

Книга посвящена рассмотрению сложных вопросов, связанных с расчетами по двум самым важным налогам – прибыли и НДС. В книге рассмотрена новейшая арбитражная практика и комментарии Минфина РФ по наиболее актуальным вопросам, связанным с исчислением этих налогов. Книга может быть полезна бухгалтерам и аудиторам в их практической деятельности.

**Аврова И.А.**

# Прибыль и НДС



*Издательство*  
*«Юристъ»*

## ПРИБЫЛЬ И НДС

И.А.Аврова

Аврова Инна Андреевна, кандидат экономических наук, председатель НП "Клуб бухгалтеров "Базис", работает в области аудита и консалтинга. Ведет преподавательскую деятельность, работая доцентом Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. Автор 15 книг и большого количества статей.

### НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Согласно новой редакции п. 8 ст. 75 и пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ с налогоплательщика, который следовал письменным разъяснениям Минфина России, нельзя взыскать не только штраф, но и пени. Однако для того чтобы не были начислены пени и взысканы штрафы, разъяснения, которые использовал налогоплательщик, должны соответствовать нескольким условиям.

1. Разъяснения должны быть даны финансовым, налоговым или иным уполномоченным органом государственной власти (то есть не только Минфином России, но и налоговыми органами, а также, например, органами ФСС РФ, органами Пенсионного фонда РФ - по вопросам уплаты страховых взносов).

2. Разъяснения должны быть даны непосредственно самому налогоплательщику или же, как указывается в п. 8 ст. 75 НК РФ, неопределенному кругу лиц.

Никаких проблем не возникнет, если налогоплательщик сам отправил запрос в Минфин России и получил на него ответ. Однако многие выпускаемые разъяснения финансового ведомства оформлены в виде частных ответов на запросы налогоплательщиков. В этой связи возможны две точки зрения, признавать ли такие разъяснения адресованными неопределенному кругу лиц и освобождают ли они от начисления пеней и взыскания штрафов:

а) разъяснения будут признаваться адресованными неопределенному кругу лиц только в том случае, если в самом тексте письма будет указано на то, что разъяснения даются для всех налогоплательщиков и налоговых органов. Вероятно, что налоговые органы будут придерживаться именно этой позиции, однако официальной точки зрения налоговых и финансовых органов по этому вопросу пока нет;

б) если разъяснения были даны по запросу иного лица, но были опубликованы и в письме даются разъяснения по ситуации, актуальной для неопределенного круга лиц, то такие разъяснения также признаются адресованными неопределенному кругу лиц. Однако в таком случае право использовать данные разъяснения придется доказывать в суде.

3. Разъяснения должны по смыслу относиться к тому налоговому или отчетному периоду, в котором образовалась недоимка, вне зависимости от даты разъяснений. Это означает следующее. Например, организация признала какие-либо спорные расходы в 2004 г. В 2005 г. Минфин России дал свои разъяснения, подтверждающие право организаций признавать эти расходы. В этом же году налоговый орган проводит выездную проверку за 2004 г., выявляет нарушение и доначисляет организации сумму налога. Однако пени не начисляются и штраф не взыскивается, несмотря на то что разъяснения даны позже, в 2005 г. Такого же подхода суды придерживались и ранее при освобождении налогоплательщика от ответственности - если правонарушение было совершено раньше, чем вышедшие разъяснения, однако эти разъяснения по смыслу и содержанию относятся к тому периоду, когда было совершено правонарушение, привлечение к ответственности неправомерно (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 17.10.2006 N Ф09-9333/06-С7, Постановление ФАС Московского округа от 21.08.2006, 14.08.2006 N КА-А40/7509-06).

4. Если налогоплательщик укажет в своем запросе неполные или недостоверные сведения, освобождения от пеней не будет.

5. Последнее условие указано в п. 7 ст. 7 Закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ - налогоплательщик будет освобождаться от начисления пеней только в соответствии с теми разъяснениями, которые будут даны уже после 31 декабря 2006 г.

Установлен максимальный срок, в течение которого Минфин России (и иные финансовые органы) должен давать ответы на запросы, - два месяца. По решению руководителя (или заместителя руководителя) финансового органа этот срок может быть продлен еще на один месяц. Однако никаких мер ответственности за несоблюдение финансовыми органами этого срока не установлено.

