 и от 29.11.2007 N Ф09-9836/07-С2 указал, что из смысла пп. 20 п. 2 ст. 149 НК РФ следует, что от НДС освобождаются не налогоплательщики, а операции по реализации данного вида услуг. На этом основании он признал законным применение рассматриваемой льготы отделом культуры администрации района. В другом деле этот же суд признал "...законными и обоснованными выводы нижестоящих судов о возможности применения названной льготы налогоплательщиком, оказывающим услуги в сфере зрелищно-развлекательных мероприятий и организации аттракционов, независимо от его организационно-правовой формы и территории деятельности" (см. Постановление ФАС Уральского округа от 27.02.2007 N Ф09-879/07-С2). Но нужно иметь в виду, что Уральский округ - единственный, где суд кассационной инстанции принимает подобные решения. В практике ФАС других регионов аналогичных судебных решений встретить не удалось.

Проблема 27. Чековая книжка

В соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС операции по осуществлению банками банковских операций, за исключением операций по инкассации. Под действие этой льготы подпадают все операции, отнесенные к банковским Законом от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности".

Возникает вопрос: облагается ли НДС сумма, уплачиваемая клиентом за выдачу чековой книжки, и плата за ее оформление?

С тем, что плата за оформление чековой книжки не должна облагаться НДС, налоговики не спорят, признавая, что услуга по оформлению книжки относится к числу банковских операций. А вот плату, взимаемую банком с клиента за выдачу книжки, призывают облагать НДС в общеустановленном порядке, поскольку выдача клиентам чековых книжек, по их мнению, является реализацией материальных ценностей (Письмо МНС России от 23.04.2004 N 03-2-06/1/1055/22).

При этом судебная практика полностью опровергает позицию налоговиков. Все федеральные арбитражные суды, которым приходилось рассматривать споры об обложении НДС стоимости чековых книжек, в один голос заявляют, что выдача чековой книжки осуществляется в рамках договора банковского счета, поэтому плата за ее выдачу не должна облагаться НДС (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 17.05.2007 N Ф03-А51/07-2/1002, Поволжского

округа от 24.07.2007 N А55-18974/06, Северо-Западного округа от 21.04.2006 N А56-24327/2005, Центрального округа от 01.02.2001 N А09-5181/2000-17).

Проблема 28. "Вестерн Юнион"

К числу банковских операций, которые не облагаются НДС, относятся операции по осуществлению переводов денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов (за исключением почтовых переводов) (пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ, ст. 5 Закона от 02.12.1990 N 395-1 "О банках и банковской деятельности").

Многие банки осуществляют денежные переводы граждан, "подключаясь" к чужим платежным системам, таким, например, как "Вестерн Юнион". За каждый перевод через такую платежную систему банк получает определенную комиссию. И с этой комиссии он, по мнению налоговиков, должен уплатить НДС. В Письме ФНС России от 06.06.2005 N 03-1-03/947/7, в частности, сказано, что банк при осуществлении операций по выплатам и отправленным денежным переводам по международной системе "Вестерн Юнион" выступает в качестве агента этой системы. Поэтому агентское вознаграждение, получаемое банком при осуществлении операций по выплатам и отправленным денежным переводам по международной системе "Вестерн Юнион", подлежит обложению НДС на основании п. 7 ст. 149 НК РФ.

Мнения судов по этому вопросу разделились.

ФАС Восточно-Сибирского округа считает, что сумма, получаемая банком за перевод денег, должна облагаться НДС, так как она выплачивается банку за счет средств кредитной организации ("Вестерн Юнион"), а не за счет средств клиента - физического лица, осуществляющего денежный перевод и вносящего плату за перевод (см. Постановление от 02.10.2007 N А10-3206/06-Ф02-6929/07). Такая же позиция отражена и в Постановлении ФАС Поволжского округа от 22.11.2006 N А12-5950/06-С33.

Однако позднее, уже в 2007 г., позиция ФАС Поволжского округа изменилась. В Постановлениях от 21.06.2007 N А55-18225/2006-32 и от 26.06.2007 N А12-19368/2006 он уже отмечает, что операции по переводу денежных средств через систему "Вестерн Юнион" подпадают под льготу, предусмотренную пп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ. Так же считает и ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 05.02.2007 N Ф04-9578/2006(30837-А45-14)).

Надо сказать, что на обилие противоположных решений по данному вопросу обратил внимание Высший Арбитражный Суд в Определении от 18.10.2007 N 3556/07. Анализ данного Определения позволяет сделать вывод, что ВАС РФ считает возможным применение рассматриваемой льготы к операциям по переводу денежных средств через систему "Вестерн Юнион".

Проблема 29. Отходы драгоценных металлов

Согласно пп. 9 п. 3 ст. 149 НК РФ операции по реализации руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа освобождаются от НДС.

При этом Минфин России считает, что такие операции освобождаются от НДС только в том случае, если указанные продукты приобретаются лицом, непосредственно осуществляющим производство и (или) аффинаж драгоценных металлов (Письмо от 27.06.2007 N 03-07-11/200).

Но, как показывает судебная практика, эта позиция является ошибочной. Суды в своих решениях неоднократно указывали, что для применения льготы при продаже лома и отходов драгметаллов статус организации-покупателя значения не имеет (Постановления ФАС Московского округа от 07.11.2007 N КА-А40/10881-07-П, Волго-Вятского округа от 23.06.2006 N А82-10294/2005-14, Уральского округа от 06.09.2006 N Ф09-7836/06-С2, от 08.09.2005 N Ф09-959/05-С2 (Определением ВАС РФ от 28.12.2005 N 15858/07 отказано в передаче дела для пересмотра в порядке надзора), от 03.06.2004 N Ф09-2191/04-АК (Определением ВАС РФ от 30.07.2004 N 9249/04 отказано в передаче дела для пересмотра в порядке надзора) и другие).

Таким образом, налогоплательщик вправе применить льготу по НДС даже в том случае, если он продает лом (отходы) не аффинажному предприятию, а сторонней организации. Главное, чтобы этот товар предназначался для последующей передачи покупателем на аффинажное предприятие для переработки и извлечения драгоценных металлов. Чтобы доказать это, налогоплательщику, на наш взгляд, достаточно включить в договор купли-продажи с покупателем соответствующее условие.

Проблема 30. Санаторные путевки

Согласно пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ НДС не облагаются услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей,

в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

Налоговый кодекс не содержит никаких ограничений применительно к субъектам, которые могут воспользоваться данной льготой. Поэтому льготой может пользоваться любая организация, как непосредственно оказывающая санаторно-курортные или оздоровительные услуги, так и та, которая продает путевки в подобные учреждения. Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (Письмо от 25.07.2005 N 03-04-11/174).

Однако практика показывает, что налоговые органы на местах считают, что применять данную льготу могут только те организации, которые непосредственно оказывают санаторно-курортные услуги или оздоровительные услуги. Такое утверждение ошибочно, что наглядно демонстрирует арбитражная практика.

Например, ФАС Западно-Сибирского округа подтвердил правомерность использования льготы университетом, который реализовывал путевки (курсовки) в детский оздоровительный лагерь (Постановление от 20.12.2004 N Ф04-8856/2004(7102-А67-23)). А ФАС Восточно-Сибирского округа сделал аналогичный вывод в отношении предприятия, которое реализовывало своим работникам путевки в санатории, не находящиеся на балансе предприятия (Постановление от 10.09.2004 N А33-14363/03-СЗ-Ф02-3635/04-С1, А33-14363/03-СЗ-Ф02-3727/04-С1). ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 20.12.2005 N А19-19631/05-40-Ф02-6494/05-С1 сделал вывод, что пп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ освобождает от НДС стоимость реализуемых путевок (курсовок), включающую в себя комплекс предоставляемых услуг, независимо от факта принадлежности санаторно-курортного, оздоровительного учреждения или учреждения отдыха на праве собственности именно налогоплательщику. К аналогичным выводам пришли Президиум ВАС РФ (Постановление от 03.05.2006 N 15664/05), ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 05.07.2007 N А56-26935/2006) и многие другие суды.

Также налоговые органы могут настаивать на том, что для правомерного применения данной льготы в учредительных документах организации должен быть прямо указан такой вид деятельности, как деятельность по оказанию санаторно-курортных и оздоровительных услуг (код ОКВЭД 85.11.2 "Деятельность санаторно-курортных учреждений"). Но, как уже было сказано выше (см. с. 38), такое требование является незаконным. Поэтому суды в подобных спорах всегда встают на сторону налогоплательщиков.

Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 23.05.2007 N Ф09-3743/07-С2 указал, что нормами налогового законодательства не предусмотрено, что отсутствие у налогоплательщика кодов ОКВЭД влечет отказ в предоставлении ему налоговой льготы по НДС. Налоговое законодательство не связывает право на применение льготы по НДС с присвоением организации кодов ОКВЭД. Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Уральского округа от 17.01.2007 N Ф09-11847/06-С2, Западно-Сибирского округа от 23.08.2006 N Ф04-4302/2006(24413-А27-34) и другие.

Проблема 31. Бланк строгой отчетности

Обязательным условием для применения льгот, предусмотренных пп. 20 п. 2 ст. 149, пп. 13 и 18 п. 3 ст. 149 НК РФ, является использование билетов, абонементов, путевок, курсовок, форма которых утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности (см. Письма Минкультуры России от 17.03.2005 N 7-01-16/08, Минфина России от 24.04.2006 N 03-04-11/72, от 16.03.2006 N 03-05-01-04/68 и др.).

Если налогоплательщик будет продавать билеты (путевки, абонементы) на бланках неустановленной формы, то это обязательно приведет к спору с налоговиками. В этом случае шанс отстоять право на льготу по НДС у налогоплательщика есть, но только в том случае, если используемые им бланки содержат все необходимые реквизиты бланка строгой отчетности - наименование организации, серию, номер, цену и прочее.

Так, например, ФАС Уральского округа признал право на льготу за организацией, которая использовала бланки путевок неустановленной формы, потому что они содержали все обязательные реквизиты, которые позволяли определить сроки предоставления услуг, лиц, получивших путевки, стоимость услуг и цену (см. Постановление ФАС Уральского округа от 20.06.2007 N Ф09-4660/07-С2). Так же рассуждал и ФАС Волго-Вятского округа, который в Постановлении от 11.12.2006 N А38-1659-5/182-2006 указал, что реализуемые предприятием входные билеты содержат все необходимые реквизиты бланка строгой отчетности, образец которого утвержден Приказом Минфина России, в частности в них указаны: наименование организации, серия, номер, цена.

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Северо-Западного округа от 28.03.2007 N А42-1202/2006, Волго-Вятского округа от 11.12.2006 N А38-1650-5/181-2006, Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 N Ф04-280/2006(22297-А27-15).

В то же время надо сказать, что при использовании бланков неустановленной формы арбитражные суды не всегда встают на сторону налогоплательщиков. Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 16.10.2006 N А13-7905/04-14 указал, что нарушение требований в оформлении бланков строгой отчетности, тем более применение иных бланков вместо утвержденных, влечет правомерный отказ в применении налоговой льготы, поскольку законодательство о налогах и сборах связывает право на льготу с наличием документов, оформленных в строгом соответствии с требованиями утвержденных в установленном порядке бланков строгой отчетности.

Перемещение товаров через границу

Проблема 32. Декларация при ввозе товаров из Республики Беларусь

Налогоплательщики, ввозящие товары из Белоруссии, обязаны представить в налоговые органы соответствующие налоговые декларации не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров (п. 6 разд. I Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между РФ и РБ, Приложение к Соглашению от 15.09.2004).

При применении данной нормы возник вопрос: можно ли привлечь к налоговой ответственности налогоплательщика, который представил декларацию несвоевременно?

С одной стороны, Налоговым кодексом РФ установлена ответственность за нарушение сроков подачи налоговой декларации (ст. 119 НК РФ). Но, с другой стороны, Соглашение от 15.09.2004, которое является международным договором РФ, не содержит указания на возможность применения мер налоговой ответственности за нарушение установленного срока представления налоговой декларации.

Налоговые органы считают, что лицо, опоздавшее с подачей декларации, должно быть привлечено к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ (см. Письмо ФНС России от 31.05.2005 N ММ-6-03/450). Поддерживают налогоплательщиков в этом вопросе и некоторые арбитражные суды (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.07.2007 N А52-243/2007, Западно-Сибирского округа от 09.04.2007 N Ф04-1395/2007(32403-А46-42), Восточно-Сибирского округа от 07.03.2007 N А58-4712/06-Ф02-940/07-С1 и другие).

Но есть много решений, поддерживающих противоположную позицию. Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 15.11.2007 N КА-А40/11615-07 указал, что ст. 7 НК РФ установлен приоритет действия международного договора Российской Федерации, а нормами Соглашения от 15.09.2004 не установлена ответственность за несвоевременное представление декларации по косвенным налогам. Поэтому у налогового органа отсутствуют основания для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ. Этой позиции придерживаются также ФАС Уральского округа (Постановление от 14.08.2007 N Ф09-6451/07-С3) и Центрального округа (Постановление от 31.10.2007 N А-62-1987/2007).

Таким образом, на сегодняшний день данный вопрос не имеет однозначного ответа. Налогоплательщикам остается только ждать, когда по этой проблеме выскажется Высший Арбитражный Суд РФ.

Налоговая база

Проблема 33. Суммовые разницы

В течение многих лет актуальным остается вопрос о порядке определения налоговой базы по НДС при возникновении суммовых разниц.

В настоящее время Минфин России настаивает на том, что при учетной политике "по отгрузке" отрицательные суммовые разницы, возникающие при получении оплаты, не могут уменьшать сумму налога, исчисленную и уплаченную в бюджет по итогам налогового периода, в котором произведена отгрузка товаров (работ, услуг). Если же возникает положительная суммовая разница, она подлежит включению в налоговую базу по НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ как сумма, связанная с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) (см. Письмо Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-11/74).

Аналогичным образом рассуждают сегодня и в налоговом ведомстве (Письма ФНС России от 25.01.2006 N ММ-6-03/62@, УФНС России по г. Москве от 31.10.2006 N 21-11/95156@). Интересно, но еще не так давно московское управление ФНС придерживалось иного мнения (см. Письмо УМНС России по г. Москве от 06.09.2004 N 24-11/57576).

Судебная практика по этому вопросу складывается весьма противоречиво, поскольку позиции арбитражных судов в этом вопросе разделились.

Например, ФАС Уральского и Волго-Вятского округов согласны с Минфином России и выносят решения в пользу налогоплательщиков, подтверждая невозможность уменьшения налоговой базы на отрицательные суммовые разницы (Постановления ФАС Уральского округа от 05.10.2006 N Ф09-8899/06-С2, Волго-Вятского округа от 21.12.2007 N А43-6328/2007-34-140).

Иной позиции придерживается ФАС Московского округа. В своих Постановлениях он неоднократно указывал, что "...при реализации товаров (работ, услуг), стоимость которых выражена в условных денежных единицах, их цена и, соответственно, размер налоговой базы может быть определен только в момент, когда осуществляется платеж. При этом цена товара (работы, услуги), исчисленная на дату отгрузки в силу норм ст. 167 НК РФ, не является ценой, которая должна учитываться при исчислении НДС, поскольку это противоречило бы положениям п. 1 ст. 154 НК РФ - специальным положениям о порядке определения налоговой базы.

Непризнание для целей налогообложения НДС суммовой разницы привело бы к тому, что налогоплательщиком был бы уплачен налог с суммы, которая не является его экономической выгодой в денежной форме (не может быть признана доходом) - в случае образования отрицательной суммовой разницы. Или, наоборот, уплачен налог с суммы, меньшей, чем налогоплательщиком получен доход от реализации товаров (работ, услуг) - в случае образования положительной суммовой разницы" (см. Постановления от 27.06.2007 N КА-А40/5927-07-2, от 27.09.2007 N КА-А40/9926-07).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 05.12.2007 N Ф04-8289/2007(40808-А45-37), Ф04-8289/2007(40633-А45-37) и Северо-Западного округа от 07.10.2005 N А56-6029/2005.

Проблема 34. Аванс с отгрузкой в одном налоговом периоде

Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

Налоговые органы считают, что если сумма аванса получена в одном налоговом периоде с реализацией, то в декларации по НДС за истекший налоговый период отражаются суммы НДС, исчисленные и с сумм авансовых платежей, и с реализации. То есть, по их мнению, налогоплательщик в такой ситуации должен дважды начислить НДС - и с аванса и с выручки, заявив при этом в момент отгрузки сумму НДС, исчисленную с аванса, к вычету (см. Письма Минфина России от 25.08.2005 N 03-04-11/209, МНС России от 27.02.2004 N 03-1-08/553/15, УФНС России по г. Москве от 02.06.2005 N 19-11/39279 и от 31.01.2005 N 19-11/5754).

При этом позиция финансового ведомства и налоговых органов по этому вопросу расходится со сложившейся арбитражной практикой. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 27.02.2006 N 10927/05 указал, что платеж, полученный налогоплательщиком в одном налоговом периоде с отгрузкой товара, не может рассматриваться в качестве суммы оплаты по предстоящим поставкам, уже осуществленным налогоплательщиком в этом периоде.

Аналогичным образом рассуждают и федеральные арбитражные суды. В своих решениях они неоднократно указывали, что платежи за товар, отгруженный в том же налоговом периоде, не могут считаться авансами, в том числе в случае, если денежные средства поступили ранее отгрузки товаров. А значит, такие платежи не могут увеличивать налоговую базу (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2007 N А19-27406/04-20-Ф02-107/07-С1, Московского округа от 17.09.2007 N КА-А40/9409-07, Поволжского округа от 27.09.2007 N А55-16406/2006-34, Северо-Западного округа от 17.10.2007 N А56-13533/2006, Уральского округа от 05.07.2007 N Ф09-5107/07-С2 и другие).

Проблема 35. Реализация сельхозпродукции

При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся плательщиками НДС), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров), налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой, в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции (п. 4 ст. 154 НК РФ).

Положения п. 4 ст. 154 НК РФ распространяются только на ту продукцию, которая включена в Перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), закупаемых у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), утвержденный Постановлением Правительства РФ от 16.05.2001 N 383.

Спорным на сегодня остается вопрос о том, распространяются ли положения п. 4 ст. 154 НК РФ на операции по продаже продукции, изготовленной из сырья, закупленного у физических лиц.

Минфин настаивает на том, что п. 4 ст. 154 НК РФ применяется только при перепродаже сельхозпродукции и продуктов ее переработки, поименованных в Перечне, утвержденном

Постановлением Правительства РФ от 16.05.2001 N 383. Если же налогоплательщик закупает продукцию, включенную в вышеназванный Перечень, перерабатывает ее (в том числе и на давальческих началах), а потом реализует готовую продукцию, то налоговая база при реализации этой продукции определяется в общеустановленном порядке исходя из полной цены реализации (см. Письма Минфина России от 27.04.2002 N 04-03-11/17 и от 26.01.2005 N 03-04-04/01).

Однако арбитражные суды решают этот вопрос иначе.

Во многих округах суды признают, что налогоплательщики имеют право исчислять НДС с межценовой разницы в соответствии с п. 4 ст. 154 НК РФ при реализации продукции, произведенной из продукции, закупленной у физического лица и включенной в соответствующий Перечень. Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 31.07.2007 N Ф04-5101/2007(36750-A03-19) указал, что, приобретая молочную продукцию у граждан, не являющихся плательщиками, перерабатывая ее и реализуя продукты переработки, организация правомерно исчисляла налогооблагаемую базу по НДС в соответствии с положениями п. 4 ст. 154 НК РФ (Определением ВАС РФ от 11.12.2007 N 15613/07 налоговой инспекции было отказано в пересмотре данного Постановления в порядке надзора).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 30.08.2006 N Ф04-5353/2006(25654-A03-34), Волго-Вятского округа от 05.09.2005 N А38-6578-4/362-2004(4/14-2005), Уральского округа от 14.12.2004 N Ф09-5297/04-АК, Центрального округа от 03.11.2004 N А48-2364/04-19, Поволжского округа от 12.10.2004 N А12-5452/04-С25, Северо-Западного округа от 22.05.2003 N А21-126/03-С1.

Проблема 36. Долевое строительство: взносы больше, чем затраты

Нередко при долевом строительстве возникает ситуация, когда сумма взноса инвестора в строительство оказывается выше затрат по строительству. Как правило, эта сумма остается в распоряжении заказчика-застройщика (если, конечно, стороны в договоре не установят иного). В этом случае у заказчика-застройщика встает вопрос: надо ли платить с этих сумм НДС?

УФНС России по г. Москве считает, что надо (см. Письмо от 25.10.2004 N 24-11/68529). Соглашаются с этим и большинство арбитражных судов. Например, ФАС Центрального округа сделал вывод, что средства, полученные заказчиком от дольщиков, в части превышения фактических затрат по строительству переданной им (дольщикам) части объекта строительства (квартиры) подлежат налогообложению в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ как дополнительный объект налогообложения (Постановление от 06.12.2005 N А08-248/05-16). К таким же выводам пришли ФАС Северо-Кавказского округа (Постановление от 21.03.2007 N Ф08-1321/2007-558А), Волго-Вятского округа (Постановление от 05.09.2005 N А38-6626-17/820-2004(17/31-2005)), Северо-Кавказского округа (Постановление от 21.11.2006 N Ф08-5951/2006-469А) и Центрального округа (Постановление от 06.12.2005 N А08-248/05-16).

В судебной практике можно встретить и другие решения. Например, ФАС Волго-Вятского округа, рассматривая спор между налоговой инспекцией и застройщиком, пришел к заключению, что передача денежных средств не подлежит обложению НДС, в том числе по ряду договоров, в рамках которых указанные средства превысили стоимость конкретной квартиры, так как по своей природе денежные средства, полученные застройщиком, являлись инвестиционными (Постановление от 09.10.2007 N А28-4176/2007-145/21). Правда, других аналогичных решений в практике федеральных арбитражных судов нам обнаружить не удалось. Это говорит о том, что приверженцам данной точки зрения будет весьма сложно отстоять ее в случае судебного спора с налоговыми органами.

Проблема 37. Штрафные санкции

До сих пор между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают споры по вопросу о необходимости включения в налоговую базу по НДС сумм штрафных санкций, получаемых налогоплательщиками от своих контрагентов за ненадлежащее исполнение (неисполнение) обязательств, вытекающих из договоров на реализацию товаров (работ, услуг).

Дело в том, что в первоначальной редакции ст. 162 НК РФ (до внесения изменений, предусмотренных Федеральным законом от 29.12.2000 N 166-ФЗ) суммы штрафных санкций, полученных за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров (контрактов), предусматривающих переход права собственности на товары (выполнение работ, оказание услуг), были названы в перечне сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), подлежащих включению в налоговую базу по НДС. Однако Закон N 166-ФЗ исключил соответствующий подпункт из п. 1 ст. 162 НК РФ, и на сегодняшний день суммы штрафных санкций не поименованы в перечне сумм, подлежащих налогообложению.

Однако это не мешает налоговым органам требовать от налогоплательщиков включать эти суммы в налоговую базу по НДС, если штрафные санкции выплачиваются на основании договоров, предусматривающих реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (см. Письма Минфина России от 13.03.2007 N 03-07-05/11, от 29.06.2007 N 03-07-11/214, от 09.08.2007 N 03-07-15/119, ФНС России от 01.11.2007 N ШТ-6-03/855@).

Единственная "уступка" со стороны налоговиков - это Письмо МНС России от 27.04.2004 N 03-1-08/1087/14, где сказано, что нормы ст. 162 НК РФ не применяются в отношении штрафных санкций, которые получает покупатель товаров (работ, услуг) от поставщика за ненадлежащее исполнение (неисполнение) им условий договора. Если же санкции уплачивает покупатель поставщику, то поставщик обязан включить полученные суммы в налоговую базу по НДС.

Но, как показывает арбитражная практика, подобные требования налоговых органов незаконны.

Например, ФАС Уральского округа указал, что НДС может облагаться только та сумма, которая увеличивает стоимость реализуемых товаров (работ, услуг). А суммы неустойки, пени, штрафа не увеличивают цену реализованных товаров (работ, услуг), так как не являются ее составной частью. Поэтому они не должны облагаться НДС (Постановление от 10.10.2007 N Ф09-8319/07-С2). Аналогичным образом рассуждает и ФАС Восточно-Сибирского округа (Постановление от 27.08.2003 N А33-89/03-СЗн-Ф02-2684/03-С1). Судьи считают, что санкции за нарушение договорных обязательств связаны не с оплатой реализованных товаров, а с нарушением договорных обязательств и необходимостью возмещения причиненного вреда. Поэтому штрафные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств не удовлетворяют признакам, указанным в п. 1 ст. 162 НК РФ, и не могут на этом основании включаться в налоговую базу по НДС. Налогоплательщикам удастся выигрывать подобные споры и в других округах (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 10.05.2007 N А29-7483/2006а, Западно-Сибирского округа от 26.07.2004 N Ф04-5204/2004(А45-3259-31), Московского округа от 14.07.2004 N КА-А40/5808-04, Северо-Западного округа от 11.12.2006 N А05-7544/2006-34, от 29.06.2006 N А05-20765/2005-18 и другие).

В 2008 г. по этому вопросу высказала свое мнение коллегия судей ВАС РФ. Арбитры ВАС РФ также пришли к выводу, что сумма договорной неустойки, полученная налогоплательщиком от контрагента в связи с ненадлежащим исполнением последним обязательств по договору, не связана с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), в связи с чем налогоплательщик не должен начислять на нее НДС (Определение от 22.01.2008 N 18012/07).

Проблема 38. Поступление предоплаты на счет комиссионера

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено п. п. 3, 7 - 11, 13 - 15 данной статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При реализации товаров по договору комиссии возникает вопрос о порядке уплаты НДС комитентами, реализующими свои товары по договору комиссии через посредника (комиссионера). В какой момент комитент должен уплатить в бюджет НДС со стоимости реализуемых им товаров: в момент передачи товаров комиссионеру или же все-таки в момент отгрузки товаров в адрес конечного покупателя?