Обязанность налоговых органов руководствоваться разъяснениями Минфина России теперь прямо установлена в пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ.

Также налоговый орган обязан заблаговременно уведомлять налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки. В Определении Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества

"Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" говорится, что как название, так и содержание ст. 101 НК РФ, которая устанавливает процедуру привлечения к налоговой ответственности, свидетельствуют о том, что ее положения распространяются на привлечение к ответственности по итогам как выездных, так и камеральных налоговых проверок. Поэтому налоговый орган должен извещать налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов не только выездной, но и камеральной налоговой проверки.

Новая редакция ст. ст. 100 и 101 НК РФ прямо предусматривает обязанность налогового органа в случае выявления нарушений налогового законодательства по итогам камеральной проверки составлять акт и извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки. В то же время формулировка ст. 88 НК РФ в новой редакции не предусматривает прямо, что налоговый орган обязан истребовать у налогоплательщика дополнительную информацию при выявлении ошибок или противоречий в предоставленных документах. Поэтому выводы Конституционного Суда РФ будут актуальными и после 1 января 2007 г.

Конституционный Суд РФ указал, что налогоплательщик не может быть лишен права представить в ходе судебного разбирательства документы, которые подтверждают налоговый вычет, вне зависимости от того, были ли эти документы ранее истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении к налоговой ответственности. Суд обязан исследовать представленные налогоплательщиком документы.

Примечание. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации".

Налоговый орган, проводящий камеральную проверку, в тех случаях, когда возникают сомнения в правильности уплаты налогов, а тем более когда имеются признаки налогового правонарушения, не только имеет право, но и обязан истребовать у налогоплательщика необходимую дополнительную информацию. Обосновывается это тем, что полномочия налогового органа, предусмотренные ст. ст. 88 и 101 НК РФ, носят публично-правовой характер и не позволяют ему произвольно отказаться от необходимости истребовать дополнительные сведения, объяснения и документы.

Обязательными камеральные налоговые проверки станут в тех случаях, когда сданная после 31 декабря 2006 г. налоговая декларация по НДС будет содержать суммы НДС к возмещению из бюджета. В этом случае право на вычет налоговые органы подтвердят или не подтвердят только после проведения проверки.

Два основных налога (НДС и на прибыль), с одной стороны, независимы друг от друга, но практика их исчисления заставляет постоянно находить между ними соответствующие параллели, и не случайно одним из факторов назначения выездных налоговых проверок является соотношение этих налогов к общему объему полученной предприятием выручки.

## **ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

Налоговый кодекс предусматривает три способа уплаты налога на прибыль:

- ежеквартальные налоговые платежи;
- ежемесячные авансовые платежи;
- ежемесячные платежи исходя из фактической прибыли.

Уплачивают только квартальные авансовые платежи (уплата не позднее 28 числа следующего месяца соответствующего отчетного периода):

- 1) бюджетные учреждения;
- 2) иностранные организации (через постоянные представительства);
- 3) некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации;
- 4) участники простых товариществ;
- 5) инвесторы соглашений о разделе продукции;
- 6) выгодоприобретатели по договорам доверительного управления;
- 7) организации, выручка которых за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал (Письмо Минфина России от 16.11.2005 N 03-03-04/1/368).

На уплату налога на прибыль ежеквартально, без ежемесячных авансовых платежей, имеют право перейти только те организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал. При этом сумма полученных

внереализационных доходов не влияет на право уплаты налога без ежемесячных авансовых платежей. Для получения этого права организация должна отработать четыре полных квартала. Следовательно, четыре предшествующих квартала определяются организацией следующим образом:

- в первом квартале - итог за предыдущий год;
- во втором квартале - период, начиная со второго квартала прошлого года и заканчивая первым кварталом текущего года;
- в третьем квартале - период с третьего квартала прошлого года до окончания второго квартала текущего;
- в четвертом квартале - период с четвертого квартала прошлого года до окончания третьего квартала текущего.

Если организация, уплачивающая налог на прибыль ежеквартально, в каком-либо квартале получает выручку, превышающую 3 млн руб., то это не означает автоматического перехода на уплату ежемесячных авансовых платежей, так как лимит рассчитывается в среднем за четыре квартала, то есть итоговая выручка не должна превышать 12 млн руб. Поэтому если организация за четыре предыдущих квартала вписалась в установленный лимит, то следующий квартал она имеет право уплачивать налог на прибыль ежеквартально, без ежемесячных авансовых платежей.