Логичным выглядит ответ - в момент отгрузки товаров покупателю. Поскольку для того, чтобы возникла налоговая база по НДС, недостаточно лишь одного факта отгрузки товаров. Важно, чтобы выполнялось второе условие - отгрузка должна осуществляться в адрес покупателя. Ведь если вы будете отгружать свою продукцию с одного своего склада на другой, то ни о каком НДС речи не идет, поскольку очевидно, что отгрузка в этом случае никак не связана с реализацией товаров. Такая же логика должна действовать и в отношении договора комиссии. Поскольку отгрузка товара в адрес комиссионера не связана с реализацией (комитент комиссионеру ничего не продает), то НДС в момент такой отгрузки начислять не нужно (эта операция вообще не является объектом обложения НДС по ст. 146 НК РФ).

Отрадно, что эта логика нашла понимание и в Минфине России (см. Письма от 18.05.2007 N 03-07-08/120 и от 03.03.2006 N 03-04-11/36), и в ФНС России (Письмо от 17.01.2007 N 03-1-03/58@).

В то же время комитентам нужно обратить внимание на то, как налоговое ведомство видит определение момента оплаты.

В Письме ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@ (со ссылкой на Письмо Минфина России от 20.02.2006 N 03-04-15/38) указано, что для комитента авансовым платежом признается как аванс, полученный от покупателя непосредственно самим комитентом, так и аванс, полученный комиссионером.

Поддерживает налогоплательщиков в этом вопросе ФАС Дальневосточного округа, который в Постановлениях от 28.01.2004 N Ф03-А59/03-2/3546 и от 06.01.2004 N Ф03-А73/03-2/3211 указал, что если товары реализуются через комиссионера (посредника), то налоговая база по ним у комитента (собственника товаров) возникает в момент поступления денежных средств, в том числе авансовых платежей, от покупателя на счета или в кассу комиссионера (посредника). Когда это лицо перечислило выручку собственнику товара и перечислило ли вообще, значения не имеет, так как это относится уже к гражданско-правовым отношениям собственника товаров и его посредника, которые регулируются соответствующими договорными обязательствами.

Однако в судебной практике встречаются решения и с противоположными выводами. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа неоднократно отмечал, что аванс по экспортной сделке, поступивший на счет комиссионера, не увеличивает налоговую базу по НДС у комитента. По мнению этого суда, датой оплаты товара следует считать поступление денежных средств на счет налогоплательщика, а в ином случае налогоплательщик не имеет возможности определить налоговую базу (см. Постановления от 28.06.2006 N Ф04-3785/2006(23821-А27-31), от 19.06.2006 N Ф04-3506/2006(23468-А27-34), от 13.12.2006 N Ф04-8319/2006(29331-А27-42) и другие).

Таким образом, на сегодняшний день единого подхода к решению данного вопроса в судебной практике нет. Остается надеяться, что в скором времени свое мнение по этой проблеме выскажет ВАС РФ.

Налоговые ставки

Проблема 39. Ноль не льгота

По общему правилу обложение НДС экспортируемых товаров, а также работ и услуг, связанных с экспортом товаров, осуществляется в стране назначения. Данная мера направлена на поддержку отечественных товаропроизводителей с целью усилить конкурентоспособность экспортируемых товаров на мировом рынке. Поэтому в пп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ установлено, что при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы необходимых документов, налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0%.

На практике встал вопрос: может ли налогоплательщик отказаться от применения ставки НДС 0% по экспортным операциям и платить НДС как по внутренним операциям, применяя налоговые вычеты в общеустановленном порядке?

ФНС России отвечает на этот вопрос отрицательно. В Письме от 13.01.2006 N ММ-6-03/18@ разъясняется, что применение налоговой ставки 0% при оказании услуг по перевозке (транспортировке) товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, является не только правом налогоплательщика при условии документального подтверждения, но и обязанностью, установленной ст. 164 НК РФ.

Арбитражные суды с этим полностью согласны.

Так, ВАС РФ Решением от 09.06.2006 N 4364/06 оставил без удовлетворения заявление налогоплательщика о признании недействующими положений абз. 13 упомянутого выше Письма ФНС России от 13.01.2006 N ММ-6-03/18@ и указал, что ставка 0% не является льготой и налогоплательщик не вправе по своему усмотрению произвольно изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Аналогичные выводы содержатся также в Решении ВАС РФ от 31.05.2006 N 3894/06, Постановлениях Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 N 14555/05, от 19.06.2006 N 1964/06, ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.10.2007 N А19-6066/07-Ф02-7775/07, Поволжского округа от 21.08.2007 N А65-20853/2006, Уральского округа от 08.11.2007 N Ф09-9046/07-С2 и других.

А в прошлом году по этой проблеме высказался Конституционный Суд РФ. В Определении от 15.05.2007 N 372-О-П он указал, что налоговая ставка, в том числе нулевая, является обязательным элементом налогообложения и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

Таким образом, вопрос об обязательном применении нулевой ставки НДС при совершении экспортных операций в 2007 г. окончательно разрешился в пользу налоговых органов.

Проблема 40. Фрахтование судна

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ перевозка экспортных грузов облагается НДС по ставке 0 процентов. При этом у тех налогоплательщиков, кто занят в сфере морских перевозок, возникает вопрос: относятся ли услуги по фрахтованию (аренде) судов к перевозке и может ли налогоплательщик при их оказании применять нулевую ставку?

Взгляд налоговиков на порядок применения пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ при осуществлении морской перевозки грузов разъяснен в Письме МНС России от 05.04.2002 N 03-3-06/893/32-Н435. Согласно этому Письму перевозчиком, который может претендовать на применение ставки 0% при осуществлении услуг по морской перевозке грузов, является лицо, непосредственно осуществляющее транспортировку экспортируемых (импортируемых) грузов и получающее плату за оказание этих услуг. Таким лицом может быть как судовладелец, так и фрахтователь, временно владеющий судном на основании договора фрахтования судна на определенный срок. Отсюда следует, что лицо, которое предоставляет судно в аренду, пусть даже и для осуществления перевозок экспортных грузов, претендовать на применение нулевой ставки не может, так как оно не является перевозчиком.

Этот вывод подтверждает судебная практика, в том числе и ВАС РФ.

В своих Постановлениях Президиум ВАС РФ неоднократно указывал, что договор фрахтования судна на время (тайм-чартер) представляет собой договор аренды имущества, а не перевозки. Поэтому на данные услуги не распространяются положения п. 1 ст. 164 НК РФ, нулевая ставка НДС при их оказании не применяется (см. Постановления от 23.10.2007 N 1238/07, от 04.07.2006 N 2313/06, от 04.07.2006 N 2316/06). Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 14.07.2007 N А55-18095/2005 и от 10.05.2007 N А55-4372/2006-51.

Но, справедливости ради, надо сказать, что не все суды единодушны в этом вопросе. Не единожды ФАС Северо-Западного округа выносил решения в пользу налогоплательщиков, признавая правомерным применение нулевой ставки НДС теми из них, кто передавал в аренду суда для перевозки экспортных грузов. По мнению этого суда, услуги по передаче судна во фрахт для вывоза товаров за границу непосредственно связаны с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, и потому должны облагаться НДС по ставке 0% (см. Постановления от 14.05.2007 N А56-16353/2004, от 23.04.2007 N А56-15268/2006 и другие).

Проблема 41. Услуги таможенного брокера

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ ставку НДС 0% нужно применять к услугам "по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, сопровождению, погрузке и перегрузке" вывозимых (ввозимых) товаров. При этом, как сказано в этом подпункте, нулевая ставка распространяется и на "иные подобные работы (услуги)". Можно ли отнести к "подобным" услуги брокера по оформлению экспортных таможенных деклараций?

По мнению Минфина России, услуги брокеров под пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ не подпадают. А значит, такие услуги нужно облагать НДС по ставке 18% (см. Письма Минфина России от 11.05.2007 N 03-07-08/108, от 03.04.2007 N 03-07-08/63 и другие). Также считает и ФНС. В Письме от 06.07.2007 N ШТ-6-03/534@ налоговое ведомство пишет: "...услуги, оказанные таможенным брокером (декларирование товаров и транспортных средств, представление таможенным органам документов и дополнительных сведений, необходимых для таможенных целей, представление таможенным органам декларируемых товаров, совершение иных действий, необходимых для таможенного оформления и таможенного контроля), не относятся к комплексу услуг, оказанных в отношении товаров, вывозимых за пределы территории РФ (ввозимых на ее территорию). В связи с этим на основании пункта 3 статьи 164 Налогового кодекса реализация таких услуг подлежит налогообложению НДС по ставке 18%".

До недавних пор судебная практика по этому вопросу складывалась противоречиво. Например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 26.06.2006 N А54-9190/2005-С4 принял решение в пользу налогоплательщика. Он пришел к выводу, что таможенное оформление непосредственно связано с реализацией экспортируемого товара. Поэтому услуги таможенного брокера по договору подлежат обложению НДС по ставке 0%. Аналогичное заключение сделал ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 13.01.2004 N Ф08-5071/2003-1971А.

Иного мнения придерживается ФАС Московского округа. В своих решениях он неоднократно указывал, что услуги таможенного брокера (декларирование товаров, представление таможенному органу документов и дополнительных сведений, необходимых для таможенных целей, совершение иных действий, необходимых для оформления и таможенного контроля) не подпадают под перечень услуг, установленных пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ, который предусматривает налогообложение по налоговой ставке 0% (см. Постановления от 01.10.2007 N КА-А40/10092-07-П, от 14.06.2007 N КА-А40/5444-07, от 23.05.2007 N КА-А40/3073-07).

Точка в данном споре была поставлена в октябре 2007 г. Акционерное общество "Интер РАО ЕЭС" обратилось в ВАС РФ с заявлением о пересмотре в порядке надзора Постановления ФАС Московского округа от 01.10.2007 N КА-А40/10092-07-П, но ему в этом было отказано (см. Определение ВАС РФ от 11.10.2007 N 12010/07). Таким образом, ВАС РФ фактически согласился с налоговиками в том, что услуги таможенного брокера должны облагаться НДС по ставке 18%.

Проблема 42. Замороженные овощи

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ при реализации овощей (включая картофель) налогообложение производится по налоговой ставке 10%.

Налоговики настаивают на том, что при реализации замороженных, сушеных и консервированных овощей налогоплательщик не вправе применять ставку 10%, так как такие продукты являются следствием переработки овощей. А для продуктов переработки НК РФ не установил возможности применения ставки 10% (Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@).

Надо сказать, что налоговики не одиноки в такой трактовке положений Налогового кодекса. Некоторые арбитражные суды считают так же. Например, ФАС Волго-Вятского округа вынес решение в пользу налогового органа и признал необоснованным применение организацией ставки 10% при реализации замороженных овощей, которые он счел продуктами переработки (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.05.2007 N А31-9242/2005-15).

Однако в большинстве случаев суды все-таки считают возможным применение десятипроцентной ставки НДС при реализации замороженных, сушеных и консервированных овощей. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.06.2006 N Ф04-3757/2006(23793-А27-14). В нем суд указал, что налогоплательщик, осуществляя реализацию свежемороженых овощей, овощных смесей и грибов, правомерно заявлял налоговую ставку 10%, поскольку из пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ не следует, что льготная ставка применяется только при реализации свежих овощей. В другом деле тот же ФАС отклонил доводы налоговиков о том, что замороженные, консервированные или сушеные овощи представляют собой продукт переработки овощей, так как при этом не происходит изменения качественных характеристик продукта, а лишь сохраняются его первоначальные свойства. На этом основании суд пришел к выводу, что реализация замороженных, консервированных и сушеных овощей облагается НДС по ставке 10% (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.05.2006 N Ф04-2510/2006(22118-А27-14)). Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Московского округа от 13.03.2006 N КА-А41/1538-06 и от 09.03.2006 N КА-А41/1353-06, Центрального округа от 25.08.2004 N А09-2333/04-16, Западно-Сибирского округа от 22.05.2006 N Ф04-2827/2006(22621-А27-25) и других.

Экспорт

Глава 21 НК РФ возлагает на налогоплательщиков обязанность документально подтверждать обоснованность применения нулевой ставки НДС в порядке, предусмотренном ст. 165 НК РФ. При этом порядок документального подтверждения экспорта всегда вызывает много вопросов.

Проблема 43. Список документов

Перечень документов, представление которых налогоплательщиком в налоговую инспекцию является необходимым условием подтверждения обоснованности применения им налоговой ставки 0% и налоговых вычетов, установлен ст. 165 НК РФ.

Данный перечень является закрытым. Поэтому никакие другие документы налоговики требовать не могут. Но на практике налоговики далеко не всегда следуют этому правилу, заставляя налогоплательщиков подтверждать свое право на возмещение "экспортного" НДС разного рода дополнительными документами и справками.

Судебной практике известны случаи, когда налоговики необоснованно требовали от налогоплательщиков следующие документы:

- выписку из торгового реестра страны происхождения иностранного покупателя (Постановление ФАС Московского округа от 07.02.2005 N КА-А40/136-05);
- сертификаты качества на товар (Постановления ФАС Московского округа от 01.02.2007 N КА-А40/13797-06, Северо-Западного округа от 19.01.2006 N А56-52341/04 и от 22.10.2007 N А56-38893/2006);
- акт выполненных работ (оказанных услуг) (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 N А56-46644/04);
- паспорт сделки (Постановления ФАС Московского округа от 20.02.2007 N КА-А40/698-07, Северо-Западного округа от 18.04.2006 N А52-6098/2005/2 и другие);
- счет-фактуру на реализованный товар, выставленный инопокупателю, копии книги продаж, в которой отражен счет-фактура, а также копии книги покупок (Постановления ФАС Московского округа от 30.07.2007 N КА-А40/7250-07, Восточно-Сибирского округа от 31.07.2007 N А78-3121/06-С2-17/150-Ф02-4762/07, Северо-Западного округа от 20.06.2007 N А56-14373/2006 и другие);

- акт приемки товара (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 04.08.2005 N А56-45726/04, Московского округа от 26.05.2005 N КА-А40/3284-05 и другие);
 - лицензию на осуществление определенных видов деятельности (Постановления ФАС Московского округа от 09.08.2007 N КА-А40/7685-07, Северо-Западного округа от 19.03.2007 N А56-7922/2006, Уральского округа от 20.11.2006 N Ф09-10196/06-С2, Центрального округа от 12.04.2006 N А09-4745/05-12);
 - документы, подтверждающие происхождение (производителя) товара (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 12.10.2006 N Ф08-4817/2006-2034А, Центрального округа от 02.05.2006 N А14-20544-2005778/10);
 - договор с перевозчиком груза (Постановления ФАС Центрального округа от 02.05.2006 N А14-20544-2005778/10, Волго-Вятского округа от 23.01.2004 N А79-3362/2003-СК1-3247, Московского округа от 15.09.2006 N КА-А40/8683-06);
 - коммерческий счет к контрактам с иностранным покупателем (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2006 N А56-39249/04, Московского округа от 20.09.2006 N КА-А40/8908-06);
 - складские документы (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2006 N А56-39249/04);
 - ветеринарный сертификат (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 11.05.2006 N А52-5671/2005/2, от 24.04.2006 N А52-5673/2005/2 и от 10.05.2006 N А52-5672/2005/2);
 - приложения к контракту (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.02.2007 N А56-58941/2005, Поволжского округа от 06.02.2007 N А12-11988/06-С33, Московского округа от 15.10.2007 N КА-А40/10481-07, Волго-Вятского округа от 17.09.2007 N А29-1310/2007 и другие);
 - инвойс (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2007 N Ф08-4943/2007-1890А, Северо-Западного округа от 26.02.2007 N А56-47003/2005, Московского округа от 05.02.2007 N КА-А40/13017-06 и другие);
 - свифт-сообщение (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.03.2007 N А19-8332/06-Ф02-780/07, Московского округа от 27.09.2007 N КА-40/9940-07, Поволжского округа от 08.05.2007 N А55-17887/06, Северо-Западного округа от 29.05.2007 N А56-57212/2005 и другие);
 - заявление о возврате НДС (Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 15004/06).
- Во всех перечисленных выше случаях суды признали требования налоговых органов необоснованными.

Проблема 44. Документы вместе с декларацией

При представлении налогоплательщиком документов для подтверждения обоснованности применения им налоговой ставки 0% и налоговых вычетов могут возникнуть два вопроса.

Первая проблема связана с тем, что налоговые органы могут отказать налогоплательщику в налоговых вычетах, если тот одновременно с декларацией не представит в налоговую инспекцию первичные документы по взаимоотношениям с российскими поставщиками товаров (работ, услуг), которые подтверждают его право на применение вычетов по НДС (счета-фактуры, документы, подтверждающие уплату сумм НДС продавцу).

По данной категории споров судебные решения выносились уже неоднократно. Причем в последнее время исключительно в пользу налогоплательщиков. Несколько решений по этому вопросу принял и Высший Арбитражный Суд. В своем Постановлении от 13.03.2007 N 15557/06 Президиум ВАС РФ указал следующее: "В соответствии с Постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.10.2004 N 4356/04, от 14.12.2004 N 3521/04, от 05.12.2006 N 10855/06 правила главы 21 Кодекса не устанавливают обязанности налогоплательщиков одновременно с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов <*> представлять в налоговый орган первичные документы, обосновывающие налоговый вычет".

<*> С 1 января 2007 г. информация об операциях, облагаемых НДС по нулевой ставке, отражается налогоплательщиком в единой Декларации по НДС в разд. 5.

Аналогичные выводы содержат также Постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.07.2007 N А66-1003/2007 и от 08.11.2007 N А05-2367/2007, Московского округа от 08.08.2007 N КА-А40/7828-07, Поволжского округа от 19.12.2006 N А57-30993/05-5 и другие.

Таким образом, отказ в применении налоговых вычетов по указанной выше причине является незаконным, что убедительно подтверждает сложившаяся арбитражная практика.

Вторая проблема связана с представлением декларации и полного пакета документов, предусмотренного ст. 165 НК РФ. Согласно п. 10 ст. 165 НК РФ документы, указанные в этой статье, должны быть представлены налогоплательщиками одновременно с декларацией. В

противном случае налоговый орган откажет в применении нулевой ставки НДС. Возникает вопрос: будет ли такой отказ законным?

В отличие от предыдущего, при решении этого вопроса суды не столь единодушны. Например, ФАС Северо-Западного округа считает, что налогоплательщик не имеет права на применение ставки НДС 0%, если одновременно с налоговой декларацией им не был представлен полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ (см. Постановления от 24.09.2007 N А56-938/2007 и от 07.05.2007 N А56-4398/2006).

Иного мнения придерживаются суды Западно-Сибирского (Постановление от 15.05.2007 N Ф04-2846/2007(34014-А27-14)), Московского (Постановление от 07.09.2006 N КА-А40/7955-06), Поволжского (Постановление от 12.04.2007 N А12-15523/06-С36), Восточно-Сибирского (Постановление от 18.10.2007 N А10-955/07-Ф02-7401/07) округов. Они считают, что подача документов, подтверждающих налоговую ставку 0%, не одновременно с экспортной декларацией не имеет правового значения, поскольку п. 10 ст. 165 НК РФ не содержит такого основания для отказа в применении нулевой налоговой ставки и налоговых вычетов.

Судя по тому, что коллегия судей ВАС РФ отказала налоговой инспекции в пересмотре Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.10.2007 N А10-955/07-Ф02-7401/07 в порядке надзора, позиция этого суда (и других, согласных с ним) является правильной (см. Определение ВАС РФ от 25.01.2008 N 18045/07). Судьи ВАС согласились с судом кассационной инстанции, который указал налоговикам, что до истечения 180-дневного срока у инспекции нет правовых оснований для отказа налогоплательщику в подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0% в отношении операций по реализации товаров на экспорт.

Проблема 45. Доначисление НДС до истечения 180 дней

Согласно п. 9 ст. 165 НК РФ налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие обоснованность применения им налоговой ставки 0%, не позднее 180 дней с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим. Если документы не собраны на 181-й день, считая с указанной даты, налогоплательщик должен применить к операции ставку НДС 10% или 18%.

При этом налоговое ведомство считает, что налоговый орган может доначислить налог экспортеру и до истечения 180-дневного срока. В Письме ФНС России от 09.08.2006 N ШТ-6-03/786@ указано, что если документы, представленные налогоплательщиком, не будут соответствовать требованиям ст. 165 НК РФ, то налоговый орган может произвести доначисление НДС по ставке соответственно 10% или 18% до истечения 180 дней, считая с даты помещения товаров под соответствующий таможенный режим. Данная позиция находит свое подтверждение в отдельных судебных решениях. В частности, ФАС Дальневосточного округа признал, что налоговый орган вправе произвести доначисление НДС до истечения 180 дней при неподтверждении экспорта (Постановление от 07.06.2007 N Ф03-А16/07-2/1691).

Но такие решения все же редкость. Большинство судов считают иначе. Они находят недопустимым доначисление НДС налогоплательщику при неподтвержденном экспорте, если с момента выпуска товаров в режиме экспорта не прошло 180 дней (см. Постановления ФАС Московского округа от 16.11.2006 N КА-А40/11202-06, Поволжского округа от 10.10.2006 N А72-1899/2006-13/89 и другие). Правильность такого подхода косвенно подтверждает Определение ВАС РФ от 25.01.2008 N 18045/07.

Проблема 46. Перевод документов на русский язык

Документы, которые необходимо представить для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по экспортным операциям, перечислены в ст. 165 НК РФ. Но в ней ни слова не сказано о том, надо ли переводить на русский язык те из них, что составлены на иностранном языке.

ФНС России считает, что перевод необходим, ибо документ на иностранном языке лишает налоговый орган возможности исследовать и оценить сведения, содержащиеся в нем, и, соответственно, принять обоснованное решение по результатам указанной проверки. Поэтому вместе с декларацией налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию копии документов с надлежаще заверенным переводом (Письма ФНС России от 11.10.2006 N ШТ-6-03/996@ и от 26.07.2006 N 03-2-03/1400@, УМНС России по г. Москве от 31.03.2003 N 25-08/17810).

Однако, как показывает судебная практика, мнение налоговиков не бесспорно. Конечно, документ должен быть переведен на русский язык, если его содержание невозможно установить без этого. Но если налоговый орган не обращался к организации с требованием представить надлежащим образом заверенные переводы документов, то отказ в применении налоговых вычетов и ставки 0% по такому основанию будет являться неправомерным (см. Постановления

ФАС Уральского округа от 04.07.2007 N Ф09-5027/07-С2, Восточно-Сибирского округа от 03.05.2007 N А19-20436/06-20-Ф02-2311/07, Западно-Сибирского округа от 18.06.2007 N Ф04-4034/2007(35398-А27-41), Московского округа от 31.10.2007 N КА-А40/11172-07-П и другие).

Также следует сказать, что есть документы, подтверждающие право на применение нулевой ставки и вычетов по НДС, которые могут быть приняты налоговым органом и без перевода. Например, в одном из дел ФАС Московского округа отклонил довод налогового органа о неправомерности представления свифт-сообщений на иностранном языке. Суд решил, что представленные заявителем документы воспринимаются без перевода на русский язык, так как по ним можно определить наименование получателя, номер контракта и инвойсы (Постановление ФАС Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/6653-07).

Проблема 47. Суд и документы

Согласно ст. 165 НК РФ документы, подтверждающие право на применение ставки НДС 0% и налоговых вычетов, должны быть представлены налогоплательщиком в налоговую инспекцию.

Нередко на практике встает вопрос: а можно ли подтвердить право на применение нулевой ставки, представив документы непосредственно в суд, уже после того, как налоговым органом вынесено отказное решение?

Судебная практика дает на этот вопрос отрицательный ответ. Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 06.07.2004 N 1200/04, от 21.09.2005 N 4152/05, от 18.04.2006 N 16470/05, от 16.05.2006 N 14873/05 и от 16.05.2006 N 14874/05 не раз отмечал, что в соответствии с п. 10 ст. 165 НК РФ документы, указанные в этой статье, представляются налогоплательщиком одновременно с подачей налоговой декларации. Поэтому представление полного пакета документов, определенного ст. 165 НК РФ, непосредственно в суд не является поводом для принятия судом решения о признании незаконным отказа инспекции в возмещении налога. Проверка законности решения, вынесенного инспекцией, должна проводиться с учетом только тех документов, которыми располагала инспекция. Представляя документы в суд, налогоплательщик нарушает установленный НК РФ порядок подтверждения права на получение возмещения при применении нулевой ставки НДС.

В конце 2007 г. Пленум ВАС РФ принял Постановление от 18.12.2007 N 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов", в котором дал арбитражным судам несколько рекомендаций по вопросам "экспортного" НДС. В этом Постановлении еще раз подчеркнуто, что налогоплательщик не может представлять документы, подтверждающие право на применение нулевой ставки НДС, непосредственно в суд (п. 3 Постановления).

Проблема 48. Оформление документов при экспорте

При реализации товаров на экспорт для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов налогоплательщик обязан представить в налоговые органы документы, перечисленные в п. 1 ст. 165 НК РФ.

При подготовке и оформлении этих документов налогоплательщики могут столкнуться с рядом проблем, которые, вполне вероятно, им придется решать в суде. На сегодняшний день большинство вопросов, связанных с оформлением экспортных документов, уже нашли свое разрешение в судебной практике. Рассматривая споры об "экспортном" НДС, суды пришли к следующим выводам:

- отсутствие на экспортном контракте отметки банка о приеме его на расчетное обслуживание не является основанием для отказа налогоплательщику в применении ставки 0% и налоговых вычетов (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 N А56-14102/2006, от 11.01.2007 N А56-24741/2006 и другие);

- отсутствие в контракте банковских реквизитов покупателя товара не является нарушением порядка оформления экспортных документов (см. Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 21.06.2006 N Ф08-2689/2006-1145А, Московского округа от 21.09.2005 N КА-А40/8839-05 и другие);

- договор на поставку товара иностранному покупателю может быть заключен не только посредством подписания единого документа (контракта), но и путем приема заказа (заявки) от покупателя, обмена письмами и другими способами (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2007 N Ф04-2473/2007(33676-А45-34), Московского округа от 23.01.2007 N КА-А40/13659-06, Поволжского округа от 13.11.2007 N А65-8772/2006 и другие);

- свидетельствовать о поступлении на счет налогоплательщика денежных средств от иностранного лица - покупателя экспортируемого товара может только выписка из лицевого счета,

выданная банком клиенту-налогоплательщику, со всеми правильно заполненными реквизитами и заверенная печатью банка. Никакой другой документ выписку заменить не может (см. Постановления ФАС Московского округа от 17.09.2007 N КА-А40/9429-07, Поволжского округа от 29.08.2007 N А12-10651/06 и другие).

При этом отсутствие в выписке указаний на экспортный контракт не является нарушением требований ст. 165 НК РФ, так как связь между контрактом и полученной выручкой можно подтвердить другими документами, например таможенной декларацией, swift-сообщениями, перепиской с контрагентом и другими (см. Постановления ФАС Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/6676-07, Восточно-Сибирского округа от 14.01.2005 N А19-6149/04-20-Ф02-5168/04-С1, Северо-Западного округа от 25.05.2006 N А56-29181/2005 и другие);

- оплата покупателем экспортного товара через корреспондентский счет банка, а также участие филиалов банка при осуществлении расчетов не противоречат действующему законодательству (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 22.02.2007 N А55-6756/2006, Московского округа от 12.07.2007 N КА-А40/6553-07, Северо-Западного округа от 23.07.2007 N А56-13519/2006 и другие);

- поступление выручки по экспортному контракту от третьих лиц не лишает экспортера права на применение ставки 0% и возмещение НДС <*> (см. Постановления ФАС Московского округа от 31.07.2007 N КА-А40/6279-06, Поволжского округа от 01.02.2007 N А06-2623У/4-24/06 и другие);

- оплата экспортного товара векселем не может являться основанием для отказа в применении ставки 0% (Определение КС РФ от 04.04.2006 N 98-О, Постановления ФАС Поволжского округа от 19.06.2007 N А55-15618/06, Западно-Сибирского округа от 09.02.2005 N Ф04-6171/2004(А03-4091-34) и другие);

- в целях подтверждения обоснованности применения ставки 0% налогоплательщик может представить в налоговый орган временные таможенные декларации с отметками таможенных органов о вывозе товара за пределы территории РФ (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 02.05.2007 N А57-8991/06-5, Северо-Западного округа от 28.09.2007 N А05-1961/2007 и другие);

- отсутствие подписи сотрудника таможни в таможенной декларации не является основанием для отказа налогоплательщику в применении ставки 0% и налоговых вычетов (Постановления ФАС Поволжского округа от 14.09.2007 N А55-16565/06, Московского округа от 02.11.2007 N КА-А40/11481-07);

- отсутствие на таможенных документах штампа "Выпуск разрешен", заверенного подписью и личной номерной печатью сотрудника таможенного органа, делает невозможным применение ставки 0% (см. Постановления ФАС Московского округа от 12.12.2006 N КА-А40/11965-06, Волго-Вятского округа от 30.05.2006 N А39-8659/2005-548/9, от 13.01.2006 N А39-5950/2004-506/11 и другие);

- отсутствие подписи капитана судна на коносаменте и поручении на отгрузку не является основанием для отказа в применении ставки 0% (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 19.03.2007 N А56-7922/2006, Московского округа от 27.07.2006 N КА-А40/6901-06 и другие);

- наличие на CMR отметки о приеме товара грузополучателем необязательно для подтверждения экспорта (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 30.08.2007 N А13-2141/2006-15, Московского округа от 13.06.2007 N КА-А40/5153-07 и другие);

- отметка о выпуске товара "Выпуск разрешен" на железнодорожной накладной необязательна (см. Постановления ФАС Московского округа от 05.02.2007 N КА-А40/206-07, от 03.10.2007 N КА-А40/10258-07 и другие);

- отсутствие на железнодорожной накладной отметки о дате прибытия груза на станцию назначения не влияет на правомерность применения ставки 0% (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2006 N Ф04-7573/2006(28421-А27-31), Московского округа от 09.01.2007 N КА-А40/12951-06 и другие);

- наличие на документах об авиаперевозке отметок о вывозе товаров за пределы РФ необязательно (см. Постановления ФАС Московского округа от 03.09.2007 N КА-А40/8788-07, Волго-Вятского округа от 02.11.2006 N А82-17133/2005-37, Восточно-Сибирского округа от 26.12.2006 N А33-9317/06-Ф02-6852/06-С1 и другие);

- при авиационной перевозке налогоплательщик может подтвердить право на применение ставки НДС 0% не только авиационной грузовой накладной, но и другими документами, которые составляются вместо накладной - багажными бирками, пассажирским авиабилетом и прочими (см. Постановления ФАС Московского округа от 16.10.2007 N КА-А40/10792-07, Северо-Западного округа от 03.10.2007 N А56-50803/2006 и другие);

- отсутствие в swift-сообщениях ссылки на экспортный контракт не может служить основанием для отказа в применении ставки НДС 0% (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 17.08.2007 N А12-519/07, Московского округа от 27.04.2006 N КА-А40/3322-06 и другие);

- налоговое законодательство не содержит запрета на составление инвойсов после отгрузки товара (Постановления ФАС Московского округа от 25.01.2007 N КА-А40/13810-06 и от 25.09.2006 N КА-А40/9172-06).

<*> С 1 января 2006 г. непосредственно в ст. 165 НК РФ указано, что в случае, когда оплату производит не покупатель, а третье лицо, в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) должен быть представлен договор поручения по оплате за указанный товар, заключенный между иностранным лицом (покупателем) и лицом, осуществившим платеж.

Проблема 49. Пени по неподтвержденному экспорту

Согласно п. 9 ст. 165 НК РФ, если по истечении 180 календарных дней, считая с даты выпуска товаров таможенными органами в таможенных режимах экспорта, свободной таможенной зоны, международного таможенного транзита, перемещения припасов, налогоплательщик не представил документы (их копии), обосновывающие применение нулевой ставки, указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставке 10% или 18%.

При этом моментом определения налоговой базы является день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 9 ст. 167 НК РФ). То есть налог начисляется задним числом. Соответственно, в этой ситуации налоговики еще и начисляют налогоплательщикам пени за несвоевременную уплату НДС. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная с 21-го числа месяца, следующего за месяцем отгрузки товаров на экспорт, и до того дня, когда налогоплательщик либо уплатит налог по ставке 18 (10)%, либо подаст налоговую декларацию с документами, подтверждающими применение нулевой ставки (Письма Минфина России от 28.07.2006 N 03-04-15/140, ФНС России от 22.08.2006 N ШТ-6-03/840@, УМНС России по г. Москве от 29.09.2002 N 11-14/44841).

Однако с таким подходом налогоплательщики часто, и при этом весьма удачно, спорят. Ведь обязанность заплатить налог появляется у налогоплательщика только на 181-й день - когда истекло время, отведенное на сбор документов. Эту позицию полностью подтверждает Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 15326/05. В нем, в частности, говорится: "Из предписаний пункта 9 статьи 165 Кодекса следует, что обязанность по уплате налога на добавленную стоимость... возникает на 181-й день, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита. Поэтому... предусмотренные статьей 75 Кодекса пени начисляются начиная со 181-го дня".

Аналогичным образом рассуждают и федеральные арбитражные суды (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.07.2007 N А33-20786/06-Ф02-4385/07, Поволжского округа от 26.07.2007 N А72-8913/06, Московского округа от 04.05.2006 N КА-А41/3597-06 и другие).

Таким образом, в случае возникновения спора с налоговиками по вопросу начисления пеней по неподтвержденному экспорту у налогоплательщиков есть все шансы отстоять свою позицию в суде.

Проблема 50. "ИНКОТЕРМС" и ставка 0%

Налоговые органы зачастую отказывают экспортеру в возмещении сумм НДС по экспортным контрактам, если передача товара покупателю происходит на территории Российской Федерации в соответствии с выбранными сторонами условиями "ИНКОТЕРМС-2000" (Международные правила толкования торговых терминов).

Например, условие DAF ("ИНКОТЕРМС-2000") означает, что продавец считается выполнившим свое обязательство по поставке товара, прошедшего таможенную очистку для ввоза, с момента передачи его в распоряжение перевозчика в указанном пункте. Или, по условиям поставки FAS ("ИНКОТЕРМС-2000"), товар размещается вдоль борта судна на причале, после чего обязательства по доставке также считаются выполненными.

Некоторые налоговые органы на местах считают, что если передача товара происходит на территории РФ, то экспорта не происходит вовсе и, соответственно, продавец не вправе применять ставку НДС 0%.

Однако такая позиция ошибочна, поскольку не основана на законе, что убедительно подтверждает судебная практика. Ведь условиями договоров поставки определяется только лишь момент исполнения обязательства, что относится к гражданско-правовым отношениям сторон. При этом Налоговым кодексом право налогоплательщика на применение ставки НДС 0% при экспорте товаров не ставится в зависимость от выбранных сторонами конкретных условий поставки применительно к "ИНКОТЕРМС-2000".

Таким образом, условия поставки не имеют правового значения для целей исчисления НДС, если налогоплательщик подтвердит реальный экспорт товаров документами, предусмотренными

ст. 165 НК РФ (см. Постановления ФАС Московского округа от 27.09.2007 N КА-А40/10019-07, Северо-Западного округа от 02.04.2007 N А56-22496/2006, Волго-Вятского округа от 05.10.2005 N А82-4462/2004-27, Восточно-Сибирского округа от 26.01.2006 N А19-11423/05-24-Ф02-7136/05-С1 и другие).

Проблема 51. Самовывоз товара в Республику Беларусь

При реализации товаров белорусским покупателям российский налогоплательщик обязан представить документы, подтверждающие правомерность применения ставки НДС 0%, с учетом положений Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 15.09.2004.

В соответствии с п. 2 разд. II Положения о порядке взимания косвенных налогов (Приложение к Соглашению от 15.09.2004) для обоснования применения налоговой ставки 0% в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляются:

- договоры (их копии), на основании которых осуществляется реализация товаров;
- выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от покупателя указанного товара на счет налогоплательщика;
- третий экземпляр заявления о ввозе товара, экспортированного с территории РФ на территорию Республики Беларусь, с отметкой налогового органа Белоруссии, подтверждающей уплату косвенных налогов в полном объеме;
- копии транспортных (товаросопроводительных) документов о перевозке экспортируемого товара;
- иные документы, предусмотренные национальным законодательством государств.

Но не всегда российский экспортер может представить в налоговую инспекцию полный пакет указанных документов. Дело в том, что если белорусский покупатель самостоятельно вывезет товары из России, то у российского поставщика (экспортера) транспортных (товаросопроводительных) документов не будет. У него на руках остается лишь подписанная покупателем накладная, по которой осуществлялась передача товара. В такой ситуации налоговая инспекция может отказать экспортеру в применении нулевой ставки, сославшись на то, что факт перевозки груза не подтвержден.

В то же время судебная практика показывает, что при самовывозе товаров в Белоруссию экспортер не обязан представлять товаросопроводительные документы в налоговую инспекцию, так как таких документов у него не может быть по объективным причинам. Товаросопроводительные документы экспортер может заменить другим документом. Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 30.01.2007 N 13219/06 указал, что накладная по форме ТОРГ-12 может заменить собой товаросопроводительный документ, если поставка товара осуществлялась на условиях самовывоза.

Подобным образом рассуждают и федеральные арбитражные суды. Например, ФАС Поволжского округа пришел к выводу, что право на применение ставки 0% можно подтвердить и без товарно-транспортной накладной, поскольку выдача экземпляра такой накладной поставщику товара законодательством не предусмотрена (Постановление от 20.03.2007 N А65-18044/06). Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях Президиума ВАС РФ от 13.02.2007 N 14243/06, ФАС Московского округа от 10.07.2007 N КА-А40/6533-07, Центрального округа от 08.10.2007 N А68-АП-1000/12-05 и других.

Проблема 52. Сертификат соответствия при экспорте товара в Республику Беларусь

Перечень документов, которые российский экспортер должен представить в налоговую инспекцию для обоснования применения налоговой ставки 0% при экспорте товаров в Республику Беларусь содержится в п. 2 разд. II Положения о порядке взимания косвенных налогов (Приложение к Соглашению между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 15.09.2004).

Среди перечисленных там документов отсутствует всякое упоминание о сертификате происхождения товара (форма этого документа приведена в Приложении N 2 к Правилам определения страны происхождения товаров, утв. Решением Совета Глав Правительств СНГ от 30.11.2000).

Однако, несмотря на это, налоговики на местах довольно часто требуют, чтобы экспортер, претендующий на применение нулевой ставки НДС, предъявлял им среди прочих и этот документ тоже. Такие требования абсолютно не обоснованы.

В качестве примера, подтверждающего незаконность требований налоговиков, можно привести Постановление ФАС Московского округа от 02.08.2006 N КА-А40/6600-06. В нем суд указал налоговой инспекции, что Положение о порядке взимания косвенных налогов, являющееся неотъемлемой частью Соглашения от 15.09.2004, не предусматривает представления

сертификатов соответствия в налоговый орган для подтверждения права на применение нулевой ставки НДС. Поэтому требовать сертификаты от экспортера налоговый орган не вправе (см. также Постановления ФАС Московского округа от 05.10.2007 N КА-А40/10243-07, от 14.08.2007 N КА-А40/6642-07 и другие).

Проблема 53. Раздельный учет при экспорте

Согласно п. 10 ст. 165 НК РФ при реализации товаров (продукции) как на внутреннем, так и на внешнем рынке организации необходимо вести раздельный учет "входного" НДС, относящегося к внутренним операциям и экспортным сделкам. Методику расчета суммы НДС, приходящейся на экспортные операции, налогоплательщик должен определить самостоятельно в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Это может быть любая методика, в том числе и аналогичная той, что закреплена в п. 4 ст. 170 НК РФ (Постановление ФАС Уральского округа от 19.07.2006 N Ф09-6097/06-С2).

Налоговые органы нередко спорят с налогоплательщиками по поводу используемых ими методик раздельного учета. Причем свои претензии они выдвигают, несмотря на разъяснения Минфина России, который в своих Письмах неоднократно отмечал, что налогоплательщик самостоятельно определяет методику ведения раздельного учета по экспортным операциям и закрепляет ее в учетной политике (см. например, Письмо от 14.03.2005 N 03-04-08/48). В таких спорах суды, как правило, всегда встают на сторону налогоплательщика.

Право налогоплательщика самостоятельно определять методику наглядно иллюстрирует следующий пример из судебной практики. Организация занималась реализацией товаров на внутреннем рынке и осуществляла экспортные операции. Налоговый орган, проверив организацию, выявил недоимку по НДС. Он решил, что организация нарушила методику определения "входного" НДС, распределив его не по фактическим затратам, приходящимся на производство продукции, а по объему выпущенной готовой продукции. В результате проверяющие потребовали доплатить НДС и начислили пени и штраф. Возникший спор был передан на рассмотрение арбитражного суда. Принимая решение в пользу налогоплательщика, суд исходил из того, что НК РФ не предусмотрен порядок распределения уплаченного налога по приобретенным материальным ресурсам, облагаемым по различным налоговым ставкам. Поэтому организация вполне обоснованно в своей учетной политике установила данный порядок, указав, что размер налоговых вычетов определяется пропорционально объему выпущенной на экспорт продукции (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17.01.2005 N А28-5431/2004-323/21). Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Уральского округа от 02.07.2007 N Ф09-4938/07-С2, Центрального округа от 15.03.2007 N А48-2021/04-2 и других.

Проблема 54. Спецрежимы и экспорт

Согласно ст. 167 НК РФ при реализации товаров на экспорт моментом определения налоговой базы является последнее число налогового периода, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

При осуществлении экспортных операций может возникнуть ситуация, когда налогоплательщик сначала реализует товар на экспорт, а после этого переходит на спецрежим (УСН или ЕНВД). Соответственно, документы, подтверждающие ставку 0%, собраны уже после перехода на спецрежим. В такой ситуации возникает закономерный вопрос: вправе ли налогоплательщик применить ставку НДС 0% и может ли он, собрав весь необходимый пакет документов, перечисленных в ст. 165 НК РФ, претендовать на получение налоговых вычетов по НДС в связи с совершением экспортной операции?

ФНС России считает, что организации и предприниматели, находящиеся на спецрежимах, плательщиками НДС не признаются, поэтому и не имеют права представлять налоговые декларации по НДС с документами, подтверждающими правомерность применения нулевой ставки. Также они не имеют права на вычет сумм НДС. По мнению налоговиков, экспортеры, которые перешли на спецрежим, должны подать декларацию по НДС за тот период, когда товар был отгружен, отразив в ней НДС, рассчитанный по ставке 18 или 10% (Письмо ФНС России от 11.10.2006 N ШТ-6-03/996@).

Такие же аргументы используют и некоторые арбитражные суды, вынося свои решения в пользу налоговиков. Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 20.02.2007 N А52-2329/2006/2 указал, что Налоговый кодекс не предусматривает возможность применения налоговой ставки 0% налогоплательщиками, не собравшими и не представившими в налоговый орган до перехода на упрощенную систему налогообложения комплект документов, перечисленных в ст. 165 НК РФ, после их перехода на упрощенную систему налогообложения. Аналогичный подход высказал и ФАС Волго-Вятского округа. Он отказал нескольким налогоплательщикам в применении нулевой ставки и вычетов, так как, по его мнению, правом на

налоговые вычеты и на возмещение из бюджета НДС при применении нулевой ставки могут пользоваться только плательщики этого налога (см. Постановления от 23.03.2006 N А29-3764/2005а, от 14.12.2004 N А29-744/2004-А и другие).

Однако в судебной практике можно встретить и решения, вынесенные в пользу налогоплательщиков. Так поступил, например, ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 06.04.2006 N Ф03-А73/06-2/577). Он рассмотрел спор между налоговой инспекцией и компанией, которой налоговики отказали в возмещении НДС, поскольку на момент подачи документов она утратила статус плательщика НДС. Налоговики настаивали, что применяющие УСН компании не признаются плательщиками НДС, поэтому вычеты им не положены. Но судьи с таким подходом не согласились. Они решили, что компания вправе претендовать на вычет за тот период, когда была плательщиком НДС, несмотря на то, что сейчас перешла на УСН, так как налог своим поставщикам она уплатила и соответствующие счета-фактуры у нее имелись.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 06.12.2007 N А65-21054/2006-СА1-42-23, Центрального округа от 20.03.2006 N А35-162/05-С3 и других.

Налог, предъявляемый покупателю

Проблема 55. НДС сверх цены или расчетным путем

Согласно п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

Если стороны договора при формировании договорной цены на товары (работы, услуги) не включают в нее НДС и продавец не выделит его отдельной строкой в расчетных документах, то впоследствии он вынужден будет обратиться к покупателю с требованием доплатить НДС (ведь налоговики обязательно взыщут с него НДС по этой сделке). Далеко не все покупатели, оказавшиеся в такой ситуации, соглашаются доплачивать налог и предлагают продавцу выделить налог расчетным путем из полученных сумм, что, конечно же, не может устроить уже продавца. Возникает вопрос: прав ли продавец, требуя от покупателя доплатить НДС сверх уже полученных сумм?

Высший Арбитражный Суд считает, что продавец прав. По его мнению, НДС необходимо взыскивать сверх цены товаров (работ, услуг), если он не был включен в расчет цены по договору (п. 15 Обзора практики разрешения споров по договору строительного подряда (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 24.01.2000 N 51)).

Аналогичные выводы содержат также Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 03.09.2007 N А79-9427/2006, Уральского округа от 28.03.2006 N Ф09-1183/06-С4, Северо-Западного округа от 23.04.2007 N А05-10962/2006-28 и ряд других. В них тоже говорится о том, что не предъявленный покупателю НДС должен начисляться сверх цены договора.

Но есть и другая точка зрения, которую также можно встретить в судебных решениях. Так, в Постановлениях ФАС Московского округа от 22.03.2004 N КА-А40/1248-04, Северо-Западного округа от 07.04.2006 N А44-2620/2005-5 и Волго-Вятского округа от 22.08.2005 N А29-9341/2004-4э судьи пришли к выводу, что если по условиям договора НДС дополнительно к цене не предъявлен, то сумма налога должна считаться фактически дополненной к цене и выделяться из нее расчетным путем.

Отметим, что, на наш взгляд, НДС надо начислять сверх цены договора только в том случае, если продавец представит доказательства, подтверждающие, что сумма НДС не вошла в сумму договора. Во всех остальных случаях НДС следует исчислять расчетным путем из сумм, полученных продавцом (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.09.2002 N Ф04/3321-414/А75-2002).

Счет-фактура

Проблема 56. Как заставить поставщика выставить правильный счет-фактуру

Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав продавец должен выставить соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав.

Нередко счета-фактуры, выставленные поставщиком, содержат в себе технические, арифметические, орфографические и прочие ошибки. Добросовестный поставщик всегда пойдет навстречу покупателю и заменит документ, составленный с ошибкой. Но ведь может случиться и

так, что продавец не захочет менять счет-фактуру или, что еще хуже, вовсе не выставит его. Что в этом случае делать покупателю, ведь неправильно составленный счет-фактура является препятствием для вычета НДС? Может ли он принудить поставщика выставить (перевыставить) счет-фактуру?

Судебная практика дает на этот вопрос отрицательный ответ. Показательным примером в данном случае является Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.09.2006 N А19-9546/06-16-Ф02-4769/06-С2.

В этом деле организация потребовала через суд, чтобы предприниматель направил ей составленный в соответствии с требованиями действующего законодательства РФ счет-фактуру к договору купли-продажи здания. Общество указало, что отсутствие данного документа в принципе лишает его права заявить налоговые вычеты по НДС. Но арбитражный суд отказал организации в иске, посчитав, что истец избрал способ защиты права, не предусмотренный законом. Кассационная инстанция оставила вынесенное решение в силе, указав, что способы защиты прав, установленные гражданским законодательством, неприменимы к налоговым отношениям (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 14.01.2008 N А28-4470/2007-113/22, Дальневосточного округа от 24.01.2005 N Ф03-А51/04-1/3254.

Тому, кто окажется в ситуации, когда поставщик не выдает счет-фактуру, остается ссылаться лишь на Определение КС РФ от 02.10.2003 N 384-О, где сказано, что счет-фактура не является единственным документом для возмещения суммы уплаченного НДС, и доказывать факт перечисления НДС поставщику другими документами, например платежным поручением, в котором выделена сумма налога.

Если же поставщик не заменит счет-фактуру, в котором имеются ошибки, то у покупателя будет шанс отстоять свое право на вычет, обратившись в арбитражный суд (см. проблему 59 "Оформление и исправление счетов-фактур").

Проблема 57. Счет-фактура при возмещении расходов арендодателю

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Сегодня актуальным является вопрос о правомерности вычета НДС по коммунальным услугам при аренде имущества в ситуации, когда арендатор возмещает арендодателю коммунальные расходы, а тот, в свою очередь, перевыставляет арендатору счет-фактуру на эти расходы.

Согласно разъяснениям Минфина России и ФНС России арендодатель не вправе выставить арендатору счет-фактуру на стоимость возмещаемых услуг, т.к. реализация данных услуг им не производится. Соответственно, у арендатора нет права на вычет сумм НДС в части возмещаемых расходов (см. Письма ФНС России от 23.04.2007 N ШТ-6-03/340@, Минфина России от 24.03.2007 N 03-07-15/39, от 06.09.2005 N 07-05-06/234, от 03.03.2006 N 03-04-15/52 и другие).

Судебная практика показывает, что в случае возникновения судебного спора с налоговой инспекцией шансы отстоять свое право на вычет, имея на руках перевыставленные счета-фактуры, у налогоплательщика (арендатора) все же имеются. Но оценить их весьма сложно, поскольку практика складывается весьма неоднозначно.

Например, ФАС Центрального округа поддерживает налоговиков и считает, что операции по поставке (отпуску) электроэнергии, осуществляемые в рамках договора аренды, нельзя относить к операциям по реализации товаров для целей налогообложения НДС. Поэтому счета-фактуры на оплату электроэнергии арендодателем арендатору выставяться не должны (см. Постановления от 10.10.2007 N А36-2553/2006, от 25.04.2007 N А14-15645-2006586/25). Причем правомерность решения от 10.10.2007 подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ, который не нашел оснований для его пересмотра (Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07).

Решение в поддержку налоговых органов принял и ФАС Западно-Сибирского округа (см. Постановление от 21.01.2008 N Ф04-163/2008(568-А46-41)).

А вот ФАС Московского, Волго-Вятского и Северо-Западного округов считают иначе. По их мнению, арендатор, который оплачивает стоимость электроэнергии арендодателю, вправе применить вычет на основании счетов-фактур, выставленных ему арендодателем (см. Постановления ФАС Московского округа от 24.09.2007 N КА-А40/9813-07, Волго-Вятского округа от 10.12.2007 N А28-4636/2007-149/23, от 22.12.2005 N А82-4797/2004-15, Северо-Западного округа от 22.12.2005 N А56-37483/04).

Чтобы избежать спора с налоговиками, можно воспользоваться одним из нижеперечисленных вариантов.

Первый - заключить договоры на коммунальные услуги непосредственно с поставщиками этих услуг.

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, потребляемых арендатором. 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.

Третий - помимо договора аренды арендатору и арендодателю можно заключить агентский договор. 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.

Проблема 58. Пять дней для счета-фактуры

При реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или со дня передачи имущественных прав (п. 3 ст. 168 НК РФ).

Как быть, если счет-фактура выставлен позднее пятидневного срока? Может ли это послужить основанием для отказа в вычете НДС?

Налоговый кодекс ответа на этот вопрос не дает. При этом налоговики на местах зачастую отказывают в вычетах тем, у кого имеются счета-фактуры, выставленные с опозданием.