Примечание. Все организации, у которых по итогам расчета за предыдущий квартал сумма авансового платежа равна нулю, не рассчитывают авансовые платежи на следующий квартал. Из этого следует, что организации, получившие убыток по итогам предыдущего квартала, также освобождены от уплаты ежемесячных авансовых платежей.

Вновь созданные организации освобождены от уплаты авансовых платежей в течение первого квартала своей деятельности. Затем они руководствуются следующим порядком, предусмотренным ст. 287 НК РФ. Они уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал. В случае превышения указанных ограничений начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачиваются авансовые платежи в общем порядке.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа, рассчитанная исходя из накопленного с начала налогового периода налога и ранее осуществленных авансовых платежей. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Следовательно, если по итогам за третий квартал предыдущего года были рассчитаны авансовые платежи, подлежащие уплате в четвертом квартале, то и в первом квартале следующего года уплачиваются авансовые платежи в той же сумме. Во всех последующих кварталах авансовые платежи рассчитываются строго по фактическим итогам за предыдущий квартал.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Сроки для уплаты ежемесячных авансовых платежей установлены 28-го числа соответствующего месяца. Так, авансовые платежи за первый квартал должны быть уплачены 28 января, 28 февраля и 28 марта. Не позднее 28 апреля должна быть произведена доплата, если сумма налога на прибыль за квартал превышает сумму уплаченных авансовых платежей.

В новой редакции ст. 58 НК РФ устанавливается: в случае просрочки уплаты авансовых платежей на их сумму начисляются пени. Ранее ни в ст. 58, ни в ст. 75 НК РФ (далее - Кодекс) прямо о такой возможности не говорилось. Судебная практика основывалась: начисление пеней на авансовые платежи возможно только в том случае, если сумма авансового платежа по итогам

отчетного периода определяется на основе реальной налоговой базы, а не иным образом (об этом указывалось в п. 20 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 N 5). То есть налоговые органы могли начислить пени при несвоевременной уплате, например, авансовых платежей по единому налогу при УСН, авансовых платежей по налогу на имущество организаций. Однако при неуплате ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль или единому социальному налогу пени взыскиваться не могли.

Теперь пени будут начисляться в случае несвоевременной уплаты любых авансовых платежей вне зависимости от того, каким образом они рассчитываются (то есть и в случае уплаты ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль, по ЕСН). Это подтверждает и Минфин России: в Письме от 20.07.2006 N 03-03-04/1/600 говорится, что с 1 января 2007 г. пеня будет начисляться также и в том случае, если сумма авансового платежа определяется не на основе налоговой базы, а в ином предусмотренном законодательством порядке.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 июля 2006 г. N 03-03-04/1/600 указало, что с 1 января 2007 г. (дата вступления указанного Закона в действие) пеня, предусмотренная ст. 75 Кодекса, будет начисляться не только в том случае, если в силу закона о конкретном виде налога авансовый платеж исчисляется по итогам отчетного периода на основе налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. ст. 53 и 54 Кодекса, но и в случае исчисления авансового платежа в ином предусмотренном законодательством порядке.

Нарушения, связанные с исчислением или уплатой авансовых платежей (их просрочка, неправильное определение суммы), не будут нести за собой привлечение к ответственности (взыскание штрафов, в частности по ст. 122 НК РФ) (абз. 3 п. 3 ст. 58 НК РФ). На практике ранее этот вопрос также решался в пользу налогоплательщика - о том, что при неуплате или несвоевременной уплате авансового платежа штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ, не взыскивается, говорилось, в частности, в п. 16 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС) от 17.03.2003 N 71.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 февраля 1998 г. N КА-А41/10.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) Восточно-Сибирского округа от 9 ноября 2004 г. N А10-3621/04-4-Ф02-4564/04-С1.

Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль является промежуточным платежом, исчисляемым расчетным путем на основе данных за предшествующие отчетные периоды. Поэтому нельзя включать в требование об уплате налога сумму ежемесячного авансового платежа, начисленного расчетным путем в течение отчетного периода.

Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29 ноября 2004 г. N Ф09-4706/04-АК.

За несвоевременную уплату ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль пени не начисляются, если отчетным периодом по налогу является квартал.