Однако нарушение сроков выставления счета-фактуры не является нарушением налогового законодательства и не может служить основанием для отказа в вычете уплаченных сумм НДС, так как установленный срок выставления счетов-фактур не является пресекательным и его нарушение не предусмотрено в качестве основания для отказа в применении налоговых вычетов. Это мнение большинства арбитражных судов (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.07.2007 N А19-27327/06-15-Ф02-5514/07, Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-31806/04, Дальневосточного округа от 05.12.2001 N Ф03-А73/01-2/2542, Московского округа от 17.06.2003 N КА-А40/3836-03, Уральского округа от 16.08.2005 N Ф09-3474/05-С2 и другие).

Кстати, косвенно возможность использования вычетов по счету-фактуре, выставленному с нарушением сроков, подтверждает и Минфин России. В Письме от 23.06.2004 N 03-03-11/107 разъясняется, что, если счета-фактуры поступили с опозданием, вычет НДС производится в том налоговом периоде, в котором фактически получены данные счета-фактуры.

Проблема 59. Оформление и исправление счетов-фактур

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ (ст. 169 НК РФ).

Для правомерного вычета (возмещения) НДС счет-фактура должен быть оформлен в соответствии с требованиями, установленными п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

От правильности оформления счета-фактуры зависит возможность принять к вычету сумму НДС, указанную в этом счете-фактуре. Поэтому налогоплательщики должны внимательно изучать все получаемые ими от контрагентов счета-фактуры на предмет выявления в них ошибок (неточностей, отсутствия каких-то реквизитов и т.п.) с тем, чтобы сразу же принять меры к их исправлению и не доводить дело до суда. Ведь для налоговиков ошибки в счете-фактуре - "хороший" повод для отказа в налоговом вычете.

Чтобы оценить свои шансы в судебном споре, налогоплательщик должен знать, какую позицию занимают арбитражные суды при рассмотрении споров, связанных с оформлением счетов-фактур. Выводы, сделанные арбитражными судами, мы приводим ниже:

- отсутствие печати на счете-фактуре нарушением не является и основанием для отказа в вычете служить не может (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 10.08.2005 N Ф04-5074/2005(13650-А03-34), Московского округа от 14.08.2007 N КА-А40/7956-07, Поволжского округа от 23.01.2007 N А65-4641/04 и другие);

- счет-фактуру можно заполнять как рукописным, так и машинописным способом либо двумя способами одновременно (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.04.2007 N А19-18342/06-43-Ф02-1808/07, Центрального округа от 17.01.2007 N А48-1058/06-15, Северо-Западного округа от 11.04.2007 N А56-17120/2006 и другие);

- наименование товара в счете-фактуре может быть указано на иностранном языке (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.02.2007 N А33-21466/05-Ф02-623/07-С1, Поволжского округа от 10.05.2007 N А12-18671/06-С51, Московского округа от 24.05.2007 N КА-А40/4537-07 и другие);
- налогоплательщик может принять к вычету НДС на основании счета-фактуры, полученного по факсу (см. Постановления ФАС Московского округа от 03.03.2006 N КА-А40/853-06, Западно-Сибирского округа от 27.02.2006 N Ф04-599/2006(19980-А27-6), Уральского округа от 21.02.2006 N Ф09-685/06-С2);
- отсутствие в счете-фактуре КПП продавца или покупателя не является основанием для отказа в вычете (см. Постановления ФАС Центрального округа от 27.08.2007 N А64-6075/05-15, Северо-Кавказского округа от 07.05.2007 N Ф08-2086/2007-883А, Центрального округа от 27.04.2007 N А48-3315/06-15 и другие);
- счет-фактура, содержащий опечатки, грамматические и технические ошибки, может служить основанием для вычета НДС (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18.12.2007 N А05-13752/2006-11, Волго-Вятского округа от 09.11.2007 N А29-951/2007, Московского округа от 07.11.2006 N КА-А40/10849-06, Уральского округа от 30.07.2007 N Ф09-918/06-С2);
- отсутствие номера счета-фактуры влечет отказ в применении налогового вычета (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.05.2007 N А19-17324/06-24-Ф02-2439/07, Дальневосточного округа от 07.12.2005 N Ф03-А73/05-2/4169);
- указание в счете-фактуре неверного (несуществующего) ИНН поставщика является основанием для отказа в применении налоговых вычетов (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 20.07.2007 N А82-234/2006-28, Дальневосточного округа от 28.03.2007 N Ф03-А59/06-2/5491, Северо-Кавказского округа от 23.07.2007 N Ф08-3782/2007-1724А и другие);
- неуказание ИНН покупателя (или указание с техническими ошибками) не влечет отказа в вычете (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.07.2007 N А05-8991/2006, Московского округа от 24.05.2007 N КА-А40/4537-07, Поволжского округа от 03.10.2006 N А55-169/06 и другие);
- индекс в счете-фактуре указывать не обязательно (см. Постановления ФАС Московского округа от 10.01.2007 N КА-А40/13018-06, Центрального округа от 07.02.2006 N А54-5150/2005-С5 и другие);
- указание в счете-фактуре неполного адреса продавца (грузоотправителя) является несущественным нарушением, которое не влечет за собой отказ в применении налогового вычета (см. Постановления ФАС Московского округа от 28.09.2006 N КА-А40/9333-06, Западно-Сибирского округа от 05.02.2007 N Ф04-97/2007(30904-А03-34), Северо-Западного округа от 14.09.2007 N А05-12329/2006-13 и другие);
- в счете-фактуре должен стоять тот адрес, который указан в учредительных документах продавца (покупателя) (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.08.2007 N А19-4554/07-11-Ф02-4963/07, Дальневосточного округа от 02.08.2007 N Ф03-А73/07-2/2156, Уральского округа от 11.07.2006 N Ф09-5853/06-С2 и другие);
- в счете-фактуре на услуги (работы) в строках, которые относятся к сведениям о грузополучателе и грузоотправителе, необходимо ставить прочерк или не заполнять их вовсе (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 17.01.2007 N Ф03-А59/06-2/4905, Московского округа от 04.06.2007 N КА-А41/4782-07, Уральского округа от 04.07.2007 N Ф09-5043/07-С2, Западно-Сибирского округа от 22.10.2007 N Ф04-2452/2007(39555-А03-25) и другие);
- если грузоотправитель и грузополучатель одновременно являются продавцом и покупателем, то строки "Грузоотправитель" и "Грузополучатель" в счете-фактуре можно не заполнять (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 08.02.2007 N А56-6902/2006, Московского округа от 16.10.2007 N КА-А40/10788-07, Уральского округа от 20.06.2007 N Ф09-4733/07-С2 и другие);
- при совпадении грузополучателя и покупателя (грузоотправителя и продавца) в счете-фактуре можно указывать "он же" (см. Постановления ФАС Поволжского округа от 02.10.2007 N А72-6677/06-12/228, Московского округа от 11.07.2007 N КА-А40/6592-07, Восточно-Сибирского округа от 19.04.2007 N А33-14779/06-Ф02-1937/07 и другие);
- указание в счете-фактуре номера платежного документа требуется только при наличии предоплаты (см. Постановления ФАС Московского округа от 28.02.2007 N КА-А40/1044-07, Северо-Западного округа от 15.01.2007 N А56-20445/2006, Уральского округа от 09.03.2007 N Ф09-1313/07-С2 и другие);
- если оплата и отгрузка прошли в одном налоговом периоде, то номер платежного документа в счете-фактуре можно не указывать (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 06.08.2007 N А56-19668/2006, Уральского округа от 19.09.2007 N Ф09-7689/07-С2, от 14.02.2007 N Ф09-443/07-С2 и другие);
- наименование товара (работ, услуг) в счете-фактуре может быть указано в обобщенном виде. Детальное описание товара (работы, услуги) не обязательно (см. Постановления ФАС

Восточно-Сибирского округа от 22.02.2007 N А19-17271/06-51-Ф02-577/07, Западно-Сибирского округа от 11.05.2006 N Ф04-2611/2006(22305-А81-14), Северо-Кавказского округа от 29.03.2007 N Ф08-1381/2007-580А и другие);

- при выполнении работ и оказании услуг единицы изменения в счете-фактуре указывать не обязательно (см. Постановления ФАС Московского округа от 05.07.2007 N КА-А40/6221-07, Уральского округа от 27.11.2007 N Ф09-9766/07-С2, Восточно-Сибирского округа от 11.01.2006 N А10-4653/05-Ф02-6684/05-С1 и другие);

- отсутствие расшифровок подписей на счете-фактуре не является безусловным основанием для отказа в вычете НДС (см. Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 11.04.2007 N Ф08-1671/2007-717А, Северо-Западного округа от 05.07.2007 N А56-34683/2006, Центрального округа от 27.04.2007 N А48-3315/06-15 и другие);

- при отсутствии в штате организации должности главного бухгалтера в графе, предусмотренной для подписи главного бухгалтера, можно поставить подпись руководителя организации или оставить ее незаполненной (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 09.07.2002 N 58/02, ФАС Поволжского округа от 11.01.2007 N А65-17450/06-СА2-9, Уральского округа от 22.10.2007 N Ф09-8623/07-С2, Московского округа от 14.11.2007 N КА-А40/11701-07 и другие);

- счета-фактуры, подписанные неуполномоченными лицами, не могут служить основанием для вычета НДС (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 19.11.2007 N А43-3375/2006-31-978, Дальневосточного округа от 02.03.2007 N Ф03-А24/07-2/42, Западно-Сибирского округа от 21.02.2007 N Ф04-481/2007(31373-А67-34) и другие);

- при подписании счета-фактуры факсимиле использовать нельзя (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.08.2007 N А33-2095/07-Ф02-4010/07, Поволжского округа от 03.05.2007 N А57-4249/06, Дальневосточного округа от 21.02.2007 N Ф03-А73/06-2/5431 и другие). В то же время следует сказать, что иногда суды принимают противоположные решения и признают использование факсимиле правомерным. Но такие решения встречаются редко (см. например, Постановление ФАС Московского округа от 12.07.2007 N КА-А41/5085-07);

- налоговое законодательство не запрещает вносить изменения в неправильно оформленный счет-фактуру (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22.10.2007 N А11-267/2007-К2-22/68, Московского округа от 10.09.2007 N КА-А40/9217-07, Центрального округа от 03.10.2007 N А-62-358/2007 и другие);

- налогоплательщик может внести изменения в неправильно оформленный счет-фактуру, в том числе и путем его замены на составленный в установленном порядке с тем же номером и датой (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 26.09.2007 N Ф04-6650/2007(38511-А67-25), Дальневосточного округа от 04.04.2007 N Ф03-А59/07-2/314, Московского округа от 09.08.2007 N КА-А40/7671-07 и другие). Однако нельзя не сказать о том, что ФАС Восточно-Сибирского и Северо-Кавказского округов считают иначе. По их мнению, налогоплательщик не вправе выставлять дубликаты счетов-фактур (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.02.2007 N А69-1830/05-11-Ф02-165/07-С1, Северо-Кавказского округа от 02.08.2007 N Ф08-4846/2007-1853А);

- если при проведении проверки налоговый орган выявит ошибки в заполнении счетов-фактур, то он обязан проинформировать об этом налогоплательщика и потребовать внести исправления (см. Определение КС РФ от 12.07.2006 N 267-О, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 21.08.2007 N Ф04-5696/2007(37344-А03-14), Московского округа от 02.05.2007 N КА-А41/3396-07, Центрального округа от 15.11.2006 N А64-467/06-11 и другие).

Восстановление НДС

Согласно ст. 171 НК РФ в случае приобретения товаров (работ, услуг) для операций, признаваемых объектом налогообложения, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на суммы налога, предъявленные ему поставщиком товаров (работ, услуг).

При этом в п. 3 ст. 170 НК РФ перечислены случаи, когда на налогоплательщика возлагается обязанность восстановить ранее принятые к вычету суммы "входного" НДС. В этом пункте речь идет о ситуациях, когда ранее приобретенные товары (работы, услуги) начинают использоваться для операций, не облагаемых НДС.

Проблема 60. Хищение товара

На практике нередко случается так, что приобретенные налогоплательщиком товары выбывают из его владения помимо его воли, например в результате пожара, хищения, конфискации и прочих подобных действий или событий. В этом случае перед налогоплательщиком встает вопрос: что делать с НДС по таким товарам, если он уже был предъявлен к вычету? Надо

ли восстанавливать НДС по утраченному товару, ведь в деятельности, облагаемой НДС, он больше использоваться не будет?

Минфин России считает, что суммы НДС, ранее принятые к вычету по имуществу, впоследствии выбывшему в связи с порчей, хищением и по другим аналогичным причинам без выявления виновных лиц, нужно восстановить. При этом восстановление нужно проводить в том налоговом периоде, в котором недостающее имущество списывается с учета в установленном порядке. По амортизируемому имуществу восстановлению подлежат суммы налога в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости имущества без учета переоценки (Письма от 01.11.2007 N 03-07-15/175, от 14.08.2007 N 03-07-15/120, от 06.05.2006 N 03-03-04/1/421 и другие). Этой же позиции придерживаются и налоговики на местах.

Однако требования налоговиков о восстановлении НДС по выбывшему имуществу, основанные на разъяснениях Минфина России, являются незаконными. Это стало очевидным, после того как в конце 2006 г. ВАС РФ признал противоречащим Налоговому кодексу РФ абз. 13 раздела "В целях применения статьи 171 НК РФ" Приложения к Письму ФНС России от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@, где содержалось требование о восстановлении НДС, относящегося к стоимости похищенного имущества. ВАС РФ пришел к выводу, что недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара не отнесены к числу случаев, с которыми НК РФ связывает необходимость восстановления НДС (Решение ВАС РФ от 23.10.2006 N 10652/06).

Таким образом, при списании утраченных (похищенных) товаров НДС восстанавливать не нужно, как бы этого ни хотелось Минфину России, так как Налоговый кодекс РФ такого требования не содержит.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2007 N А56-40702/2006, Уральского округа от 03.07.2007 N Ф09-4997/07-С3, Северо-Кавказского округа от 10.05.2007 N Ф08-2502/2007-1036А, Центрального округа от 28.03.2007 N А48-4688/06-19 и других.

Проблема 61. Списание основных средств

Налоговый кодекс (ст. ст. 170 и 171 НК РФ) предусматривает необходимость восстановления НДС только в тех случаях, когда товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, начинают использоваться при осуществлении операций, не облагаемых НДС. Но, как и в случае с потерей товара, при списании основных средств до истечения срока их полезного использования налоговики говорят о необходимости восстановления НДС, ранее принятого к вычету (Письма Минфина России от 07.12.2007 N 03-07-11/617, от 22.11.2007 N 03-07-11/579, УМНС России по г. Москве от 13.09.2004 N 24-11/58949).

Однако судебная практика показывает, что такие требования незаконны. Неоднократно в своих решениях суды указывали, что при списании имущества до истечения срока его полезного использования налогоплательщик не должен восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы НДС на остаточную стоимость имущества, если данные суммы были приняты к вычету и возмещены при постановке на учет основных средств, приобретенных для использования в производстве, так как подобных требований в Налоговом кодексе РФ нет (Постановления ФАС Уральского округа от 26.04.2007 N Ф09-2970/07-С2, Западно-Сибирского округа от 31.10.2007 N Ф04-7596/2007(39735-А27-37), Московского округа от 20.07.2007 N КА-А40/6508-07 и другие).

Налоговые вычеты

Согласно ст. ст. 171 и 172 НК РФ налогоплательщик имеет право принять к вычету сумму "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, если:

- 1) товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;
- 2) товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету;
- 3) имеется правильно оформленный счет-фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Никаких иных условий Налоговый кодекс РФ не содержит. Несмотря на это, довольно часто налоговики на местах отказывают налогоплательщикам в вычетах, несмотря на выполнение всех этих условий, находя иные причины для отказа.

Проблема 62. Налоговый вычет и контрагенты

Если при проверке поставщика выяснится, что тот не сдает отчетность в налоговую инспекцию, не платит налоги или отсутствует по адресу, указанному в его учредительных документах, отказ в вычете практически неизбежен. Свой отказ налоговики мотивируют

недобросовестностью налогоплательщика. Возникает вопрос: законен ли отказ в применении налоговых вычетов только на том основании, что контрагент налогоплательщика не сдает налоговую отчетность (отсутствует по адресу или не платит налоги)?

В большинстве своем арбитражные суды исходят из того, что непредставление налоговой отчетности контрагентом (отсутствие по адресу, указанному в документах) не может служить основанием для отказа налогоплательщику в применении налогового вычета. Дело в том, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 09.11.2007 N A29-951/2007 указал, что налоговое законодательство не ставит право налогоплательщика на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость в зависимость от представления отчетности его контрагентом и уплаты последним налога (аналогичные выводы содержат также Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.08.2007 N A19-799/07-57-Ф02-5987/07, Западно-Сибирского округа от 26.07.2007 N Ф04-4518/2007(36000-A03-25), Московского округа от 16.07.2007 N КА-A40/6706-07 и другие).

Налогоплательщику может быть отказано в налоговых вычетах по НДС только в том случае, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик при выборе контрагента действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Например, в одном из дел организации было отказано в вычетах по НДС, так как проверяющие, да и сам налогоплательщик, не смогли найти контрагента, который к тому же не платил налоги и не сдавал отчетность (Постановление ФАС Поволжского округа от 18.01.2007 N A55-4278/2006). В другом деле контрагент налогоплательщика не только отсутствовал по месту регистрации, не платил налоги и не сдавал отчетность, но еще и представлял налогоплательщику документы с поддельными подписями. Это тоже послужило основанием для отказа в вычете (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 02.03.2007 N Ф03-A24/07-2/42). В третьем - контрагенты вовсе отрицали связь с организацией-налогоплательщиком (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 08.10.2007 N Ф08-6588/2007-2440А). Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.03.2007 N A19-21226/06-56-Ф02-971/07-С1, Московского округа от 23.05.2007 N КА-A40/4006-07, Уральского округа от 30.10.2007 N Ф09-8879/07-С2, Центрального округа от 12.02.2007 N А54-3316/2006С21 и других.

Проблема 63. Право на вычет при отсутствии операций, облагаемых НДС

Согласно ст. 171 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога, исчисленную им к уплате по правилам ст. 166 НК РФ, на сумму налоговых вычетов.

Налоговики считают, что налогоплательщик не имеет права применить налоговые вычеты при отсутствии оборотов по реализации в соответствующем налоговом периоде. Они объясняют это тем, что на сумму вычетов может быть уменьшена только сумма налога, исчисленная на основании ст. 166 НК РФ и подлежащая уплате в бюджет. Если же у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде налоговая база отсутствует (то есть нет суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет), то и уменьшать ему нечего (Письма Минфина России от 25.12.2007 N 03-07-11/642, от 08.02.2005 N 03-04-11/23, УФНС России по г. Москве от 09.11.2007 N 19-11/106815, от 19.04.2007 N 19-11/36204 и другие).

Однако арбитражная практика показывает, что суды считают правомерным принятие НДС к вычету в налоговом периоде, когда облагаемая НДС реализация товаров (работ, услуг) отсутствует.

В частности, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 03.05.2006 N 14996/05 указал, что Налоговый кодекс не устанавливает наличие реализации товаров, работ, услуг в конкретном периоде в качестве обязательного условия для применения вычета. Также на правомерность принятия к вычету сумм "входного" НДС в периоде отсутствия оборотов по реализации было указано в Постановлениях ФАС Московского округа от 21.06.2007 N КА-A40/5693-07, Северо-Западного округа от 20.06.2007 N A21-7523/2006, Уральского округа от 14.06.2007 N Ф09-4040/07-С2 и других.

Проблема 64. Вычет по исправленному счету-фактуре

Право на вычет НДС возникает у налогоплательщика тогда, когда товары (работы, услуги) приняты им к учету, предполагается их использование в облагаемых НДС операциях и есть на руках правильно оформленный счет-фактура (ст. ст. 171 и 172 НК РФ).

Если же составленный счет-фактура содержит в себе ошибки, которые требуют исправлений, то у налогоплательщика, получившего такой счет-фактуру, может возникнуть вопрос: в каком налоговом периоде следует принимать к вычету НДС по исправленному счету-фактуре? В том, в котором была совершена хозяйственная операция, или в том, когда в счет-фактуру были внесены изменения?

Минфин России считает, что налогоплательщик может предъявить к вычету суммы НДС только в том налоговом периоде, в котором получен исправленный счет-фактура, при одновременном соблюдении иных условий, предусмотренных гл. 21 НК РФ (Письмо от 26.07.2007 N 03-07-15/112). Так же считают и в налоговом ведомстве (Письма ФНС России от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@, УФНС России по г. Москве от 02.10.2007 N 19-11/093419 и другие).

Однако анализ судебной практики показывает, что арбитражные суды сегодня считают иначе. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 14.09.2007 N А05-12329/2006-13 пришел к выводу, что, если налогоплательщик исправил или переоформил счета-фактуры, он вправе применить налоговые вычеты в том налоговом периоде, в котором имели место соответствующие хозяйственные операции (приобретение и принятие товара на учет). С ним солидарен и ФАС Восточно-Сибирского округа, который не согласился с налоговой инспекцией в том, что вычеты могут быть заявлены только в том налоговом периоде, когда были внесены исправления в счета-фактуры. Он пришел к заключению, что такого условия применения налоговых вычетов в Налоговом кодексе нет (Постановление от 11.09.2007 N А19-6213/07-Ф02-5990/07).

Этих же позиций придерживаются и другие арбитражные суды (см. Постановления ФАС Московского округа от 02.07.2007 N КА-А40/6078-07, Северо-Кавказского округа от 22.02.2007 N Ф08-691/2007-289А, Уральского округа от 08.08.2007 N Ф09-6164/07-С2 и многие другие).

Проблема 65. Расходы на командировки

Согласно п. 7 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В Правилах ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914) сказано, что вычет НДС, уплаченного по расходам на командировки, возможен только в том случае, если в подтверждающих расходы документах сумма налога выделена отдельной строкой (п. 10).

Требование об обязательном выделении НДС отдельной строкой в документах, подтверждающих расходы, неоднократно озвучивал Минфин России. Например, в Письме от 24.04.2007 N 03-07-11/126 прямо говорится, что основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость по услугам по найму жилого помещения в гостинице в период командировки являются бланки строгой отчетности с указанием в этих бланках сумм налога на добавленную стоимость. Другим Письмом от 16.05.2005 N 03-04-11/112 Минфин России довел до сведения налогоплательщиков, что основанием для принятия к вычету сумм НДС, уплаченных по услугам по проезду к месту служебной командировки и обратно, может быть только тот проездной документ (билет), в котором сумма налога выделена отдельной строкой. Такого же мнения придерживаются и налоговики (Письмо МНС России от 04.12.2003 N 03-1-08/3527/13-АТ995).

Арбитражные суды далеко не всегда соглашались с позицией Минфина и ФНС. В большинстве случаев они признают за налогоплательщиком право на вычет НДС в ситуации, когда сумма НДС в расходных документах явно не выделена.

Например, ФАС Центрального округа посчитал обоснованным применение организацией налоговых вычетов на основании проездных билетов и кассовых чеков, в которых сумма НДС была не выделена. В своем решении он указал, что суммы НДС по командировочным расходам, предъявляемые к вычету, могут подтверждаться не только счетами-фактурами, но и иными документами, а выделение в них отдельной строкой НДС не является обязательным (см. Постановление от 25.05.2007 N А48-2510/06-8).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 25.07.2006 N КА-А41/6528-06, Западно-Сибирского округа от 07.02.2006 N Ф04-133/2006(19416-А45-27), Северо-Западного округа от 25.01.2005 N А13-8572/04-14 и других.

Проблема 66. Вычет при приобретении основных средств

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории

Российской Федерации либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 и при наличии соответствующих первичных документов.

Суммы НДС по основным средствам в полном объеме принимаются к вычету после принятия этих основных средств на учет.

На практике возник вопрос: может ли налогоплательщик применить налоговый вычет по приобретенному основному средству, если оно учтено у него на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы"?

Минфин России считает, что право на вычет возникает только после отражения приобретенного основного средства на счете 01 "Основные средства". А до этого момента, пока оборудование числится на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", оснований для вычета налога не имеется (Письма Минфина России от 21.09.2007 N 03-07-10/20, от 22.03.2004 N 04-03-08/16).

Согласно с этим подходом и налоговое ведомство. В Письме от 05.04.2005 N 03-1-03/530/8@ ФНС России разъяснила, что вычеты сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцом при приобретении основного средства, производятся в том налоговом периоде, в котором основное средство принято к бухгалтерскому учету и отражено на счете 01 "Основные средства" (см. также Письмо УФНС России по г. Москве от 02.10.2007 N 19-11/093494).

На сегодняшний день судебная практика выработала единый подход к решению данного вопроса, который в корне отличается от мнения налоговых органов. Суды признают за налогоплательщиком право на налоговые вычеты, если основное средство принято им к учету на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", мотивируя это тем, что Налоговый кодекс РФ не связывает применение налогового вычета с оприходованием оборудования на каком-либо определенном счете бухгалтерского учета. Ибо для вычета важен сам факт принятия оборудования к учету.

Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 13.09.2007 N Ф09-6893/07-С2 указал, что право налогоплательщика на налоговый вычет в силу п. 1 ст. 172 НК РФ возникает с момента приобретения (принятия на учет) товара, оформления счетов-фактур и фактической оплаты (включая сумму налога) <*>, вне зависимости от того, на каком счете принят к учету объект основных средств и когда началась его эксплуатация. Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Московского округа от 18.06.2007 N КА-А41/5365-07, который указал налоговой инспекции, что План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, требованиями которых она руководствовалась, не являются нормативно-правовыми документами и не устанавливают порядок исчисления НДС и порядок применения налоговых вычетов (см. также Постановления ФАС Уральского округа от 22.03.2007 N Ф09-1870/07-С2, Поволжского округа от 15.08.2007 N А65-14996/06, Северо-Западного округа от 01.10.2007 N А26-696/2007 и другие).

<*> В периоде, к которому относится спор, необходимым условием для вычета НДС являлся факт оплаты поставщику. С 1 января 2006 г. в общем случае вычеты предоставляются независимо от того, уплачен НДС поставщику или нет.

Проблема 67. Документы на вычет представлены в суд

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. п. 3, 6 - 8 ст. 171 НК РФ.

При проведении налоговых проверок налогоплательщик обязан представить налоговикам указанные документы, чтобы подтвердить обоснованность применения налоговых вычетов по НДС. Но иногда случается так, что на момент проверки у налогоплательщика надлежаще оформленных документов нет. Например, они могут быть потеряны или неправильно оформлены. В такой ситуации налоговики, скорее всего, откажут налогоплательщику в применении вычетов.

Если налогоплательщик будет оспаривать решение налогового органа в суде, то, чтобы доказать право на вычет, он должен будет представить суду соответствующие доказательства (надлежаще оформленные документы). И здесь встает вопрос: обязан ли суд рассмотреть и оценить эти документы?

К сожалению, судебная практика не выработала единого подхода по вопросу о том, влечет ли представление налогоплательщиком документов непосредственно в суд недействительность решения налогового органа, если на момент проведения налоговой проверки и вынесения оспариваемого решения эти документы не были представлены налоговому органу.

Конституционный Суд РФ исходит из того, что представление документов непосредственно в суд не лишает налогоплательщика права на вычет, поскольку "...арбитражные суды обязаны исследовать документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета" (Определение КС РФ от 12.07.2006 N 267-О).

Так же считает и Высший Арбитражный Суд РФ. В п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.12.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что суд обязан принять к рассмотрению документы и иные доказательства, которые налогоплательщик представил в обоснование своих возражений, независимо от того, подавал налогоплательщик эти документы налоговому органу при проведении проверки или нет (см. также Постановление Президиума ВАС РФ от 16.10.2007 N 3587/07).

Этих же позиций придерживается большинство арбитражных судов.

Например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 08.11.2007 N А49-2332/07 указал, что налогоплательщик вправе представить, а арбитражные суды обязаны исследовать документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о предоставлении налогоплательщику налогового вычета.

ФАС Уральского округа отверг довод налогового органа о неправомерном принятии к рассмотрению судом сведений и документов, отсутствовавших у инспекции по состоянию на момент проведения камеральной налоговой проверки. Он пришел к выводу, что суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу при проверке или после нее (Постановление от 07.11.2007 N Ф09-8997/07-С2).

ФАС Северо-Западного округа обратил внимание налоговиков на то, что несвоевременное представление налогоплательщиком документов по требованию налогового органа не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов и в возмещении налога из бюджета (Постановление от 22.10.2007 N А56-5764/2007).

Аналогичные выводы содержат также Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.11.2006 N А19-38907/05-44-45-Ф02-5832/06-С1, Дальневосточного округа от 04.04.2007 N Ф03-А51/07-2/471, Центрального округа от 27.08.2007 N А64-6075/05-15 и другие.

Но, как было сказано выше, есть и другие судебные решения. Правда, после вынесения КС РФ Определения N 267-О их заметно поубавилось. Некоторые суды считают, что документы, представленные налогоплательщиком непосредственно в суд, не подтверждают право на вычет, так как суд не обязан проводить камеральные проверки. Суд должен осуществлять проверку решения налогового органа исходя из тех документов, которые на момент вынесения решения были представлены в налоговый орган (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 20.01.2006 N А11-735/2005-К2-23/55, Северо-Кавказского округа от 23.01.2007 N Ф08-7021/2006-2894А и другие).

На наш взгляд, налогоплательщик все же может представить документы непосредственно в суд, тем более что наличие этого права подтверждают высшие судебные инстанции - КС РФ и ВАС РФ.

Уплата налога

Проблема 68. Штраф за неперечисление налога

В силу п. 5 ст. 173 НК РФ, если лицо, не являющееся плательщиком НДС, выставит покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога, оно обязано исчислить НДС и уплатить его в бюджет. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Часто у неплательщиков НДС, выставяющих счета-фактуры своим покупателям, возникает соблазн не платить полученный от них НДС в бюджет со ссылкой на то, что они не являются налогоплательщиками НДС.

Какие санкции может применить налоговый орган, если в результате проверки будет обнаружено, что выделенные в счетах-фактурах суммы НДС в бюджет не уплачены?

Очевидно, что налоговый орган взыщет с нарушителя всю неуплаченную сумму НДС, а также пени за несвоевременную уплату налога. Но сможет ли он наложить на этого неплательщика НДС штраф на основании ст. 122 НК РФ, которой установлена ответственность за неуплату (неполную уплату) налогов в размере от 20 до 40% неуплаченной суммы налога?

Представители налогового ведомства считают, что в случае неуплаты налога лицом, выставившим счет-фактуру с выделением суммы НДС, оно подлежит привлечению к

ответственности по ст. 122 НК РФ (Письмо УМНС России по г. Москве от 29.10.2002 N 11-10/51672).

Иного мнения придерживается Высший Арбитражный Суд. В своих решениях он неоднократно указывал, что на неплательщике НДС, получившем налог на основании выставленного счета-фактуры, лежит лишь обязанность по перечислению выделенного в счете-фактуре и неправомерно полученного от покупателя налога на добавленную стоимость. Других обязанностей у него нет, поэтому к ответственности за неуплату налога, полученного от покупателя, его привлечь нельзя. По этим же основаниям нельзя его оштрафовать и за непредставление налоговой декларации по НДС (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 14.02.2006 N 11670/05, от 14.11.2006 N 7623/06, Определение ВАС РФ от 30.10.2007 N 13309/07).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 17.10.2007 N А29-502/2007, Поволжского округа от 21.06.2007 N А49-35/2007-13А/28АК, Уральского округа от 14.11.2007 N Ф09-9403/07-С2 и других.

Налоговая декларация

Проблема 69. Декларация по почте

Согласно п. 5 ст. 174 НК РФ налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация (расчет) может быть направлена налогоплательщиком в виде почтового отправления с описью вложения. При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения (ст. 80 НК РФ).

При направлении декларации по почте возникает вопрос: какую именно дату следует считать датой отправки?

По мнению налогового ведомства, такой датой должна считаться дата, указанная в штампе "Почта России", который проставляется работниками почты при передаче скопившейся корреспонденции для направления в адрес корреспондентов (Письмо МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15@ "Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года - I квартал 2004 года").

Суды, в свою очередь, считают, что датой подачи декларации, направляемой посредством почтовых средств связи, следует считать дату, указанную на квитанции об отправке почтового отправления, а не дату, которая стоит на штемпеле почтового конверта (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.08.2005 N А19-3166/05-43-Ф02-4110/05-С1, Дальневосточного округа от 08.06.2006 N Ф03-А73/06-2/1780, Центрального округа от 02.06.2005 N А64-7931/04-11, Западно-Сибирского округа от 13.03.2006 N Ф04-903/2006(20279-А46-2)).

В данной ситуации может возникнуть еще один вопрос: можно ли считать декларацию поданной, если она направлена по почте, которая вернула почтовое отправление налогоплательщику?

В том случае, если все реквизиты, указанные налогоплательщиком в почтовом отправлении, будут верны и возврат отправления будет осуществлен по не зависящим от налогоплательщика причинам, его штрафовать нельзя. Ведь в том, что декларация не дошла до налоговой инспекции, его вины нет (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.09.2005 N А19-12298/05-45-Ф02-4106/05-С1).

Глава 2. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Доходы

Проблема 1. Компенсация за землю

В соответствии с действующим земельным законодательством субъекты РФ вправе изъять земельный участок для собственных нужд, возместив его владельцу убытки (включая упущенную выгоду), вызванные таким изъятием (ст. ст. 10, 57 Земельного кодекса РФ).

У организаций, столкнувшихся с процедурой изъятия земли, возникает вопрос: надо ли включать полученную компенсацию в состав доходов, облагаемых налогом на прибыль?

По мнению Минфина России, организация должна включить полученную сумму в налоговую базу по налогу на прибыль в качестве внереализационного дохода. Свой вывод финансовое ведомство объясняет тем, что среди не облагаемых налогом на прибыль доходов (ст. 251 НК РФ) такие средства не указаны (Письмо от 03.02.2006 N 03-03-04/1/85).

Так же считают и представители налоговых органов. В Письме УФНС России по г. Москве от 28.03.2007 N 20-12/031917 указано, что средства, полученные организацией в качестве платы за изымаемый земельный участок, а также в погашение убытка (включая упущенную выгоду), образовавшегося в результате изъятия земельного участка для государственных или муниципальных нужд, по своему существу не соответствуют ни одному из видов доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ. Поэтому указанные средства рассматриваются в качестве внереализационных доходов и подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

В практике федеральных арбитражных судов удалось обнаружить всего одно судебное решение, посвященное данному вопросу, - Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.01.2007 N А56-11621/2006. В нем суд признал незаконными требования налоговиков, пытавшихся взыскать с организации налог на прибыль на основании п. 3 ст. 250 НК РФ, где сказано, что в состав внереализационных доходов включаются суммы возмещения убытков или ущерба. Суд решил, что компенсационные выплаты, полученные в связи с изъятием земли, не являются внереализационными доходами, поскольку положения п. 3 ст. 250 НК РФ непосредственно относят к внереализационным доходам только те суммы санкций и убытков, которые получены налогоплательщиком в качестве возмещения исходя из договорных отношений, при которых действует принцип равенства сторон по сделке. Рассматриваемые же выплаты никак не связаны с нарушением одной из сторон договорных отношений и потому внереализационным доходом не являются.

Интересно, что в этом же Постановлении ФАС Северо-Западного округа признал необоснованной ссылку налоговой инспекции на Письмо Минфина России от 03.02.2006 N 03-03-04/1/85, указав, что оно, во-первых, не относится к актам законодательства о налогах и сборах и, во-вторых, фактически дополняет положения п. 3 ст. 250 НК РФ.

Проблема 2. Прощение долга учредителем

Согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от своего участника (акционера), которому принадлежит более 50% в уставном капитале этой организации, при определении налоговой базы учитываться не должны.

При применении данной нормы возникает вопрос: можно ли не учитывать в составе налогооблагаемого дохода имущество, полученное организацией в результате прощения долга ее участником (акционером)?

По мнению налогового ведомства, прощение долга в целях налогообложения прибыли должно рассматриваться как безвозмездная передача имущественных прав (а не имущества). Поэтому сумму прощенного долга организация обязана учитывать при исчислении налога на прибыль в составе внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ (Письма ФНС России от 22.11.2004 N 02-5-11/173@, МНС России от 17.09.2003 N 02-5-11/210-АЖ859). До недавних пор аналогичного мнения придерживались и московские налоговики (Письма УФНС России по г. Москве от 29.03.2005 N 20-08/20231 и от 21.04.2005 N 20-12/28126).

Иначе считает Минфин России. По его мнению, денежные средства, которые были получены организацией по договору займа, в случае если обязательство по договору займа было впоследствии прекращено прощением долга, подпадают под действие пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ (Письма Минфина России от 23.08.2007 N 03-03-06/1/589, от 09.08.2007 N 03-03-06/1/524, от 25.06.2007 N 03-03-06/1/399). Отметим, что под влиянием разъяснений Минфина России московские налоговики изменили свою точку зрения. Сегодня они полностью согласны с Минфином России (Письмо УФНС России по г. Москве от 17.01.2007 N 20-12/004122).

В практике федеральных арбитражных судов судебные споры по данной проблеме встречаются нечасто. Но обнаруженные судебные решения подтверждают правильность выводов

Минфина России. Например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 15.11.2007 N А54-125/2007-С13 указал, что если учредитель, владеющий 100% доли общества, прощает ему долг, то происходит сбережение денежных средств, которое можно приравнять к их получению. Полученный таким образом дочерней организацией доход не учитывается при налогообложении прибыли на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ (см. также п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ (Информационное письмо ВАС РФ от 22.12.2005 N 98)).

Проблема 3. Доходы прошлых лет

В целях налогообложения прибыли доходы прошлых налоговых периодов, выявленные в отчетном году, подлежат включению в состав внереализационных доходов (п. 10 ст. 250 НК РФ).

Основной вопрос, возникающий при выявлении дохода прошлых лет: в каком налоговом периоде отразить этот доход - в периоде возникновения или в периоде выявления?

Минфин России считает, что ошибки в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, выявленные в текущем (отчетном) налоговом периоде, приводят к необходимости перерасчета налоговой базы за предыдущие налоговые (отчетные) периоды и представления в налоговые органы уточненной декларации по налогу на прибыль (Письма от 29.01.2007 N 03-03-06/1/42 и от 18.09.2007 N 03-03-06/1/667). То есть выявленный организацией доход прошлых лет следует отражать в периоде его возникновения. Аналогичное мнение высказывают и московские налоговики (Письмо УМНС России по г. Москве от 23.08.2004 N 26-08/55118).

Если же по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет нельзя определить конкретный период совершения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, то указанные доходы следует отражать в составе внереализационных доходов того отчетного периода, в котором эти ошибки (искажения) выявлены.

Подобные выводы можно найти и в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 31.01.2007 N Ф04-9471/2006(30703-А70-15) и от 21.08.2006 N Ф04-5023/2006(25241-А46-33), Ф04-5023/2006(25242-А46-33), Поволжского округа от 31.07.2007 N А65-25695/2006-СА2-11.

Однако не все суды поддерживают позицию налоговых органов. Иного мнения придерживается, например, ФАС Уральского округа. В Постановлении от 18.01.2006 N Ф09-6212/05-С7 он указал, что в случае выявления дохода прошлых лет применяются специальные нормы, а именно пп. 6 п. 4 ст. 271 НК РФ, согласно которым датой получения доходов прошлых лет признается дата выявления такого дохода и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода. Поэтому доход прошлых лет, выявленный в отчетном налоговом периоде, формирует налоговую базу по налогу на прибыль того периода, в котором он выявлен. Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Центрального округа от 01.06.2006 N А08-709/05-21.

Отметим, что в декабре 2007 г. коллегия судей ВАС РФ, рассмотрев спор по данной проблеме, пришла к выводу, что Постановление ФАС Поволжского округа от 31.07.2007 N А65-25695/2006-СА2-11 пересмотру в порядке надзора не подлежит (Определение от 13.12.2007 N 16010/07). Таким образом, ВАС РФ фактически поддержал позицию налоговиков и подтвердил, что в случае выявления дохода прошлых лет организация должна отразить его у себя в налоговом учете в том периоде, когда этот доход возник.

Проблема 4. Целевое финансирование

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, при определении налоговой базы не учитываются.

Чаще всего спорят с налоговиками по поводу возможности применения данной нормы организации, сдающие в аренду государственное (муниципальное) имущество, и лесхозы, которые осуществляют продажу древесины, образовавшейся при рубке леса. И те и другие заинтересованы в том, чтобы доходы от аренды и от продажи леса были квалифицированы как целевое финансирование, чтобы не платить с них налог на прибыль. Но насколько обоснован такой подход?

Подавляющее большинство арбитражных судов считает, что средства от реализации древесины, полученной от рубок, ухода за лесом, не относятся к целевому бюджетному финансированию, понятие которого дано в пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 21.08.2007 N Ф04-5056/2007(36683-А03-37) отмечает, что получаемый государственными и муниципальными учреждениями доход от осуществления приносящей доход деятельности, в том числе и доход от реализации древесины и лесопродукции, заготовленной при проведении рубок, ухода за лесом, от

рубков, не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

К аналогичному выводу пришел и ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 28.03.2007 N Ф03-А73/06-2/4972. Он обязал лесхоз уплатить налог на прибыль с выручки от продажи древесины, сославшись на то, что такие доходы к целевому финансированию не относятся (см. также Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 02.03.2006 N А38-4237-4/388-2005, Северо-Западного округа от 23.11.2006 N А05-3055/2006-31, Уральского округа от 12.09.2006 N Ф09-8102/06-С7 и другие).

По мнению Минфина России, доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление учреждениям, должны учитываться в доходах этих организаций в общем порядке как внереализационные доходы (Письма Минфина России от 16.04.2007 N 03-03-06/4/50, от 28.03.2007 N 03-03-06/4/28).

Этой же точки зрения придерживаются сегодня и арбитражные суды. Для них определяющей стала позиция Президиума ВАС РФ, который в п. 4 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98), указал, что получаемый государственными и муниципальными учреждениями доход от осуществления приносящей доход деятельности (в том числе в виде арендной платы) не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, сегодня доходы, получаемые государственными унитарными предприятиями от сдачи имущества в аренду, являются объектом налогообложения по налогу на прибыль и должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в общеустановленном порядке (см. также Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 26.07.2007 N Ф04-2429/2007(35785-А45-26), Поволжского округа от 01.03.2007 N А57-6975/06, Северо-Западного округа от 02.04.2007 N А56-19559/2006 и другие).

Проблема 5. Статус благотворительной организации

Согласно пп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ некоммерческие организации при определении налоговой базы по налогу на прибыль могут не учитывать средства и иное имущество, которые получены ими на осуществление благотворительной деятельности.

С одной стороны, применение пп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ не обусловлено наличием у налогоплательщика статуса благотворительной организации. Тем более что действующее законодательство не запрещает некоммерческим организациям осуществлять благотворительную деятельность без этого статуса.

С другой стороны, существует мнение Минфина России, который считает, что только благотворительные организации, созданные в качестве таковых в соответствии с Федеральным законом от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях", вправе не учитывать в целях налогообложения прибыли средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности (Письма от 19.07.2006 N 03-03-04/4/124 и от 19.06.2006 N 03-03-04/4/105).

В практике федеральных арбитражных судов удалось найти лишь одно судебное решение по данному вопросу - Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.06.2006 N А66-9108/2005. Суд признал за некоммерческой организацией право на использование льготы, предусмотренной пп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ, указав в решении, что для этого налогоплательщику не обязательно иметь статус благотворительной организации.

Проблема 6. Переход права собственности после полной оплаты

При методе начисления выручка от реализации товаров признается в момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю (п. 3 ст. 271 и ст. 39 НК РФ).

По общему правилу право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи (п. 1 ст. 223 ГК РФ). В то же время закон допускает, что право собственности на товар может перейти к покупателю не в момент передачи товара, а только после его полной оплаты (ст. 491 ГК РФ).

На практике организации часто предусматривают в договорах условие о том, что право собственности на полученное имущество переходит к покупателю только после оплаты. Это позволяет поставщику легально, основываясь на положениях ст. 271 НК РФ, отсрочить момент признания выручки до момента получения оплаты от покупателя.

Правомерность такой отсрочки подтвердил и Президиум ВАС РФ в п. 7 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98). Правда, в этом же пункте Обзора судьи сделали еще один весьма важный вывод - покупатель должен обеспечить

сохранность полученного товара, а продавец, соответственно, контроль над товаром до тех пор, пока товар не будет оплачен. Если этого не будет сделано (например, покупатель продаст полученный товар до момента его оплаты поставщику, т.е. до того, как он станет собственностью покупателя), то налоговые органы смогут доначислить продавцу налог в том периоде, когда имела место отгрузка товара покупателю (Письмо Минфина России от 20.09.2006 N 03-03-04/1/667).

Таким образом, при заключении договоров, предусматривающих переход права собственности только после оплаты, надо позаботиться о доказательствах, подтверждающих, что отгруженный покупателю товар до момента оплаты находится под контролем продавца. В качестве таковых могут быть использованы письма, а также бухгалтерские регистры покупателя, которые подтверждают, что спорный товар до перечисления денег числился у покупателя за балансом.

Проблема 7. Доход от реализации объекта недвижимости

Доходы при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п. 1 ст. 271 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 271 НК РФ для доходов от реализации датой получения дохода считается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. Реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Спорным на сегодня остается вопрос о дате признания дохода от реализации объектов недвижимости.

Минфин России на протяжении последних четырех лет неоднократно менял свою позицию по данному вопросу.

Изначально он считал, что доход (выручка) от продажи недвижимого имущества признается на дату перехода права собственности на объект, то есть на дату регистрации права собственности покупателя на имущество (Письмо Минфина России от 26.10.2004 N 03-03-01-04/1/85).

Потом он изменил свою позицию. В Письме Минфина России от 26.10.2005 N 03-03-04/1/301 указано, что у организации - продавца недвижимого имущества возникает обязанность по уплате налога на прибыль с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств, вне зависимости от даты государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Затем Минфин России снова "передумал" и решил, что обязанность по уплате налога на прибыль возникает у продавца с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним вне зависимости от даты государственной регистрации таких прав (Письмо от 03.07.2006 N 03-03-04/1/554).

Однако не прошло и трех месяцев после этого Письма, как Минфин вновь изменил свою точку зрения, вернувшись к версии о том, что доходы от продажи недвижимости (квартир) для целей налогообложения прибыли признаются на дату государственной регистрации прав собственности покупателя на квартиры (Письмо от 28.09.2006 N 07-05-06/241). Но и это еще не конец.

На сегодняшний день самым свежим разъяснением является Письмо от 10.09.2007 N 03-03-06/1/653, в котором указано, что доход от реализации амортизируемого недвижимого имущества признается для целей налога на прибыль с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав на недвижимое имущество.

Судебные инстанции также не могут выработать единого мнения по данному вопросу. Например, ФАС Западно-Сибирского округа считает, что доход от продажи объектов недвижимости при методе начисления признается таковым на дату государственной регистрации права собственности покупателя на это имущество. В связи с этим выручка от реализации недвижимости облагается налогом на прибыль после государственной регистрации (Постановление от 05.09.2007 N Ф04-5962/2007(37734-А45-40)).

Иначе считает ФАС Центрального округа. Арбитры этого суда в Постановлении от 30.01.2007 N А62-2878/06 пришли к выводу, что государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним имеет иные, не связанные с вопросами налогообложения, цели. Поэтому, независимо от времени регистрации перехода права собственности на имущество, операции по его отчуждению подлежат документальному учету на соответствующих счетах в момент

совершения хозяйственной операции, то есть в момент передачи объекта покупателю по акту приема-передачи.

Таким образом, на сегодняшний день вопрос учета выручки от продажи недвижимого имущества в законодательстве не решен. Поэтому, какую бы позицию в этом вопросе ни занял налогоплательщик, он должен быть готов к возможному спору с налоговым органом.

Проблема 8. Списанная кредиторская задолженность

Согласно п. 18 ст. 250 НК РФ доходом признаются суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности и по другим основаниям.

Суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). Без приказа руководителя у бухгалтера не будет первичного документа, на основании которого можно принять списанную кредиторскую задолженность в доходы.

Нередко случается так, что срок исковой давности по кредиторской задолженности истекает в одном налоговом периоде, а приказ о ее списании руководитель подписывает в другом. Перед организацией встает вопрос: в налоговую базу какого налогового периода следует включить такую "кредиторку" - того, когда истек срок исковой давности, или того, когда руководитель подписал соответствующий приказ?

Минфин России считает, что доход в виде кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов в последний день того отчетного (налогового) периода, в котором истекает срок исковой давности (Письмо от 27.12.2007 N 03-03-06/1/894).

Аналогичную позицию в этом вопросе занимают и арбитражные суды. Так, коллегия судей ВАС РФ в Определении от 04.10.2007 N 8980/07 указала, что налогоплательщик обязан учесть суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в году истечения срока исковой давности, а не в произвольно выбранном налоговом периоде (см. также Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 02.04.2007 N Ф04-1863/2007(32958-A45-40), от 14.05.2007 N Ф04-2654/2007(33891-A27-40) и другие).

Следует сказать, что ранее ФАС Западно-Сибирского округа считал, что списанную задолженность можно учитывать в налоговом периоде издания приказа руководителя о ее списании (см. Постановление от 09.03.2006 N Ф04-8885/2005(20013-A27-3), Ф04-8885/2005(20554-A27-3). Но сейчас по этому вопросу позиция суда изменилась (см. выше).

Расходы

Проблема 9. Экономически оправданные затраты

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, - убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Большое количество налоговых споров связано именно с вопросами экономического обоснования тех или иных затрат. И это объяснимо. Ведь никаких объективных критериев экономической обоснованности (необоснованности) не существует. В этой связи большое значение приобретают разъяснения Конституционного Суда, поскольку арбитражные суды в своих решениях всегда ориентируются на правовую позицию КС РФ.

Конституционный Суд РФ в 2007 г. дважды высказывался по вопросу экономической оправданности затрат - в Определениях от 04.06.2007 N 320-О-П и N 366-О-П. В них он, в частности, указал, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом Суд подчеркнул, 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.

Арбитражная практика, связанная с разрешением споров относительно экономической обоснованности тех или иных расходов, показывает: судьи исходят из того, что для экономического обоснования расходов совсем не важна их связь с какими-либо 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 в Постановлении от 30.01.2006 N А82-9347/2004-37. 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 (аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.08.2006 N А10-1387/06-Ф02-4234/06-С1, Московского округа от 28.05.2007 N КА-А40/4549-07 и других).

Похожий вывод сделал ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 02.05.2007 N Ф04-2507/2007(33689-А27-40). Он указал, что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода. При оценке затрат каждого налогоплательщика на предмет возможности принятия их в целях налогообложения надо исходить из конкретных обстоятельств финансово-экономической деятельности налогоплательщика (см. также Постановления ФАС Северо-Западного округа от 22.10.2007 N А56-28614/2006, Дальневосточного округа от 07.11.2007 N Ф03-А51/07-2/4297 и другие).

Важно также отметить, что доказывать необоснованность расходов должны налоговые органы. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 10.07.2007 N 2236/07 указано, что "...в случае указания инспекцией на экономическую неоправданность расходов общества или на неполноту, недостоверность и (или) противоречивость сведений, содержащихся в представленных им документах, обязанность доказывания существования этих обстоятельств возлагается на инспекцию". В свою очередь, налогоплательщики тоже должны быть готовы обосновать экономическую оправданность своих расходов и доказать их связь с деятельностью, направленной на получение дохода (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.02.2007 N А19-1558/06-52-Ф02-427/07-С1, Поволжского округа от 04.09.2007 N А65-20658/06, Северо-Кавказского округа от 22.10.2007 N Ф08-6376/2007/1-2358А и другие).