Ежемесячные платежи для плательщиков, исчисляющих фактическую прибыль по итогам квартала, полугодия и девяти месяцев текущего года, являются авансовыми платежами и не подпадают под понятие налога за отчетный (налоговый) период. Таким образом, оснований для начисления пеней на авансовые платежи не имеется.

Организация вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться в течение налогового периода.

Если организация перешла на уплату ежемесячных авансовых платежей, то в этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится предприятиями, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Например, за январь сумма налога от фактической прибыли составила 24 000 руб., в феврале налог, рассчитанный нарастающим итогом с начала года, составил 36 000 руб., следовательно, за февраль должен быть уплачен авансовый платеж в размере 12 000 руб.

Уплата налога производится не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным. Так, за январь налог должен быть уплачен не позднее 28 февраля.

Декларация по итогам квартала сдается в общие сроки, то есть не позднее 28-го числа месяца, следующего после окончания квартала. По итогам года - не позднее 28 марта.

Налоговые агенты определяют сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода и перечисляют сумму налога в течение трех дней после выплаты. Декларацию представляют не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а по окончании налогового периода - не позднее 28 марта следующего года.

По доходам в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам налог перечисляется налоговым агентом в течение 10 дней после выплаты дохода. Налог, подлежащий обложению у получателя доходов, уплачивается самим получателем дохода в течение 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового) периода, в котором получен доход.

В соответствии со ст. 11 Кодекса обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Согласно п. 2 ст. 288 Кодекса уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда), и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда), и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 Кодекса, в целом по налогоплательщику.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/22 "О расходах на создание обособленного подразделения и уплате налога на прибыль по месту его нахождения" указало, что п. 1 ст. 289 Кодекса установлено:

- налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы по месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации. На вновь созданные организации, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи, действие п. 6 ст. 286 Кодекса не распространяется.

Если организация планирует создать обособленное подразделение, то возникает проблема по разделению налога на прибыль между разными региональными бюджетами. Министерство финансов попросили разъяснить, в каком периоде фирма должна будет платить ежемесячные авансовые платежи по местонахождению вновь созданного обособленного подразделения. В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 22 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/137 дано следующее разъяснение: в рассматриваемом случае первый срок уплаты ежемесячных авансовых платежей по местонахождению вновь созданного обособленного подразделения должен производиться не позднее 28-го числа месяца, следующего за созданием обособленного подразделения.

Форма налоговой декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н. Форма налоговой декларации организаций при выполнении соглашений о разделе продукции и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 07.04.2006 N 55н.

## **ПОНЯТИЕ РАСХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ С ГЛАВОЙ 25 НК РФ**

В Налоговом кодексе указано, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

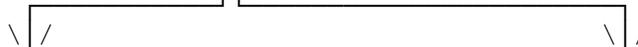
Расходы, связанные с производством и реализацией, согласно НК подразделяются на два основных вида: расходы, связанные с реализацией, и внереализационные расходы.

Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие расходы.

Расходы, для того чтобы быть признанными, согласно Налоговому кодексу должны:

- быть экономически обоснованными;
- быть документально подтвержденными.

Расходы, документально подтвержденные и экономически обоснованные



Расходы, связанные с реализацией	Внереализационные расходы
<p style="text-align: center;">Прямые расходы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные расходы;</li> <li>- расходы на оплату труда и ЕСН;</li> <li>- суммы начисленной амортизации</li> </ul>	<p style="text-align: center;">Внереализационные расходы</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. От долевого участия</li> <li>2. От купли-продажи иностранной валюты</li> <li>3. Штрафы, пени, санкции за нарушение договорных обязательств, признание должником</li> <li>4. От сдачи в аренду и предоставления прав, патентов, промышленных образцов и др., интеллектуальных прав, если это не основная деятельность организации</li> <li>5. Проценты по договорам займа, кредита, по ценным бумагам и т.п.</li> <li>6. Суммы восстановленных резервов</li> <li>7. Безвозмездно полученное имущество</li> <li>8. Доход, распределяемый в пользу участника простого товарищества</li> <li>9. Доходы прошлых лет</li> <li>10. Положительные курсовые разницы от дооценки и переоценки имущества</li> <li>11. Стоимость полученного имущества и материалов при ликвидации и демонтаже основных средств</li> <li>12. Суммы использованных не по назначению целевых средств для атомных станций</li> <li>13. Суммы уменьшения уставного капитала при отказе от возврата</li> </ol>
<p style="text-align: center;">Прочие расходы, вынесенные в отдельную группу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на ремонт основных средств;</li> <li>- на освоение природных ресурсов;</li> <li>- на страхование имущества.</li> </ul> <p>Прочие расходы:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) суммы начисленных налогов и сборов;</li> <li>2) расходы на сертификацию продукции и услуг;</li> <li>3) комиссионные сборы;</li> <li>4) портовые и аэродромные сборы;</li> <li>5) расходы по оплате услуг на охрану имущества и пожарной охране;</li> <li>6) расходы на обеспечение техники безопасности и нормальных условий труда;</li> <li>7) расходы по набору работников;</li> <li>8) расходы на гарантийный ремонт и обслуживание выпущенных товаров;</li> <li>9) платежи за взятое в аренду или лизинг имущество;</li> <li>10) расходы на содержание служебного автотранспорта и компенсации за использование в служебных целях личных автомобилей;</li> <li>11) расходы на командировки;</li> <li>12) расходы на питание экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, установленных Правительством РФ;</li> <li>13) расходы на оплату юридических, информационных, консультационных, аудиторских услуг, а также услуг по ведению бухгалтерского учета;</li> <li>14) плата нотариусам за нотариальное оформление документов;</li> <li>15) расходы на оплату услуг по управлению фирмой или ее подразделениями, а также по предоставлению работников;</li> <li>16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на предоставление отчетности в Госкомстат;</li> <li>17) расходы на доставку до места работы и обратно сотрудников, работающих вахтовым методом;</li> </ol>	

18) представительские расходы;	соответствующей части
19) расходы на подготовку и переподготовку кадров;	взносов акционерам
20) расходы на канцелярские товары;	14. Суммы возврата от некоммерческой
21) расходы на почтовые и телефонные и другие услуги связи (услуг факсимильной, спутниковой связи, а также за пользование Интернетом;	организации ранее уплаченных взносов
22) расходы на приобретение компьютерных программ, баз данных;	15. Суммы списанной кредиторской
23) расходы на изучение текущей ситуации на рынке;	задолженности по сроку исковой давности
24) расходы на рекламу;	16. Доходы от операций с финансовыми
25) расходы на содержание вахтовых и временных поселков;	инструментами срочных сделок
26) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и т.д.;	17. Стоимость выявленных инвентаризацией
27) расходы на совершенствование существующих технологий;	излишков тов.-мат. ценностей и прочего имущества
28) платежи за право пользования патентами, свидетельствами и т.д.;	18. Стоимость продукции СМИ и книг,
29) расходы на социальную защиту инвалидов;	подлежащих замене, списанию
30) плата за регистрацию прав на недвижимость;	
31) расходы по договорам гражданско-правового характера;	
32) расходы на замену бракованных, утративших товарный вид или утерянных в процессе перевозки экземпляров периодических печатных изданий в упаковках (в пределах 7% от стоимости общего тиража);	
33) стоимость бракованной, утратившей товарный вид продукции;	
34) потери от брака	

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Налоговый кодекс, к сожалению, не расшифровал в полной мере этот принцип, и поэтому, как показывает текущая практика налоговых проверок, налоговые органы без достаточного обоснования могут отказаться признать расходы как экономически оправданные. По нашему мнению, под экономической оправданностью можно понимать:

- расходы, необходимые предприятию для получения запланированных доходов;
- расходы, необходимые предприятию для достижения поставленных целей экономического развития.

Кроме того, принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период (п. 8 ст. 274 НК РФ).

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 августа 2004 г. N А56-1475/04 указало, что "экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, то есть обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика. Кроме того, принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период".

Согласно п. 1 ст. 252 Кодекса 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, или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Следовательно, если в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 08.07.1997 N 835 "О первичных учетных документах" Госкомстатом России были разработаны и утверждены унифицированные формы первичных документов, то они должны применяться для оформления текущих операций в целях как бухгалтерского, так и налогового учета. Если же для какой-либо операции типовая форма первичного документа не предусмотрена, то организация вправе использовать документы по свободной форме. Таким образом, если, к примеру, организация получила акт об оказании услуги по свободной форме, то налоговые органы не вправе отказать в признании его формы, так как в этом случае отсутствует типовая форма.