Проблема 10. Дублирование функций

Нередко, имея у себя в штате соответствующего специалиста (специалистов), организация нанимает по гражданско-правовому договору лиц, которым поручается выполнение аналогичных функций. Например, располагая собственными охранниками, компания заключает договор с ЧОП. Другой пример - организация оплачивает юридические или бухгалтерские услуги по договорам со сторонними исполнителями, имея у себя в штате специалиста со схожими функциями.

По мнению налоговых органов, в подобной ситуации расходы организации по гражданско-правовому договору могут быть учтены для целей налогообложения прибыли только в том случае, если оказываемые сторонним лицом услуги не дублируют обязанностей собственной службы организации (Письма Минфина России от 05.04.2007 N 03-03-06/1/222, от 06.12.2006 N 03-03-04/2/257, ФНС России от 20.10.2006 N 02-1-08/222@).

Однако, как показывает судебная практика, суды со столь категоричным выводом не согласны. Позицию большинства судов по этому вопросу наглядно иллюстрирует Постановление ФАС Уральского округа от 19.09.2007 N Ф09-7701/07-С3. В нем суд пришел к выводу, что наличие в штате общества сотрудников с должностными обязанностями, которые аналогичны оказанным услугам, само по себе не может служить основанием для признания понесенных затрат неоправданными. Аналогичную позицию занимает ФАС Западно-Сибирского округа, который в Постановлении от 12.03.2007 N Ф04-1338/2007(32306-А46-26) указал, что налоговое законодательство не ставит признание затрат по оплате услуг экономически оправданными в зависимость от того, имеются ли у налогоплательщика структурные подразделения, которые решают аналогичные задачи (см. также Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17.09.2007 N Ф04-6333/2007(38133-А27-15), Волго-Вятского округа от 22.05.2006 N А82-8772/2005-37 и другие).

Таким образом, сам по себе факт наличия у организации соответствующего структурного подразделения или штатного сотрудника не может являться достаточным основанием для не включения в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на оплату аналогичных работ (услуг) сторонних лиц. Однако в такой ситуации организации необходимо запастись дополнительными аргументами, доказывающими экономическую обоснованность понесенных расходов исходя из фактических обстоятельств и особенностей финансово-хозяйственной деятельности.

Проблема 11. Расходы по лицензионному договору

До настоящего времени спорным является вопрос о том, можно ли учесть для целей налогообложения прибыли расходы по не зарегистрированному в установленном порядке лицензионному договору <*>.

<*> Лицензионный договор подлежит государственной регистрации в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 1232 ГК РФ.

В Письме от 18.01.2006 N 03-04-08/12 Минфин России разъяснил, что документом, который служит основанием для начисления лицензионного вознаграждения, является зарегистрированный в установленном порядке договор. Поэтому до регистрации лицензионного договора организация не вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму лицензионного вознаграждения по указанному договору (см. также Письма Минфина России от 03.10.2006 N 03-03-04/1/683, от 08.06.2006 N 03-03-04/4/102).

Но арбитражная практика такой подход не поддерживает. Об этом свидетельствует, в частности, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.07.2007 N А56-19610/2006. В нем суд указал, что факт отсутствия регистрации договоров коммерческой концессии не имеет значения в целях налогообложения, если услуги реально оказаны, документально подтверждены и экономически обоснованы.

Проблема 12. Унифицированная форма документов

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

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 обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Довольно часто налоговики отказывают организациям в признании расходов, если первичные документы составлены не по унифицированной форме или в них отсутствуют какие-либо обязательные реквизиты. Они считают, что, когда из унифицированных форм первичной учетной документации удалены существенные реквизиты, расходы, произведенные и указанные в таких документах, не могут быть признаны документально подтвержденными и, следовательно, учтены для целей налогообложения прибыли (Письма МНС России от 15.05.2003 N 02-4-08/184-С827, УМНС России по г. Москве от 18.02.2004 N 26-08/10738). На практике любые погрешности в заполнении первичных документов могут привести к "потере" соответствующих расходов.

В то же время судебная практика свидетельствует о неправомерности такого подхода. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 11.09.2007 N А65-20084/06-СА1-29 пришел к выводу, что неприменение организацией унифицированных форм первичных документов не лишает ее возможности принять к учету произведенные затраты. Затраты могут быть подтверждены и другими документами. Главное, чтобы эти затраты носили реальный характер (см. также Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.10.2007 N Ф08-6314/2007-2601А).

К ошибкам, допущенным при оформлении первичных документов, а также к отсутствию в них некоторых реквизитов суды тоже относятся весьма лояльно. Например, ФАС Западно-Сибирского округа не смутило, что в накладных, представленных организацией, отсутствовали: наименование грузополучателя, адреса пунктов погрузки и выгрузки, номера путевых листов, марки и номера автомобилей. Он решил, что отсутствие этих реквизитов в накладных не опровергает факта поставки товара, так как на накладных стояла подпись лица, получившего товар, а также были

указаны сведения об ассортименте, количестве и стоимости приобретенных товаров (Постановление от 12.04.2007 N Ф04-2121/2007(33241-A27-14)). Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22.10.2007 N А56-28614/2006.

Проблема 13. Недостоверные сведения в первичных документах

Часто причиной отказа налогоплательщикам в признании расходов является наличие недостоверных сведений в первичных документах, полученных от поставщиков товаров (работ, услуг). И в этих случаях, как правило, судебные инстанции встают на сторону налоговиков.

Судебная практика показывает, что налогоплательщику может быть отказано в признании расходов, если:

- в первичных документах указан недостоверный ИНН поставщика товаров, работ или услуг (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.12.2007 N А78-2840/07-Ф02-9286/07 (отказано в пересмотре в порядке надзора Определением ВАС РФ от 28.02.2008 N 1811/08), Поволжского округа от 13.02.2007 N А72-5226/06-13/279, Западно-Сибирского округа от 07.05.2007 N Ф04-2548/2007(33743-A45-40) и другие);

- в первичных документах указан недостоверный адрес поставщика (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 10.05.2007 N А39-2365/2006 (отказано в пересмотре в порядке надзора Определением ВАС РФ от 09.11.2007 N 10810/07), Западно-Сибирского округа от 12.04.2007 N Ф04-2164/2007(33337-A75-31), Центрального округа от 25.12.2006 N А48-1635/06-2 и другие);

- подписи на первичных документах выполнены неустановленными либо неуполномоченными лицами (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22.01.2008 N А79-1801/2007 и от 12.11.2007 N А43-7357/2007-11-199, Северо-Западного округа от 12.02.2007 N А56-10893/2005, Дальневосточного округа от 06.06.2007 N Ф03-А51/07-2/1587, Северо-Западного округа от 17.08.2006 N А66-6980/2005 и другие);

- данные о продавце отсутствуют в Едином государственном реестре юридических лиц (см. Постановления ФАС Уральского округа от 05.06.2006 N Ф09-3569/06-С2, Западно-Сибирского округа от 20.02.2008 N Ф04-1048/2008(747-A27-34), Волго-Вятского округа от 10.05.2007 N А39-2365/2006 и другие);

- информация о приобретаемом товаре, работах или услугах не соответствует действительности (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 14.05.2007 N А31-9242/2005-15, Западно-Сибирского округа от 23.01.2008 N Ф04-318/2008(809-A27-26), Московского округа от 27.11.2007 N КА-А40/12088-07 и другие).

В то же время нельзя не сказать, что есть и другие примеры из арбитражной практики, когда судьи проявляют большую лояльность к налогоплательщикам, у которых первичные документы оформлены с нарушениями. В целом ряде судебных Постановлений арбитры ФАС Северо-Кавказского округа высказывали такую позицию - документы, подтверждающие затраты на приобретение товара, но не оформленные в соответствии с законодательством РФ, не свидетельствуют о факте безвозмездного приобретения товара, если этот товар принят к учету в установленном порядке и использован в производстве товаров (работ, услуг). Поэтому ошибки в оформлении первичных документов не являются основанием для отказа налогоплательщику в принятии к учету таких документов (см. Постановления от 09.04.2007 N Ф08-1677/2007-714А, от 20.03.2007 N Ф08-1288/2007-527А, от 27.02.2007 N Ф08-69/2007-256А).

По нашему мнению, отказ в признании расходов по мотиву наличия недостоверных сведений в первичных документах будет обоснован только в том случае, если налоговый орган докажет, что операция, совершенная налогоплательщиком, носит фиктивный характер. То есть что товары (работы, услуги) реально не приобретались или приобретались по цене иной, нежели указана в документах.

Если же затраты налогоплательщика по приобретению товара (работ, услуг) реальны, то пороки в оформлении первичных документов не должны служить основанием для непризнания расходов. Отметим, что такая позиция нашла свое отражение в судебной практике. Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 29.05.2007 N А56-15852/2006 признал расходы документально подтвержденными, несмотря на то, что договор и первичные документы были подписаны неустановленным лицом. По мнению суда, представленные документы в совокупности доказывали факт приобретения товаров и их оплаты. К аналогичному выводу пришел ФАС Уральского округа. В Постановлении от 21.08.2007 N Ф09-8858/06-С3 указано, что совершение сделки лицом, не имеющим полномочий на ее совершение, не влечет недействительности сделки для целей налогообложения, если экономический результат сделки фактически достигнут.

Проблема 14. Счет-фактура - не первичный документ

Согласно ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством

Российской Федерации, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Можно ли подтвердить понесенные расходы счетом-фактурой, если других первичных документов нет?

Минфин России считает, что расходы на закупку товаров (работ, услуг) не могут быть учтены в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, только на основании счета-фактуры, поскольку этот документ применяется исключительно для целей исчисления НДС (Письма Минфина России от 20.02.2006 N 03-03-04/4/35 и от 25.06.2007 N 03-03-06/1/392). Соглашается с этим и МНС России, и ФНС России. В Письмах от 22.03.2004 N 02-4-08/393-3 и от 31.03.2006 N 02-3-08/31 налоговое ведомство разъяснило, что счет-фактура не должен рассматриваться в качестве документа, подтверждающего расходы по налогу на прибыль.

Эта позиция нашла свое отражение и в судебных решениях. Например, ФАС Московского округа, вынося решение в пользу налогового органа, указал, что счета-фактуры предназначены для достоверного и полного учета сумм НДС, а не расходов налогоплательщика (Постановление от 12.10.2006 N КА-А40/9888-06-П). А ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 19.04.2006 N А78-4606/05-С2-20/317-Ф02-1135/06-С1 разъяснил, что нормы гл. 21 НК РФ не применяются при решении вопроса о документальном подтверждении понесенных налогоплательщиком затрат.

Проблема 15. Товарно-транспортная накладная

Согласно пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом предназначена товарно-транспортная накладная (форма N 1-Т), утв. 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". Этот документ подтверждает заключение договора перевозки груза (п. 2 ст. 785 ГК РФ). Поэтому наличие товарно-транспортной накладной (ТТН) является обязательным как для отправителя груза, так и для его получателя.

В этой связи налоговые органы считают, что наличие товарно-транспортной накладной является необходимым условием для принятия в целях налогообложения прибыли расходов, связанных с перевозкой грузов (Письмо УФНС России по г. Москве от 23.10.2006 N 20-12/92786).

О необходимости обязательного оформления товарно-транспортных накладных неоднократно заявляли и суды. В частности, арбитры ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 07.09.2007 N А26-2845/2005-213 указали, что именно товарно-транспортная накладная (форма N 1-Т), оформленная в соответствии с законодательством Российской Федерации, является оправдательным документом, подтверждающим факт перевозки грузов (товаров) и отражения расходов для целей налогового учета организацией-перевозчиком (экспедитором). Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Центрального округа от 10.10.2006 N А62-5749/2004, Волго-Вятского округа от 26.05.2006 N А29-8821/2005а и других.

Однако отсутствие товарно-транспортной накладной совсем не означает, что расходы на перевозку груза не могут быть учтены при налогообложении прибыли ни при каких условиях. Дело в том, что ТТН - не единственный документ, которым можно подтвердить такие расходы. Судебная практика показывает, что при отсутствии ТТН транспортные расходы можно подтвердить договором, путевыми листами, актами выполненных работ, счетами-фактурами, платежными поручениями и другими документами.

Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 25.04.2007 N Ф04-2498/2007(33691-А27-34) пришел к выводу, что отсутствие ТТН, при наличии путевых листов и иных оправдательных документов, не является препятствием для отнесения затрат по доставке грузов в состав расходов для целей налогообложения налогом на прибыль. Аналогичное решение принял и ФАС Московского округа. Он пришел к выводу, что договор перевозки, акт выполненных работ, счет-фактура и платежное поручение в совокупности подтверждают транспортные расходы организации и без ТТН (Постановление ФАС Московского округа от 20.04.2006 N КА-А40/2942-06-П).

Проблема 16. Личный автомобиль и путевой лист

Согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов.

По мнению Минфина России, для обоснованного включения сумм выплаченной компенсации в расходы организация должна подтвердить не только необходимость использования автомобиля для выполнения служебных обязанностей работника, но и то, что работник фактически использовал автомобиль для поездок в интересах организации. А это можно сделать только с помощью путевых листов (Письма Минфина России от 13.04.2007 N 14-05-07/6, от 29.12.2006 N 03-05-02-04/192). Аналогичной позиции придерживаются и в налоговом ведомстве (Письмо МНС России от 02.06.2004 N 04-2-06/419@). То есть без путевых листов суммы компенсаций в расходы включить нельзя. Но насколько обоснован такой подход?

Нам представляется, с налоговиками можно спорить.

Дело в том, что путевые листы вовсе 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". Их должны применять юридические лица всех форм собственности при эксплуатации автотранспортных средств (п. 2 Постановления N 78). 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.

Таким образом, путевые листы предназначены для применения организациями в целях учета работы их автотранспорта, но никак не работниками для учета своих служебных поездок на личных автомобилях. Этот вывод подтверждается и судебной практикой (Постановление ФАС Центрального округа от 10.04.2006 N А48-6436/05-8).

По нашему мнению, факт использования личного автомобиля в служебных целях можно подтвердить трудовым договором с работником, должностной инструкцией, приказом руководителя организации, отчетами работника о поездках и другими документами.

Проблема 17. Содержание акта выполненных работ

Статья 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" требует, чтобы в первичном документе, в том числе в акте выполненных работ (оказанных услуг), было раскрыто содержание хозяйственной операции, совершенной налогоплательщиком.

Возникает вопрос: что конкретно следует указывать в акте выполненных работ (оказанных услуг)? Можно ли при оформлении акта ограничиться простым указанием на вид услуги, например "оказание консультационных услуг", или необходимо давать подробное описание каждой хозяйственной операции?

В настоящий момент однозначного ответа на этот вопрос не существует. Мнения арбитражных судов в этом вопросе разделились.

Большинство судов придерживаются мнения, что акты и (или) отчеты к ним должны быть составлены так, чтобы из их содержания можно было установить объем и характер проделанной исполнителем работы (оказанной услуги). В противном случае в признании расходов организации должно быть отказано.

Например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 15.05.2007 N А65-24256/06 указал, что анализ положений Налогового кодекса РФ и судебной практики позволяет сделать вывод, что условие об указании в актах выполненных работ детального характера выполненных работ с расчетом затрат рабочего времени сотрудников, выполнивших данные работы, носит не добровольный, а обязательный характер. Другой суд - ФАС Западно-Сибирского округа, изучив представленные организацией документы, в которых было лишь простое перечисление оказанных услуг, пришел к выводу, что эти документы не подтверждают экономическую оправданность затрат, так как в них не раскрыто фактическое содержание оказанных услуг (Постановление от 04.06.2007 N Ф04-3295/2007(34593-А46-40)). Еще в одном деле суд установил, что содержание актов, представленных организацией, не позволяет установить, какие конкретно услуги были оказаны налогоплательщику, в каком объеме и с какой целью. В связи с этим расходы организации суд признал документально неподтвержденными (Постановление ФАС Поволжского округа от 04.09.2007 N А65-20658/06).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Дальневосточного округа от 15.08.2007 N Ф03-А51/07-2/2814, Северо-Западного округа от 21.05.2007 N А66-6030/2005, Московского округа от 04.12.2006 N КА-А40/11846-06-П и многих других.

В то же время в практике арбитражных судов можно встретить и иной подход к вопросу о содержании акта выполненных работ (оказанных услуг). Но скажем сразу, что встречается он

гораздо реже, нежели первый. Например, упоминавшийся уже ФАС Поволжского округа в Постановлении от 25.01.2007 N А57-5005/06 указал, что ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" не предусмотрена необходимость подробного перечисления в первичных документах всех фактических действий, составляющих хозяйственную операцию. А ФАС Центрального округа отклонил довод налогового органа о том, что расходы документально не подтверждены, так как в акте выполненных работ не конкретизирован характер этих работ. Суд признал, что представленные налогоплательщиком акты выполненных работ (услуг) имеют отсылку к соответствующим договорам, что позволяет определить содержание обязательства (Постановление от 27.07.2007 N А09-5942/05-12).

На наш взгляд, учитывая сформировавшуюся на данный момент судебную практику, организациям при составлении актов лучше не ограничиваться одним лишь упоминанием вида работ (услуг), а стараться максимально подробно раскрыть их содержание в акте (или отчете к нему). Только в этом случае споров с налоговиками удастся избежать.

Проблема 18. Документы и суд

При проведении налоговых проверок налогоплательщик обязан представить налоговикам документы, чтобы подтвердить произведенные расходы. Но иногда случается так, что на момент проверки у налогоплательщика надлежаще оформленных документов нет. Например, они могут быть потеряны или неправильно оформлены. В такой ситуации налоговики, скорее всего, откажут налогоплательщику в признании расходов.

Если налогоплательщик будет оспаривать решение налогового органа в суде, то он должен будет представить суду доказательства своей правоты, то есть надлежаще оформленные документы. И здесь встает вопрос: обязан ли суд рассмотреть и оценить эти документы?

Конституционный Суд РФ исходит из того, что представление документов непосредственно в суд не лишает налогоплательщика права на вычет, поскольку "...арбитражные суды обязаны исследовать документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета" (Определение КС РФ от 12.07.2006 N 267-О).

Так же считает и Высший Арбитражный Суд РФ. В п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.12.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что суд обязан принять к рассмотрению документы и иные доказательства, которые налогоплательщик представил в обоснование своих возражений, независимо от того, подавал налогоплательщик эти документы налоговому органу при проведении проверки или нет (см. также Постановление Президиума ВАС РФ от 16.10.2007 N 3587/07).

Этих же позиций придерживаются и арбитражные суды.

Например, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 17.11.2006 N А55-4145/2006 указал, что арбитражный суд обязан принять и оценить документы, представленные налогоплательщиком, независимо от того, представлялись эти документы налогоплательщиком налоговому органу или нет. К такому же выводу пришел и ФАС Московского округа, который принял в качестве доказательства документальной подтвержденности расходов документы, ранее не представлявшиеся налоговому органу, сославшись на п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 и на Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О (Постановление от 30.10.2006 N КА-А40/10573-06). Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.02.2007 N А19-1558/06-52-Ф02-427/07-С1, Западно-Сибирского округа от 24.01.2007 N Ф04-5370/2006(30401-А27-26), Ф04-5370/2006(30402-А27-26), Центрального округа от 30.03.2007 N А48-801/06-19 и других.

Проблема 19. Необоснованная налоговая выгода

Постановлением от 12.10.2006 N 53 Пленум ВАС РФ ввел понятие "необоснованная налоговая выгода", а также установил критерии признания налоговой выгоды необоснованной.

ВАС РФ разъяснил, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Кроме того, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если налогоплательщик получил ее не в результате осуществления реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Анализ судебной практики показывает, что при исчислении и уплате налога на прибыль признаками недобросовестного поведения налогоплательщика, которые влекут за собой отказ в

праве учесть в целях налогообложения те или иные расходы, могут служить следующие обстоятельства:

- отсутствие у контрагента налогоплательщика материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров (работ, услуг) (Постановления ФАС Уральского округа от 01.10.2007 N Ф09-7572/07-С3, Северо-Западного округа от 11.10.2006 N А05-1984/2006-18, Поволжского округа от 18.01.2007 N А55-5530/2006-22 и другие);

- отсутствие у контрагента налогоплательщика работников, обладающих необходимыми специальными навыками (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 15.08.2007 N Ф03-А51/07-2/2814, Западно-Сибирского округа от 22.01.2007 N Ф04-8777/2006(29887-А46-15), Северо-Западного округа от 05.02.2007 N А42-6681/2005 и другие);

- взаимозависимость сторон сделки (Постановления ФАС Московского округа от 06.12.2006 N КА-А40/11969-06-П, Уральского округа от 25.04.2006 N Ф09-3019/06-С7 и другие);

- отсутствие у контрагента налогоплательщика государственной регистрации (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 21.11.2007 N Ф04-8144/2007(40410-А70-42), Дальневосточного округа от 31.01.2007 N Ф03-А51/06-2/5262, Поволжского округа от 25.05.2006 N А65-11426/05-СА1-23 и другие);

- отсутствие контрагента налогоплательщика по адресу, указанному в его учредительных документах (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 29.01.2007 N Ф04-8449/2006(29482-А46-33), Дальневосточного округа от 15.08.2007 N Ф03-А51/07-2/2814, Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/6673-07 и другие);

- контрагент налогоплательщика не сдает налоговую отчетность (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 03.07.2006 N А43-40136/2005-30-1244, Поволжского округа от 18.01.2007 N А55-5530/2006-22, Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/6673-07 и другие);

- контрагент налогоплательщика не платит налоги (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22.01.2007 N Ф04-8777/2006(29887-А46-15), Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/6673-07 и другие);

- контрагентом налогоплательщика является компания, зарегистрированная по утерянному паспорту (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 25.07.2007 N Ф03-А51/07-2/2521, Западно-Сибирского округа от 21.03.2007 N Ф04-2131/2006(32431-А46-37), Северо-Кавказского округа от 06.09.2007 N Ф08-5829/2007-2182А и другие).

Если налоговый орган при проверке выявит какие-либо из перечисленных выше обстоятельств, то соответствующие расходы по сделкам с такими контрагентами, скорее всего, не будут приняты в целях налогообложения. При этом, как показывает приведенная выше арбитражная практика, шансы "отстоять" эти расходы в суде крайне низки.

Проблема 20. Естественная убыль

Согласно пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

По мнению Минфина России, потери от естественной убыли по тем категориям продукции, для которых нормы не утверждены (например, цветы), учитывать для целей налогообложения нельзя (Письмо от 21.06.2006 N 03-03-04/1/538). Аналогичная точка зрения высказана в Письме УФНС России по г. Москве от 17.01.2007 N 20-12/004115 (в нем идет речь о живых морских декоративных рыбах).

Такую же позицию можно встретить и в судебных решениях. 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).

Проблема 21. Компенсация за задержку заработной платы

Согласно ст. 236 ТК РФ при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Размер выплачиваемой работнику денежной компенсации может быть повышен коллективным договором или трудовым договором. Обязанность выплаты указанной денежной компенсации возникает независимо от наличия вины работодателя.

По мнению Минфина России, денежную компенсацию за просрочку выплаты заработной платы нельзя отнести к санкциям за нарушение договорных обязательств (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ) и, соответственно, нельзя отнести к внереализационным расходам (см. Письма Минфина России от 12.11.2003 N 04-04-04/131 и от 27.10.2004 N 03-05-01-04/61).

Нельзя ее учесть и в составе расходов на оплату труда по ст. 255 НК РФ. Минфин обосновывает свою позицию следующим. В соответствии со ст. 255 НК РФ в состав расходов по оплате труда включаются компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. Денежная компенсация за несвоевременную выплату заработной платы не отвечает указанным требованиям, и, следовательно, расходы по выплате данной компенсации не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако по этому вопросу существует и другая точка зрения. Она базируется на том, что проценты, начисленные в соответствии со ст. 236 ТК РФ, являются не компенсацией, а представляют собой санкцию за нарушение договорных обязательств. Поэтому они могут быть учтены в составе расходов на основании пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ. Правильность этой точки зрения подтверждает Постановление ФАС Поволжского округа от 08.06.2007 N А49-6366/2006. В нем суд указал, что расходы в виде суммы денежной компенсации, выплаченной работодателем работникам на основании ст. 236 ТК РФ, являются санкцией за нарушение договорных обязательств. Подпункт 13 п. 1 ст. 265 НК РФ не содержит каких-либо ограничений по учету санкций в составе расходов в зависимости от того, в рамках каких правоотношений (гражданско-правовых или трудовых) нарушаются договорные обязательства. Поэтому понесенные расходы учитываются при налогообложении прибыли.

Проблема 22. Выплаты членам совета директоров

Согласно п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Возникает вопрос: может ли организация включить в состав своих расходов такие выплаты? Например, как расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ) или как расходы на управление организацией (пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Минфин России считает, что деятельность членов совета директоров не может квалифицироваться как управление организацией, соответственно, пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ в данном случае неприменим. Организация, выплачивающая вознаграждение своим директорам, может учесть выплаченные суммы в составе расходов на оплату труда, но только в том случае, если она заключит с членами совета директоров трудовые или гражданско-правовые договоры (Письма Минфина России от 28.05.2007 N 03-04-07-02/16, от 22.06.2006 N 03-05-02-04/85). С этим подходом соглашаются и представители налоговых органов (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 11.05.2007 N 21-11/043778@).

В то же время арбитражные суды считают, что выплаты членам совета директоров все-таки можно учесть в расходах именно как "управленческие" расходы. Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 29.01.2007 N Ф04-8917/2006(30055-А75-15) указал, что выплату вознаграждения членам совета директоров общества Федеральный закон N 208-ФЗ связывает с выполнением ими управленческих функций. Поэтому такие расходы налогоплательщика являются расходами на управление организацией, которые в силу пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Уральского округа от 15.05.2006 N Ф09-3694/06-С7, Волго-Вятского округа от 24.05.2004 N А82-8302/2003-14 и других.

Косвенно позицию арбитражных судов подтвердил Высший Арбитражный Суд РФ в п. 2 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога (Информационное письмо от 14.03.2006 N 106), указав на то, что выплата вознаграждения членам совета директоров связана с выполнением ими управленческих функций.

Проблема 23. Доплаты до фактического заработка

Согласно п. 15 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся, в частности, расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации.