Письмо МНС России от 26 мая 2003 г. N 02-5-11/137-У178 "О применении норм главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" подчеркивает следующее дополнительное требование для признания расходов, которые прямым образом не связаны с доходами, получаемыми в отчетном периоде: "Расходы, связанные с организацией деятельности, по которой доходы в отчетном периоде еще не получены, учитываются в уменьшение налоговой базы в случае, если они связаны с ведением деятельности, прямо поименованной в уставе организации. Если возникающие в отчетном периоде расходы связаны с организацией деятельности, вид которой в уставе прямо не поименован, то такие расходы в отчетном периоде не могут быть учтены в составе косвенных расходов, поскольку в этом случае у организации отсутствует возможность подтверждения соответствия таких расходов условиям, установленным статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации".

Произведенные расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Произведенные предприятием расходы, стоимость которых выражена в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов согласно п. 1 ст. 272 НК РФ. Так как по косвенным расходам прямо подчеркивается, что они принимаются в период их возникновения, то в данном случае, по нашему мнению, речь идет о прямых расходах, которые и необходимо соизмерять расчетным путем с полученными доходами.

Примечание. Налоговый кодекс предполагает "виртуальное" распределение доходов и расходов в отличие от бухгалтерского учета, и поэтому при выполнении работ с длительным циклом рекомендуется включать в договоры хотя бы один промежуточный этап.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения, согласно ст. 272 НК РФ признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

## **ПОРЯДОК КЛАССИФИКАЦИИ РАСХОДОВ**

### **Прямые расходы**

В целях налогового учета расходы, связанные с реализацией, разделяются на прямые и косвенные. Предприятие обязано составлять и вести отдельные аналитические регистры по учету затрат, в которых затраты будут группироваться на основании документов, подтверждающих их обоснованность. Доходы также группируются в отдельных регистрах. По итогам периода составляется отдельный регистр - налоговая база, в которой рассчитывается сумма прибыли или убытка за период. Налоговые регистры и база должны быть подписаны исполнителем и содержать расшифровку его подписи.

В целях налогового учета организации формируют налоговую базу нарастающим итогом за налоговый период. В базу включаются суммы полученных доходов, определенных в соответствии с НК. Доходы уменьшаются на сумму прямых расходов, приходящихся на реализованные работы. Косвенные расходы за период подлежат полному списанию единовременно, без учета факта получения доходов.

14 июля 2005 г. вступил в силу Федеральный закон от 06.06.2005 N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах". В соответствии с п. 5 ст. 8 указанного Закона, начиная с отчетности 2005 г., налогоплательщик вправе самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

До введения в действие Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ перечень прямых расходов, предусмотренный ст. 318 Кодекса, носил исчерпывающий характер. При этом к прямым расходам относились:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 настоящего Кодекса;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Перечень прямых расходов теперь открыт, абз. 5 п. 1 ст. 318 НК РФ указывает только те виды расходов, которые могут быть отнесены к прямым, в частности:

1) материальные расходы (пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254);

2) оплата труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (ст. 255);

3) суммы ЕСН, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда (пп. 1 п. 1 ст. 264);

4) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. ст. 256 - 259).

Налогоплательщик вправе самостоятельно в своей учетной политике для целей налогообложения определить перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в порядке, предусмотренном ст. 319 НК РФ.

Для организаций налогоплательщиков, оказывающих услуги, разрешено относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Под незавершенным производством (НЗП) в целях налогообложения прибыли понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности. Иными словами, это продукция, которая не прошла всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги.

Кроме того, к НЗП относятся остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценку остатков НЗП на конец текущего месяца налогоплательщик производит на основании данных первичных учетных документов. В них содержатся сведения о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика), а также данные налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/60.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Таким образом, перечень прямых расходов, установленных п. 1 ст. 318 Кодекса, является открытым.

С учетом изложенного, налогоплательщик вправе внести изменения в учетную политику для целей налогообложения прибыли, в которой может установить перечень расходов, относимых к прямым, отличный от того, который предлагается ст. 318 Кодекса.

Только налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Эта же позиция подтверждается Минфином России в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-03-04/4/5.

Выбранный организацией порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) закрепляется в учетной политике для целей налогообложения прибыли и должен применяться в течение не менее двух налоговых периодов.