Руководствуясь данной нормой, Минфин России неоднократно разъяснял, что расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты работником трудоспособности можно учесть в расходах для целей налогообложения прибыли (Письма от 08.08.2007 N 03-04-05-01/287, от 29.03.2007 N 03-04-06-02/47 и другие).

Однако в прошлом году иное мнение по данному вопросу высказал Президиум ВАС РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2007 N 1441/07 указано, что, согласно п. 15 ст. 255 НК РФ, к числу расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль относятся расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ. Данная норма, по мнению Президиума ВАС РФ, могла применяться до 1 января 2005 г. к случаям оплаты пособия по временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера, поскольку необходимость такой доплаты была установлена федеральным законом. Иных случаев доплаты до фактического заработка сегодня законодательство РФ не устанавливает. Следовательно, подобные доплаты в настоящее время не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль налогоплательщика.

Итак, на сегодня есть две позиции по порядку учета расходов на доплату пособия до размера фактического заработка. Поэтому организации необходимо самостоятельно принять решение, какой из них придерживаться на практике. Весьма вероятно, что в скором времени Минфин России под влиянием арбитражной практики свою точку зрения изменит.

Проблема 24. Добровольное страхование гражданской ответственности

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ страховые взносы, уплаченные организациями по договорам добровольного страхования ответственности, не признаются в качестве расходов в целях налогообложения прибыли. Исключение составляют лишь те случаи, когда страхование такого рода является условием осуществления деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями.

Налоговые органы считают, что расходы на добровольное страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств при исчислении налога на прибыль учитываться не должны, так как никакие международные требования и обязательства РФ подобных условий применительно к деятельности российских компаний не устанавливают (Письма Минфина России от 07.09.2005 N 03-03-02/74, УФНС России по г. Москве от 01.08.2007 N 20-12/073169).

Однако некоторые организации с мнением налоговиков и финансистов спорят. И весьма успешно. Подтверждением тому является, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 08.06.2006 N А65-35811/2005-СА2-41. В нем суд пришел к выводу, что положения п. 1 ст. 263 НК РФ не содержат запрета на отнесение расходов по добровольному страхованию гражданской ответственности транспортных средств в состав расходов на добровольное страхование, учитываемых в целях налогообложения. К такому же выводу пришли ФАС Московского и Уральского округов. В своих решениях они указали, что затраты по добровольному страхованию гражданской ответственности, связанной с эксплуатацией транспортных средств, соответствуют положениям пп. 1 и 8 п. 1 ст. 263 НК РФ (см. Постановления ФАС Уральского округа от 11.04.2007 N Ф09-2375/07-С3, Московского округа от 10.10.2005 N КА-А40/9616-05).

Проблема 25. Сертификация системы менеджмента качества

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 264 НК РФ в целях налогообложения к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на сертификацию продукции и услуг.

Минфин России разъяснил, что система менеджмента качества продукции либо услуг не является продукцией или услугами организации, поэтому данные расходы не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли (Письма от 10.07.2006 N 03-03-04/1/565, от 24.08.2004 N 03-03-01-04/1/11).

Иного мнения в этом вопросе придерживается Федеральная налоговая служба. Она разрешает учитывать расходы на сертификацию системы менеджмента качества, считая, что такая сертификация проводится в соответствии с Федеральным законом от 27.12.2002 N 184-ФЗ "О техническом регулировании", поэтому расходы на нее являются экономически обоснованными (Письма УФНС России от 27.06.2006 N 02-1-08/123@, УФНС России по г. Москве от 27.01.2006 N 20-12/5511).

Таким образом, на сегодняшний день единства мнений по этому вопросу среди контролирующих органов не наблюдается. Но, учитывая, что налоговики обязаны в своей деятельности руководствоваться разъяснениями Минфина России, можно предположить, что в ближайшее время они будут вынуждены изменить свою точку зрения.

Впрочем, не исключен и другой вариант - свою позицию изменит Минфин, поскольку судебная практика подтверждает правомерность учета таких затрат в целях налогообложения прибыли. Например, ФАС Уральского округа пришел к выводу, что налогоплательщик правомерно включил в состав расходов затраты на сертификацию системы менеджмента качества

выпускаемой продукции, поскольку данные затраты относятся к перечисленным в пп. 2 и 15 п. 1 ст. 264 НК РФ (Постановление от 19.01.2006 N Ф09-6174/05-С7). Поддержал налогоплательщика и ФАС Северо-Западного округа. В Постановлении от 12.02.2007 N А66-13850/2005 он указал, что качество является неотъемлемой характеристикой товара. Следовательно, расходы налогоплательщика на сертификацию системы управления качеством являются связанными с производством и реализацией товара и могут быть учтены в составе прочих расходов на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Проблема 26. Питьевая вода

К прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся, в частности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Многие организации сегодня устанавливают аппараты для розлива и подогрева чистой питьевой воды. Можно ли отнести подобные расходы на уменьшение налогооблагаемой прибыли, руководствуясь пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ?

К сожалению, Минфин и ФНС России сегодня выступают против этого. Так, в Письме от 02.12.2005 N 03-03-04/1/408 Минфин России сообщил, что единственной возможностью учесть названные расходы на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ является несоответствие водопроводной воды требованиям ГОСТа, что должно быть подтверждено соответствующей справкой Госсанэпиднадзора. Такие же выводы содержатся в Письме ФНС России от 10.03.2005 N 02-1-08/46@. В нем указано, что если у организации имеется справка Госсанэпиднадзора о несоответствии водопроводной воды, поступающей в организацию, требованиям ГОСТа и опасности использования ее в качестве питьевой, то расходы по приобретению питьевой воды для персонала организации либо затраты на приобретение специального оборудования для фильтрации учитываются при налогообложении прибыли.

Однако арбитражная практика на сегодняшний день благоприятна для организаций. Практически все арбитражные суды, которым доводилось разбирать споры, связанные с учетом расходов на воду, вставали на сторону налогоплательщиков. Как правило, свои решения они мотивировали тем, что чистая питьевая вода приобретается организациями для обеспечения нормальных условий труда работников (см. Постановления ФАС Московского округа от 16.08.2007 N КА-А40/7304-07, Волго-Вятского округа от 29.10.2007 N А29-1926/2007, Поволжского округа от 03.04.2007 N А55-11076/06 и другие). Применительно к данной проблеме интерес представляет Постановление ФАС Московского округа от 29.01.2007 N КА-А40/13892-06. Суд отклонил довод налогового органа о том, что затраты на приобретение питьевой воды признаются только при наличии заключения Госсанэпиднадзора о соответствии качества питьевой воды, и пришел к выводу, что такие расходы относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда.

Таким образом, в случае спора с налоговиками по вопросу учета расходов на приобретение чистой питьевой воды налогоплательщик имеет все шансы выиграть этот спор у налоговой инспекции.

Кстати, те же самые аргументы организация может использовать, если спор с налоговой инспекцией возникнет не по поводу воды, а по поводу кондиционера (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2006 N Ф04-1851/2006(20801-А45-40) и Поволжского округа от 21.08.2007 N А57-10229/06-33), обогревателя (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2006 N А56-34718/2005 и Поволжского округа от 21.08.2007 N А57-10229/06-33), чайников, пылесосов и другой техники (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 21.04.2006 N А56-7747/2005, Московского округа от 25.12.2006 N КА-А40/12681-06, Уральского округа от 15.10.2007 N Ф09-8348/07-С2 и другие), приобретенных для целей обеспечения нормальных условий труда.

Проблема 27. Офис в квартире

Бывает, что для размещения офиса организации арендуют помещения, расположенные в жилых домах (квартиры, комнаты). Но не всегда при этом арендаторы обращают внимание на то, что эти помещения относятся к жилому фонду, то есть не переведены в нежилые. Однако это обстоятельство имеет важное значение.

Проблема заключается в следующем. Минфин России считает, что жилое помещение (до перевода его в нежилое) не может использоваться для размещения в нем предприятий и учреждений. Поэтому расходы по аренде жилого помещения под офис не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль. Возможность учесть арендные платежи (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ) организация получит только тогда, когда жилое помещение будет переведено в категорию нежилых (Письма Минфина России от 10.11.2006 N 03-05-01-04/310, от 28.10.2005 N 03-03-04/4/71).

Аналогичную позицию высказывают представители налоговых органов. Например, в Письме УФНС России по г. Москве от 19.05.2006 N 28-11/43420 говорится, что жилое помещение до момента его перевода в нежилой фонд не может использоваться для размещения в нем офиса организации и, следовательно, расходы по содержанию и аренде данного помещения не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

На наш взгляд, такой подход к решению данного вопроса не вполне обоснован. Дело в том, что исчисление и уплата налогов должны производиться исключительно в соответствии с требованиями налогового законодательства (Постановление Президиума ВАС РФ от 06.04.1999 N 7486/98). Несоблюдение организацией положений отраслей права, не имеющих отношения к налоговым правоотношениям, не влияет на возможность учета затрат в расходах по налогу на прибыль. Поэтому тот факт, что жилые помещения не переведены в нежилой фонд, никак не может влиять на признание расходов в виде арендных платежей.

Отметим, что ранее такого же мнения придерживался и Минфин России. В Письме от 18.10.2005 N 03-03-04/1/285 разъяснялось, что расходы учитываются в целях налогообложения прибыли, если они соответствуют условиям, предъявляемым НК РФ. Действие норм законодательства иных отраслей на признание расходов не влияет. Использование жилого помещения не по назначению является нарушением ЖК РФ и не влияет на налогообложение, поэтому расходы на аренду жилого помещения под офис могут учитываться в целях налогообложения прибыли. Жаль, что в настоящее время Минфин поменял свое мнение.

В отличие от чиновников суды и раньше, и сейчас исходят из того, что расходы налогоплательщика по аренде используемых под офис жилых помещений уменьшают налогооблагаемую прибыль. Показательным является Постановление ФАС Московского округа от 12.01.2007 N КА-А41/13145-06, в котором суд указал, что возможность учесть расходы на аренду помещения не ставится налоговым законодательством в зависимость от отнесения помещений к нежилому фонду. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 17.10.2006 N А05-4649/2006-19, от 22.02.2007 N А05-8537/2006-34 и других.

Таким образом, организация вправе включить затраты по аренде жилого помещения (независимо от его статуса) в состав расходов, уменьшающих прибыль для целей налогообложения. Вот только спора с налоговиками ей, скорее всего, избежать не удастся.

Проблема 28. Незарегистрированный договор аренды

В течение длительного 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.

Финансисты и налоговики полагают, что является, так как при отсутствии должным образом зарегистрированного договора расходы налогоплательщика нельзя признать документально подтвержденными.

Например, в Письме Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/2/172 указано, что расходы по не зарегистрированному в установленном порядке договору аренды не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль как не соответствующие условиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ (см. также Письма Минфина России от 17.02.2006 N 03-03-04/3/3, от 01.11.2005 N 03-03-04/1/325, ФНС России от 13.07.2005 N 02-1-07/66).

Однако позиция контролирующих органов, увязывающая право учитывать арендные платежи в расходах с наличием государственной регистрации 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 оплате арендных платежей не может служить основанием для отказа налогоплательщику в праве учесть понесенные расходы в составе затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (Постановления ФАС Московского округа от 25.02.2005 N КА-А41/850-05, Дальневосточного округа от 14.02.2007 N Ф03-А59/06-2/5389, Северо-Западного округа от 09.06.2007 N А56-38876/2006, Уральского округа от 25.01.2007 N Ф09-12242/06-С2 и другие).

Следует также обратить внимание на правовую позицию Конституционного Суда РФ, выраженную им в Определении от 05.07.2001 N 154-О. В нем КС РФ отметил, что право лица на аренду конкретного помещения возникает в силу гражданского договора и государственная регистрация договора аренды здания (сооружения) не может подменять собой договор аренды как основание возникновения, изменения и прекращения права аренды. Государственная регистрация

призвана лишь удостоверить со стороны государства юридическую силу соответствующих правоустанавливающих документов.

Таким образом, можно утверждать, что расходы по незарегистрированному договору аренды организация может учесть при исчислении налога на прибыль. При этом для документального подтверждения таких расходов ей достаточно иметь подписанный сторонами договор аренды (неважно, зарегистрирован он или нет), акт приема-передачи объекта аренды арендатору и документы, подтверждающие уплату арендной платы (например, платежные поручения).

Проблема 29. Лизинговые платежи и выкупная стоимость

Согласно пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ лизинговые платежи учитываются у лизингополучателя в составе расходов, уменьшающих прибыль для целей налогообложения, как прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)").

Минфин и ФНС России считают, что лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование. Если же лизинговый платеж включает в себя еще и выкупную цену предмета лизинга, то ее в составе прочих расходов организация учесть не может, так как расходы лизингополучателя по уплате выкупной цены предмета лизинга являются расходами на приобретение амортизируемого имущества (п. 5 ст. 270 НК РФ). В этом случае организация-лизингополучатель должна сформировать у себя в налоговом учете первоначальную стоимость имущества в соответствии с правилами ст. 257 НК РФ (Письма Минфина России от 27.04.2007 N 03-03-05/104, от 05.09.2006 N 03-03-04/1/648, ФНС России от 16.11.2004 N 02-5-11/172@, УФНС России по г. Москве от 15.02.2007 N 09-14/014329).

Однако многие организации не соглашались с такой точкой зрения. И это понятно, так как им гораздо выгоднее включить в состав расходов всю сумму лизингового платежа сразу, а не использовать механизм амортизации. В спорах с налоговыми органами такие налогоплательщики ссылаются, как правило, на то, что в Налоговом кодексе нет никаких оговорок насчет отдельного учета выкупной цены. Выкупная цена является неотъемлемой частью лизингового платежа. А значит, ее нужно списывать в уменьшение прибыли вместе с вознаграждением лизингодателя.

При рассмотрении подобных споров в подавляющем большинстве случаев суды встают на сторону налогоплательщиков. Например, ФАС Поволжского округа признал неправомерными доводы налогового органа о том, что выкупная цена лизингового имущества должна учитываться для целей налогообложения только после перехода права собственности на это имущество через механизм амортизации. Суд указал, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Поэтому, несмотря на то, что в расчет лизингового платежа входит несколько составляющих, его нельзя рассматривать как несколько самостоятельных платежей (Постановление от 16.01.2007 N А57-4790/06-7). Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 16.04.2007 N Ф08-1781/2007-751А, Московского округа от 12.03.2007 N КА-А40/12633-06, Западно-Сибирского округа от 14.03.2007 N Ф04-976/2007(31998-А27-40) и других.

В то же время нельзя не сказать и о том, что некоторые суды все же принимают сторону налоговых органов. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 19.07.2006 N Ф04-1578/2006(24330-А27-40) сделан вывод о том, что выкупная стоимость переданного в аренду имущества может быть включена в общую сумму договора лизинга, но не входит в состав лизинговых платежей в целях применения пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Но такие решения встречаются очень редко.

Проблема 30. Командировочное удостоверение

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на командировки.

Порядок направления работников в командировки регулируется Инструкцией Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР", действующей в части, не противоречащей ТК РФ.

В п. 2 Инструкции N 62 указано, что направление работников в командировку производится руководителями организаций и оформляется выдачей командировочного удостоверения. По усмотрению руководителя организации направление работника в командировку наряду с командировочным удостоверением может оформляться приказом.

Возникает вопрос: обязательно ли наличие командировочного удостоверения для подтверждения расходов на командировку на территории РФ?

Два года назад, отвечая на этот вопрос, Минфин России пришел к выводу, что оформлять командировочное удостоверение не обязательно. Его может заменить, к примеру, приказ (распоряжение) руководителя о направлении работника в командировку (Письмо Минфина России от 24.10.2006 N 03-03-04/2/226). Однако в прошлом году финансовое ведомство изменило свою точку зрения. В Письмах от 07.11.2007 N 03-03-06/2/206 и от 23.05.2007 N 03-03-06/2/89 разъясняется, что командировочные расходы обязательно должны подтверждаться командировочным удостоверением с отметками о выбытии и прибытии, оформленным с учетом положений Инструкции N 62.

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 (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).

Проблема 31. Услуги сотовой связи

В налоговом учете затраты организации на оплату услуг связи и, в частности, стоимость разговоров по мобильному телефону относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Конкретный перечень документов, подтверждающих производственный характер расходов, связанных с оплатой телефонных переговоров, Налоговым кодексом не определен. Какими же документами подтверждается соответствие указанных затрат критериям, установленным в ст. 252 НК РФ?

По мнению Минфина России, для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения необходимо иметь (Письмо Минфина России от 27.07.2006 N 03-03-04/3/15):

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи;
- договор с оператором на оказание услуг связи;
- детализированные счета оператора связи.

Аналогичное мнение высказано в Письме УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 N 20-12/83834.1.

О необходимости иметь детализированные счета говорится и в Постановлении ФАС Уральского округа от 26.12.2005 N Ф09-2102/05-С2. Этот суд отказал организации в признании расходов на оплату услуг сотовой связи, так как та не смогла представить детализированные счета за предоставленные услуги и расшифровки с указанием номеров абонентов, с которыми велись переговоры.

Однако в большинстве случаев суды считают, что представление детализированного счета для подтверждения расходов не требуется. Например, ФАС Северо-Кавказского округа пришел к выводу, что если сотовые телефоны находятся на балансе организации, то все расходы, связанные с содержанием и оплатой услуг связи, должны учитываться при налогообложении прибыли (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 24.04.2006 N Ф08-1482/2006-681А). В другом деле арбитражный суд указал, что ни налоговое законодательство, ни законодательство о связи, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат требования об обязательности расшифровки произведенных переговоров, о получении детализированных счетов и составлении отчетов по каждому звонку при отнесении стоимости услуг связи к расходам, уменьшающим прибыль (Постановление ФАС Московского округа от 16.07.2007 N КА-А40/5441-07). Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 22.11.2006 N А65-36698/05, Северо-Западного округа от 23.11.2007 N А42-5348/2006 и других.

Таким образом, если у налогоплательщика отсутствуют детализированные счета, то это не должно быть препятствием для признания расходов на оплату услуг сотовой связи. Но в такой ситуации надо быть готовым к спору с налоговиками.

Проблема 32. Реклама в СМИ

Расходы на рекламу деятельности налогоплательщика учитываются при исчислении налога на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пп. 28 п. 1, п. 4 ст. 264 НК РФ).

Размещение рекламы о деятельности организации в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, должно сопровождаться пометкой "реклама" или пометкой "на правах рекламы" (ст. 16 Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе").

По мнению Минфина России, информация, размещаемая в периодических печатных изданиях, не специализирующихся на сообщениях и материалах рекламного характера, без пометки "реклама" или пометки "на правах рекламы", не признается рекламным сообщением. Поэтому такие расходы для целей налогообложения прибыли учитываться не должны (Письма Минфина России от 27.06.2007 N 03-03-06/1/418, от 05.09.2006 N 03-03-04/2/201).

Однако существует и другая точка зрения, согласно которой пометки "на правах рекламы" и "реклама" не являются существенными признаками рекламы. Отсутствие таких пометок не меняет содержания и характера публикации, хоть и является нарушением законодательства о рекламе. Поэтому если информация отвечает признакам рекламы, то затраты на ее публикацию можно признать расходами на рекламу. В судебной практике есть примеры судебных решений, подтверждающих данную точку зрения (см., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 03.04.2007 N A05-8063/2006-13, от 27.01.2006 N A42-8823/04-28, Восточно-Сибирского округа от 02.05.2006 N A33-25404/05-Ф02-1873/06-С1 и другие).

Таким образом, если у организации возникнет спор с налоговым органом по данному вопросу, то, вероятнее всего, его придется решать в суде. А там шансы на выигрыш у налогоплательщика будут весьма высоки.

Проблема 33. Расходы на визитки

Наверное, каждая организация делает визитные карточки своим сотрудникам. Но не каждая знает, как следует учитывать затраты на их изготовление.

В Письме Минфина России от 29.11.2006 N 03-03-04/1/801 разъясняется, что затраты на изготовление для сотрудников визиток с логотипом организации нельзя считать рекламными, так как визитные карточки вручают конкретным людям. Поэтому пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ к таким расходам неприменим.

Выводы, сделанные Минфином России, подтверждаются и арбитражной практикой (Постановления ФАС 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). В то же время имеются судебные решения, в которых затраты на изготовление визиток для сотрудников признаются именно рекламными расходами. К такому выводу пришел, например, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 21.09.2005 N А33-2033/05-Ф02-4638/05-С1.

Однако, чтобы не спорить с налоговиками по данному вопросу, можно посоветовать организациям учитывать расходы на изготовление визиток не как рекламные, а на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. Тем более что сами налоговики советуют поступать именно так (Письмо УМНС России по г. Москве от 15.10.2003 N 26-12/57647). Законность этого пути подтверждает и арбитражная практика. Например, ФАС Московского округа посчитал правомерным признание расходов на изготовление визиток для работников на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, поскольку данные затраты были произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (Постановление от 12.04.2006 N КА-А40/2534-06).

Проблема 34. Платежи за вход в торговую сеть

Перед любой компанией, поставляющей товары в крупные сетевые магазины, как правило, встает вопрос: можно ли учесть в составе расходов суммы, которые она вынуждена платить за "вхождение" в магазин? Например, это может быть плата за заключение договора поставки товара в торговую сеть; за поставку во вновь открывшиеся магазины торговой сети; за включение товарных позиций в ассортимент магазинов; за размещение товаров на полках и т.п.

Напомним, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, содержащийся в ст. 264 НК РФ, является открытым (см. пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поэтому организация может учесть любые расходы для целей налогообложения прибыли, если эти расходы удовлетворяют требованиям ст. 252 НК РФ, то есть являются обоснованными и документально подтвержденными.

Проблема заключается в том, что Минфин России считает, что указанные виды расходов нельзя включать в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Например, в

Письме Минфина России от 03.10.2006 N 03-03-04/1/677 указано, что затраты в виде платы за сам факт заключения с поставщиком-продавцом договора поставки не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей налогообложения прибыли. В другом Письме разъясняется, что затраты в виде платы покупателю за сам факт заключения с поставщиком-продавцом договора поставки, затраты в виде платы поставщиком-продавцом покупателю за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины торговой сети, включение товарных позиций в ассортимент магазинов, размещение товаров на полках магазинов, выделение для них постоянного и/или дополнительного места в магазине не могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли. Указанные операции, по мнению Минфина России, осуществляются в рамках деятельности покупателя (магазина) по оказанию услуг розничной торговли и не связаны с деятельностью поставщика-продавца (Письмо от 17.10.2006 N 03-03-02/247).

Правда, в 2007 г. Минфин России несколько изменил свою точку зрения и разрешил налогоплательщикам учитывать расходы по выкладке товара магазинами (затраты на мерчандайзинг), но только в пределах норматива, установленного для рекламных расходов п. 4 ст. 264 НК РФ (Письма Минфина России от 30.01.2008 N 03-03-06/1/57, от 22.05.2007 N 03-03-06/1/286).

Нам представляется, что мнение чиновников о невозможности учета остальных расходов, связанных с продвижением товара, отнюдь не бесспорно, что убедительно доказала в суде одна компания, которая осуществляла поставку строительных и отделочных материалов в крупные сетевые магазины.

Спор между налоговиками и компанией-поставщиком возник при следующих обстоятельствах. Поставщик и сетевой магазин включили в договор поставки условие о предоставлении услуги по расширению рынка сбыта. Услуга заключалась в том, что при открытии каждого нового магазина в нем размещались товары поставщика. Стоимость услуги составляла фиксированную сумму за каждый вновь открывшийся магазин. Налоговики не сочли расходы поставщика экономически обоснованными и отказались признавать их для целей налогообложения.

Тогда поставщик обратился в арбитражный суд. Суду он представил анализ динамики собственных продаж. Из этого документа следовало, что рост продаж находится в прямой зависимости от количества открытых магазинов. Это обстоятельство позволило суду прийти к выводу, что затраты поставщика являются экономически обоснованными, так как в результате уплаты спорных сумм поставщик получал расширение рынка сбыта (увеличение объема продаж), что, в свою очередь, способствовало увеличению размера налоговых отчислений (Постановление ФАС Московского округа от 07.11.2006 N КА-А40/10838-06).

Проблема 35. Компенсация морального вреда

Согласно пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы в виде санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба признаются внереализационными. Такие расходы учитываются при исчислении налога на прибыль.

В данном пункте ст. 265 НК РФ нет упоминания о суммах, выплачиваемых в качестве компенсации морального вреда. Поэтому представители Минфина России считают, что возмещение морального вреда гражданину (например, работнику за необоснованное увольнение) не может быть приравнено к возмещению причиненного ущерба (материального) и потому не признается в целях налогообложения внереализационным расходом (Письма Минфина России от 24.01.2007 N 03-04-06-02/6, от 23.06.2005 N 03-03-04/1/28).

Соглашаются с таким подходом и налоговики из московского управления ФНС России. Они также считают, что такая компенсация не может быть приравнена к возмещению причиненного ущерба и не отвечает требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ (Письмо УФНС России по г. Москве от 09.08.2005 N 20-12/56815).

Вместе с тем сложившаяся судебная практика свидетельствует о том, что налогоплательщик все-таки может учесть сумму компенсации морального вреда при расчете налога на прибыль, руководствуясь пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2007 N Ф04-2428/2007(33555-А27-15), Уральского округа от 11.01.2006 N Ф09-5989/05-С7, Волго-Вятского округа от 04.10.2006 N А38-635-4/178-2006). Или в крайнем случае на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ, включив эти суммы в число других обоснованных расходов (Постановление ФАС Московского округа от 16.03.2007 N КА-А40/1442-07).

Таким образом, на сегодняшний день, учитывая позицию Минфина России по данному вопросу, а также сложившуюся арбитражную практику, свое право на включение указанной компенсации в состав расходов налогоплательщикам приходится отстаивать в судах.

Проблема 36. Убытки прошлых лет

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Основной вопрос, возникающий у налогоплательщиков при выявлении убытков прошлых лет: в каком налоговом периоде отразить этот расход - в периоде возникновения или в периоде выявления?

Свою позицию по данному вопросу Минфин России довел до налогоплательщиков Письмом от 29.01.2007 N 03-03-06/1/42. В нем, в частности, указано, что ошибки в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, выявленные в текущем (отчетном) налоговом периоде, приводят к необходимости перерасчета налоговой базы за предыдущие налоговые (отчетные) периоды и представления в налоговые органы уточненной декларации по налогу на прибыль.

Этой же позиции придерживается и большинство арбитражных судов. Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 24.01.2007 N Ф09-10948/06-С2 указал, что если выявленный убыток относится к конкретному налоговому периоду, то он должен корректировать налогооблагаемую прибыль именно этого периода. В своем решении суд также отметил, что правовых оснований совершить перенос не учтенных ранее убытков прошлых лет на текущий налоговый период до перерасчета налоговых обязательств прошлых налоговых периодов нет.

Таким образом, в составе внереализационных расходов текущего периода могут быть учтены только те убытки прошлых лет, выявленные в текущем налоговом периоде, по которым невозможно определить конкретный налоговый период их возникновения (Постановления ФАС Поволжского округа от 26.02.2006 N А72-8844/05-6/540, Уральского округа от 23.01.2006 N Ф09-6175/05-С7, Дальневосточного округа от 10.04.2006 N Ф03-А16/06-2/646 и другие).

Если же период возникновения убытка можно установить, то организация обязана скорректировать налогооблагаемую прибыль именно этого периода (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 02.10.2006 N Ф04-5620/2006(25963-А27-33), Уральского округа от 09.08.2006 N Ф09-6964/06-С7, Центрального округа от 29.05.2006 N А36-3893/2005).

Проблема 37. Невозможность взыскания задолженности

В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов, а в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации (п. 2 ст. 266 НК РФ).

Разъясняя применение данных норм НК РФ, Минфин и ФНС России пришли к выводу, что акт судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания и постановление об окончании исполнительного производства и возвращении исполнительного документа не являются основаниями для признания суммы долга безнадежной задолженностью. По их мнению, в качестве указанного в ст. 266 НК РФ акта государственного органа может рассматриваться только документ, подтверждающий факт исключения должника из реестра юридических лиц, или вступившее в силу решение суда о завершении конкурсного производства по процедуре банкротства (Письма Минфина России от 06.02.2007 N 03-03-07/2, от 05.09.2007 N 03-03-06/1/644, МНС России от 15.09.2004 N 02-5-10/53).

Впрочем, с позицией контролирующих органов соглашаются далеко не все налогоплательщики, считая определение пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства тем самым актом государственного органа (п. 2 ст. 266 НК РФ), который позволяет признать задолженность безнадежной и списать ее на расходы.

В ряде случаев с налогоплательщиками соглашаются и суды. Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 23.03.2007 N КА-А40/1194-07 указал, что организация обоснованно списала в состав внереализационных расходов дебиторскую задолженность на основании актов судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания и постановлений об окончании исполнительного производства, поскольку в такой ситуации у организации не осталось легитимных способов взыскания задолженности. Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 21.08.2006 N А79-807/2006, Дальневосточного округа от 15.06.2007 N Ф03-А51/07-2/1996 и другие.

Однако не все суды поддерживают такой подход. Так, ФАС Уральского округа, вынося решение в пользу налогоплательщиков, указал, что акт судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания и постановление об окончании исполнительного производства и возвращении

исполнительного документа не являются основаниями для признания суммы дебиторской задолженности безнадежной. Суд разъяснил, что при окончании исполнительного производства судебный пристав-исполнитель констатирует исключительно положения, закрепленные Федеральным законом "Об исполнительном производстве", и не делает выводов о реальности или нереальности взыскания (Постановление ФАС Уральского округа от 22.01.2007 N Ф09-12035/06-С2). Эти же выводы можно встретить в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 18.06.2007 N Ф04-3765/2007(35137-А27-40), Северо-Кавказского округа от 01.03.2007 N Ф08-778/2007-329А и других.

Таким образом, на сегодняшний день данный вопрос остается спорным. В этой связи остается ждать, когда свое мнение по этой проблеме выскажет ВАС РФ.

Проблема 38. Убыток от реализации доли

Согласно пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ организация вправе уменьшить доходы от реализации имущественных прав (долей, паев) на их стоимость, которая определяется как цена приобретения данных имущественных прав с учетом расходов, связанных с их приобретением и реализацией.

На практике организация может продать принадлежащую ей долю в ООО не только с прибылью, но и с убытком (например, доля может быть продана ниже номинала). В этом случае организация обязательно столкнется с претензиями налоговых органов, которые считают, что убыток в виде превышения стоимости вклада в уставный капитал над доходами от его реализации не должен учитываться для целей налогообложения прибыли (Письмо ФНС России от 21.06.2006 N 02-3-11/181@). Такого же мнения придерживается и Минфин России. В Письме Минфина России от 08.11.2006 N 03-03-04/1/735 разъясняется, что п. 2 ст. 268 НК РФ не предусмотрена возможность учета убытка от реализации имущественных прав в виде превышения стоимости вклада в уставный капитал общества над доходами от его реализации.

Однако судебных решений на уровне федеральных арбитражных судов и ВАС РФ, которые подтверждали бы точку зрения налоговиков, на сегодняшний день нет.

Зато есть решения, которые ее опровергают. Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 15.02.2008 N А17-1711/5-2007 пришел к выводу, что убыток в виде превышения стоимости вклада в уставный капитал общества над доходами от его реализации уменьшает налогооблагаемую прибыль (см. также Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2006 N А43-40911/2005-31-1326). В другом деле ФАС Западно-Сибирского округа указал, что налогоплательщик правомерно уменьшил доход от реализации доли в уставном капитале на сумму убытков в связи с продажей доли в уставных капиталах дочерних обществ (Постановление от 09.10.2006 N Ф04-1784/2006(27110-А27-15)).

Проблема 39. Приобретение программного продукта

Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В течение ряда лет подход к признанию расходов на приобретение программ для ЭВМ при применении метода начисления был следующим. Если по условиям договора на приобретение неисключительных прав установлен срок использования программ для ЭВМ, расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитывались при исчислении налоговой базы равномерно в течение этих периодов. Если же срок использования программы для ЭВМ определить было нельзя, то для целей исчисления налога на прибыль расходы на ее приобретение признавались единовременно на дату начала использования программы (Письма Минфина России от 06.02.2006 N 03-03-04/1/92, от 07.03.2006 N 03-03-04/1/188, УФНС России по г. Москве от 28.06.2005 N 20-12/46408).

Но в 2006 г. специалисты финансового ведомства изменили свою точку зрения. В Письме Минфина России от 23.06.2006 N 03-03-04/1/542 разъясняется, что если условиями договора на приобретение программного продукта срок его полезного использования не определен, то расходы на приобретение программы единовременно учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль нельзя. Они должны распределяться по отчетным (налоговым) периодам с учетом принципа равномерности признания расходов. При этом порядок распределения расходов налогоплательщик должен определить самостоятельно (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Этой же точки зрения финансисты и налоговики придерживаются сейчас (Письма Минфина России от 25.07.2007 N 03-03-06/2/139, УФНС России по г. Москве от 22.08.2007 N 20-12/079908).

С новым подходом налоговиков согласны далеко не все налогоплательщики. Причем право на единовременное включение затрат на приобретение программных продуктов в состав расходов некоторым из них даже удалось отстоять в суде.

Решение в пользу налогоплательщика вынес, например, ФАС Волго-Вятского округа (Постановление от 17.08.2007 N А43-33315/2006-37-925). Суд указал, что в случае если из условий договора невозможно определить срок использования программного продукта, к которому относятся произведенные расходы, то такие расходы признаются в налоговой базе в момент их возникновения исходя из условий сделки. При этом гл. 25 НК РФ не предусмотрено право налогоплательщиков, не обладающих исключительными правами на использование программного продукта, самостоятельно устанавливать срок его использования.

Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 15.10.2007 N А05-810/2007, который пришел к заключению, что приобретение права пользования программными продуктами - это разовая сделка, предусматривающая конкретные сроки исполнения (порядок оплаты и сроки поставки), поэтому организация правомерно признала расходы в том периоде, в котором они возникли.

Таким образом, можно констатировать, что в случае, когда из условий договора с продавцом программного продукта нельзя определить период его использования, расходы на приобретение программы организация может признать в момент их осуществления. Но этот подход в настоящее время приходится отстаивать в судах.

Проблема 40. Отпускные

Согласно п. 4 ст. 272 НК РФ расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ расходов на оплату труда.

Возникает вопрос: в каком периоде надо учитывать отпускные, если отпуск приходится на несколько месяцев - в каждом из месяцев (пропорционально дням отпуска) или же единовременно в периоде начисления?

Минфин России неоднократно разъяснял свою позицию по вопросу признания отпускных в налоговом учете в ситуации, когда отпуск работника приходится на два отчетных периода. Она такова: сумма начисленных отпускных за ежегодный оплачиваемый отпуск включается в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период (Письма Минфина России от 04.09.2007 N 03-03-06/1/641, от 04.04.2006 N 03-03-04/1/315).

Однако мнение Минфина России не является бесспорным.

Ведь отпускные начисляются и выплачиваются работнику единовременно независимо от того, на один или несколько отчетных периодов приходится его отпуск. Соответственно, в налоговом учете сумма отпускных должна признаваться расходом в периоде начисления в полном объеме без распределения по месяцам. Правомерность этих рассуждений подтверждает судебная практика. Например, в Постановлении от 03.12.2007 N Ф04-8300/2007(40621-А75-15) ФАС Западно-Сибирского округа указал на то, что расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, приходящегося на несколько месяцев, должны учитываться единовременно в том отчетном периоде, в котором они сформированы и выплачены. К аналогичным выводам пришел также ФАС Дальневосточного округа в Постановлении от 30.05.2007 N Ф03-А24/07-2/1446.

Амортизация

Проблема 41. Амортизация чайника

Амортизируемым имуществом для целей налогообложения прибыли признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

По мнению Минфина России, если бытовая техника, купленная организацией, используется для удовлетворения нужд работников, то ее нельзя включать в состав амортизируемого имущества. Свою позицию министерство обосновало тем, что бытовая техника не используется организацией для получения дохода (Письмо Минфина России от 04.09.2006 N 03-03-04/2/199).

Однако в судебной практике имеется целый ряд судебных решений, подтверждающих, что холодильник, телевизор, видеокамеру и другую бытовую технику все-таки можно включить в состав амортизируемого имущества.

Например, ФАС Центрального округа отверг доводы налоговой инспекции, утверждавшей, что холодильники, установленные в администрации завода, не подлежат амортизации, так как не используются в производстве. Суд посчитал, что в данном случае использование холодильников можно квалифицировать как использование основных средств для целей управления организацией и для обеспечения нормальных условий труда (Постановление от 12.01.2006 N А62-817/2005).

В другом деле арбитражный суд пришел к выводу, что видекамера и телевизор относятся к основным средствам и соответствуют критериям амортизируемого имущества, поскольку используются для управления организацией (Постановление ФАС Уральского округа от 24.09.2007 N Ф09-7797/07-С3).

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 27.04.2007 N А55-11750/06-3, Северо-Западного округа от 18.04.2005 N А56-32904/04 и других.

Проблема 42. Амортизация транспортного средства

Согласно п. 8 ст. 258 НК РФ основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию.

Возникает вопрос: можно ли признать приобретенное транспортное средство амортизируемым имуществом, если оно еще не зарегистрировано в органах ГИБДД? Ведь все транспортные средства в России регистрируются в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12.08.1994 N 938 "О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации".

В течение многих лет этот вопрос служил источником многочисленных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, поскольку налоговики на местах считали, что амортизация по автомобилю может учитываться при налогообложении прибыли только после его госрегистрации в органах ГИБДД (см., например, Письмо УФНС России по г. Москве от 25.11.2004 N 26-12/76625).

Однако сегодня можно смело утверждать, что организация вправе начать начисление амортизации, не дожидаясь регистрации автомобиля в органах ГИБДД. Тем более что с этим соглашается и Минфин России (см. Письмо от 20.11.2007 N 03-03-06/1/816).

Данную точку зрения подтверждает и арбитражная практика (см. Постановления ФАС Уральского округа от 24.09.2007 N Ф09-7797/07-С3, Московского округа от 23.06.2006 N КА-А40/5390-06, Северо-Западного округа от 07.11.2005 N А56-44438/2004 и другие).

Проблема 43. Амортизационная премия лизингодателя

Согласно п. 1.1 ст. 259 НК РФ организация имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно).

Лизинговые компании при применении данной нормы Налогового кодекса столкнулись с такой проблемой: налоговые органы считают, что лизингодатель не вправе использовать амортизационную премию по лизинговому имуществу, которое впоследствии перейдет в собственность лизингополучателя (Письма Минфина России от 03.03.2008 N 03-03-06/1/132, от 27.03.2007 N 03-03-06/1/172, от 27.04.2006 N 03-03-04/2/124).

Однако с мнением Минфина России сложно согласиться. Дело в том, что п. 1.1 ст. 259 НК РФ не содержит ограничений в применении амортизационной премии в отношении имущества, передаваемого в лизинг. Такое имущество является амортизируемым, учитывается на балансе налогоплательщика, а сумма амортизации учитывается в составе его расходов. Поэтому лизингодатель вправе применить к нему амортизационную премию. Данный вывод подтверждает судебная практика (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.10.2007 N А33-5298/07-Ф02-8011/07, Северо-Западного округа от 14.09.2007 N А26-9348/2006-217, Уральского округа от 14.06.2007 N Ф09-4482/07-С3).

Налоговые ставки

Проблема 44. Льгота для сельхозпроизводителей

Статьей 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации..." для сельскохозяйственных производителей установлена льготная ставка по налогу на прибыль в размере 0%. Чтобы применить льготную ставку, сельхозпроизводитель должен соблюсти ряд условий, главное из которых заключается в том, что реализуемая сельскохозяйственная продукция должна производиться и перерабатываться им же.

Однако ни в НК РФ, ни в Законе N 110-ФЗ не указано, каким способом должна производиться и перерабатываться продукция - собственными силами либо с привлечением подрядных организаций.

Минфин России неоднократно разъяснял, что если организация передает сельскохозяйственную продукцию на переработку другой организации на дачных участках и в дальнейшем ее реализует, то доходы, полученные от реализации этой продукции, облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке. То есть в такой ситуации льгота организации не положена (Письма Минфина России от 25.01.2008 N 03-03-05/6, от 14.05.2005 N 03-03-02-04/1/118, от 31.01.2005 N 03-03-01-04/1/41).

В то же время судебные инстанции не всегда соглашались с точкой зрения Минфина. Например, ФАС Северо-Западного округа считает, что в рассматриваемой ситуации сельхозпроизводитель все же имеет право на льготу. В Постановлении от 11.07.2007 N А21-7564/2006 указано, что Закон N 110-ФЗ не ставит возможность применения ставки 0% при реализации самостоятельно произведенной сельскохозяйственной продукции в зависимости от того, переработана сельхозпродукция сельхозпроизводителем самостоятельно либо сторонней организацией. Этой же позиции придерживается и ФАС Центрального округа (см. Постановления от 18.01.2008 N А35-5905/06-С18 и от 29.08.2006 N А14-23565/2005/1040/24).

Иностранные организации

Проблема 45. Ежегодное подтверждение резидентства

Российские организации, выплачивающие доходы иностранным лицам, признаются налоговыми агентами, на которых возлагается обязанность удерживать из сумм выплачиваемых доходов налог и перечислять его в бюджет РФ.

Если иностранный партнер является резидентом страны, с которой у РФ подписан соответствующий договор об избежании двойного налогообложения, выплачиваемый доход освобождается от удержания налога у источника выплаты (либо налог удерживается по льготным ставкам). Но нормы международных договоров применяются только в том случае, если иностранный партнер представит российской компании - налоговому агенту документ, подтверждающий его местонахождение в соответствующем иностранном государстве.

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

Возникает вопрос: необходимо ли иностранной организации для целей применения льготного режима налогообложения по налогу на прибыль ежегодно подтверждать свое резидентство?

Минфин России на него отвечает так: "Налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов независимо от количества и регулярности таких выплат, видов выплачиваемых доходов. Таким образом, у налогового агента должно быть подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации того периода, в котором происходит фактическая выплата дохода. Поэтому если выплата производится в 2008 г., то и подтверждение должно быть за 2008 г." (Письмо от 12.03.2008 N 03-08-05).

С этим мнением целиком соглашались налоговики (Письмо УМНС России по г. Москве от 28.01.2004 N 26-12/5493), а также некоторые арбитражные суды, например ФАС Северо-Кавказского округа (Постановление от 13.06.2006 N Ф08-2574/2006-1074А).

Однако в большинстве случаев суды считают, что ежегодно подтверждать резидентство не требуется. Например, ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу, что ст. 312 НК РФ не ограничены сроки действия таких подтверждений (Постановление ФАС от 09.01.2008 N А56-2953/2007). А в другом деле тот же суд указал налоговой инспекции, что налоговым законодательством не предусмотрено, что легализованный документ, подтверждающий резидентство в иностранном государстве, действует только в течение одного календарного года (Постановление от 21.05.2007 N А56-33488/2006).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 14.09.2006 N А55-2387/2006-31, Московского округа от 28.03.2006 N КА-А40/1997-06 и других.

Таким образом, в случае возникновения спора с налоговым органом по вопросу ежегодного подтверждения резидентства у налогоплательщика есть хорошие шансы выиграть этот спор в суде.

Проблема 46. Подтверждающий документ

В ст. 312 НК РФ говорится о документах, подтверждающих факт постоянного местонахождения иностранной организации. Однако обязательной формы для таких документов

Налоговый кодекс не установил. В связи с этим не только у налогоплательщиков, но и налоговых органов возникают вопросы о том, какие документы можно считать подтверждающими факт постоянного местопребывания иностранной компании и какие реквизиты должны в них присутствовать.

В ФНС считают, что документами, подтверждающими факт постоянного местопребывания иностранной организации, могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме (Приказ МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150). Такие справки рассматриваются налоговиками как подтверждающие постоянное местопребывание иностранной организации в случае, если в них содержится следующая или аналогичная по смыслу формулировка: "Подтверждается, что организация... (наименование организации)... является (являлась) в течение... (указывается период)... лицом с постоянным местопребыванием в... (указывается государство)... в смысле Соглашения (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией/СССР и (указывается иностранное государство)".

А вот такие документы, как свидетельство о регистрации на территории иностранного государства (сертификат об инкорпорации), выписка из торгового реестра и т.п., по мнению налоговиков, в качестве подтверждающих документов рассматриваться не могут (Письмо УФНС России по г. Москве от 16.08.2006 N 20-12/72977). Аналогичного подхода придерживается и Минфин России (Письмо от 14.06.2005 N 03-08-02).

В отличие от представителей Минфина и ФНС России, арбитражные суды считают, что документы, свидетельствующие о регистрации компании на территории иностранного государства (свидетельства, сертификаты, выписки), должны приниматься налоговыми органами в качестве подтверждающих местонахождение иностранной компании. Например, ФАС Московского округа в качестве подтверждающих документов принял свидетельство о регистрации компании в ФРГ и выписку Федерации торговых палат Израиля. В своем решении он указал, что ст. 312 НК РФ не устанавливает, какой именно орган следует рассматривать в качестве компетентного органа. Единственным требованием этой нормы является требование о подтверждении местонахождения компании в иностранном государстве. Поэтому для соблюдения требования ст. 312 НК РФ достаточно представить подтверждение о местонахождении иностранной компании, выданное органом, в полномочия которого в силу национального законодательства входит выдача соответствующих подтверждений (Постановление ФАС Московского округа от 16.08.2007 N КА-А40/7304-07). Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20.12.2007 N А56-3000/2007.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие

Глава 1. Налог на добавленную стоимость

Налогоплательщики

Проблема 1. Бюджетные учреждения и НДС

Проблема 2. Уплата НДС участниками простого товарищества

Проблема 3. Физические лица и НДС

Освобождение от обязанностей налогоплательщика

Проблема 4. Первые три месяца

Проблема 5. Отсутствие выручки

Проблема 6. Расчет выручки

Проблема 7. Уведомление об освобождении

Проблема 8. Учет "входного" НДС

Налоговые агенты

Проблема 9. Счет-фактура агента

Проблема 10. Неденежные расчеты

Проблема 11. Арендодатель-балансодержатель

Проблема 12. Пени для налоговых агентов

Проблема 13. Зачет для агента

Реализация товаров (работ, услуг) как объект налогообложения

Проблема 14. Хищение

Проблема 15. Реализация имущества судебным приставом

Проблема 16. Изъятие земли

Проблема 17. Спортивный НДС

Проблема 18. Взносы в ТСЖ

Льготы по НДС

Проблема 19. Коды для льготы

Проблема 20. Наличие лицензии

Проблема 21. "Скорая помощь"

Проблема 22. Предприниматель и столовая

Проблема 23. Ритуальные услуги: ОКУН или ОКВЭД

Проблема 24. Пользование жилым помещением

Проблема 25. Плата за общежития

Проблема 26. Учреждения культуры и искусства

Проблема 27. Чековая книжка

Проблема 28. "Вестерн Юнион"

Проблема 29. Отходы драгоценных металлов

Проблема 30. Санаторные путевки

Проблема 31. Бланк строгой отчетности

Перемещение товаров через границу

Проблема 32. Декларация при ввозе товаров из Республики Беларусь

Налоговая база

Проблема 33. Суммовые разницы

Проблема 34. Аванс с отгрузкой в одном налоговом периоде

Проблема 35. Реализация сельхозпродукции

Проблема 36. Долевое строительство: взносы больше, чем затраты

Проблема 37. Штрафные санкции

Проблема 38. Поступление предоплаты на счет комиссионера

Налоговые ставки

Проблема 39. Ноль не льгота

Проблема 40. Фрахтование судна

Проблема 41. Услуги таможенного брокера

Проблема 42. Замороженные овощи

Экспорт

Проблема 43. Список документов

Проблема 44. Документы вместе с декларацией

Проблема 45. Доначисление НДС до истечения 180 дней

Проблема 46. Перевод документов на русский язык

Проблема 47. Суд и документы

Проблема 48. Оформление документов при экспорте

Проблема 49. Пени по неподтвержденному экспорту

Проблема 50. "ИНКОТЕРМС" и ставка 0%

- Проблема 51. Самовывоз товара в Республику Беларусь
- Проблема 52. Сертификат соответствия при экспорте товара в Республику Беларусь
- Проблема 53. Раздельный учет при экспорте
- Проблема 54. Спецрежимы и экспорт
- Налог, предъявляемый покупателю
 - Проблема 55. НДС сверх цены или расчетным путем
- Счет-фактура
 - Проблема 56. Как заставить поставщика выставить правильный счет-фактуру
 - Проблема 57. Счет-фактура при возмещении расходов арендодателю
 - Проблема 58. Пять дней для счета-фактуры
 - Проблема 59. Оформление и исправление счетов-фактур
- Восстановление НДС
 - Проблема 60. Хищение товара
 - Проблема 61. Списание основных средств
- Налоговые вычеты
 - Проблема 62. Налоговый вычет и контрагенты
 - Проблема 63. Право на вычет при отсутствии операций, облагаемых НДС
 - Проблема 64. Вычет по исправленному счету-фактуре
 - Проблема 65. Расходы на командировки
 - Проблема 66. Вычет при приобретении основных средств
 - Проблема 67. Документы на вычет представлены в суд
- Уплата налога
 - Проблема 68. Штраф за неперечисление налога
- Налоговая декларация
 - Проблема 69. Декларация по почте
- Глава 2. Налог на прибыль
 - Доходы
 - Проблема 1. Компенсация за землю
 - Проблема 2. Прощение долга учредителем
 - Проблема 3. Доходы прошлых лет
 - Проблема 4. Целевое финансирование
 - Проблема 5. Статус благотворительной организации
 - Проблема 6. Переход права собственности после полной оплаты
 - Проблема 7. Доход от реализации объекта недвижимости
 - Проблема 8. Списанная кредиторская задолженность
 - Расходы
 - Проблема 9. Экономически оправданные затраты
 - Проблема 10. Дублирование функций
 - Проблема 11. Расходы по лицензионному договору
 - Проблема 12. Унифицированная форма документов
 - Проблема 13. Недостоверные сведения в первичных документах
 - Проблема 14. Счет-фактура - не первичный документ
 - Проблема 15. Товарно-транспортная накладная
 - Проблема 16. Личный автомобиль и путевой лист
 - Проблема 17. Содержание акта выполненных работ
 - Проблема 18. Документы и суд
 - Проблема 19. Необоснованная налоговая выгода
 - Проблема 20. Естественная убыль
 - Проблема 21. Компенсация за задержку заработной платы
 - Проблема 22. Выплаты членам совета директоров
 - Проблема 23. Доплаты до фактического заработка
 - Проблема 24. Добровольное страхование гражданской ответственности
 - Проблема 25. Сертификация системы менеджмента качества
 - Проблема 26. Питьевая вода
 - Проблема 27. Офис в квартире
 - Проблема 28. Незарегистрированный договор аренды
 - Проблема 29. Лизинговые платежи и выкупная стоимость
 - Проблема 30. Командировочное удостоверение
 - Проблема 31. Услуги сотовой связи
 - Проблема 32. Реклама в СМИ
 - Проблема 33. Расходы на визитки
 - Проблема 34. Платежи за вход в торговую сеть
 - Проблема 35. Компенсация морального вреда

- Проблема 36. Убытки прошлых лет
- Проблема 37. Невозможность взыскания задолженности
- Проблема 38. Убыток от реализации доли
- Проблема 39. Приобретение программного продукта
- Проблема 40. Отпускные
- Амортизация
 - Проблема 41. Амортизация чайника
 - Проблема 42. Амортизация транспортного средства
 - Проблема 43. Амортизационная премия лизингодателя
- Налоговые ставки
 - Проблема 44. Льгота для сельхозпроизводителей
- Иностранные организации
 - Проблема 45. Ежегодное подтверждение резидентства
- Проблема 46. Подтверждающий документ