Когда отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца (а не в состав материальных расходов следующего месяца, как было ранее). При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав прямых расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 319 НК РФ.

Примечание. Если предприятие не может напрямую распределять прямые затраты по продукции (работам, услугам), то разрабатывается расчетный механизм распределения затрат.

Раньше в Налоговом кодексе было предусмотрено три метода распределения суммы прямых расходов на остатки НЗП и выпущенную продукцию:

1) пропорционально стоимости сырья. Этот метод применяли организации, чье производство было связано с обработкой и переработкой сырья;

2) пропорционально доле незавершенных заказов или заказов, завершенных, но не принятых на конец текущего месяца. Метод использовали организации, выполняющие работы или оказывающие услуги;

3) пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции. Метод применяли все остальные налогоплательщики (если не использовались предыдущие два метода).

После внесения изменений в ст. 319 Кодекса конкретные методы распределения прямых расходов на остатки НЗП и выпущенную продукцию из Налогового кодекса исключены. Теперь налогоплательщики самостоятельно решают, как им распределять прямые расходы. Главное, чтобы произведенные расходы соответствовали изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

Если отнести прямые расходы к конкретному виду продукции нельзя, налогоплательщик в своей учетной политике самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

Выбранный порядок распределения прямых расходов закрепляется в учетной политике и применяется не менее чем в двух налоговых периодах. Таким образом, организации, которые внесут изменения в учетную политику на 2005 г., должны применять новый метод распределения расходов как минимум до конца 2006 г.

Примечание. Прямые расходы относятся к текущим расходам по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которой они учтены (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Налогоплательщики, оказывающие услуги, могут не распределять прямые расходы на остатки незавершенного производства. Они могут относить сумму прямых расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки НЗП (п. 2 ст. 318 НК РФ). Это объясняется прежде всего тем, что в соответствии с п. 5 ст. 38 Кодекса услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения. Они реализуются и потребляются в процессе этой деятельности.

Для соизмерения данных бухгалтерского и налогового учета рекомендуется разрабатывать единый порядок учета и калькулирования затрат в целом по предприятию, ориентируясь на существующие классификации затрат и способы их учета.

Расходы по основным видам деятельности в целях бухгалтерского учета группируются и учитываются в порядке, предусмотренном ПБУ 10/99 "Расходы организации", утвержденном Приказом Минфина России от 06.05.2000 N 33н.

Расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование имущества, имеют право самостоятельно классифицировать расходы, связанные с этим имуществом.

В настоящее время бухгалтерский учет использует несколько разных классификаций затрат, каждая из которых дает определение и характеризует поведение затрат. Предприятие может воспользоваться одной из следующих основных систем классификации затрат:

- классификация затрат на прямые и косвенные, в зависимости от технологических процессов и по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции;
- классификация затрат на постоянные и переменные в зависимости от объемов производства.

Дополнительными системами классификации затрат являются системы, направленные на более полное определение себестоимости и получения прибыли.

#### Система классификации затрат на предприятиях

Классификационный признак	Вид затрат
1. По отношению к процессу производства	Производственные Непроизводственные
2. По отношению к видам произведенной продукции	Прямые Косвенные
3. По отношению к периоду реализации	Включаемые в себестоимость Периодические
4. По отношению к объему производства	Переменные Постоянные Смешанные
5. По отношению к системе контроля и принятия решения в рамках центров ответственности	Регулируемые Частично регулируемые Нерегулируемые Нормативные Приростные
6. По видам вложений	Текущие Капитальные
7. По отношению к технологическому процессу	Основные Накладные
8. По составу	Одноэлементные Комплексные

Под калькулированием себестоимости понимается исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. В планировании, учете и анализе себестоимости отдельных видов продукции определяющими являются плановая, нормативная, фактическая и хозрасчетная себестоимость.

Плановая себестоимость разрабатывается на основе прогрессивных норм и экономических нормативов за отчетный период и представляет собой принятие предприятием решений о предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнение работ или оказание услуг.

Фактическая (отчетная) себестоимость определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции.

Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям и действующим, текущим нормам, нормативам и сметам.

Хотя под калькулированием себестоимости нередко понимают только определение фактической себестоимости произведенной продукции, в действительности этот процесс гораздо шире и включает в себя следующие виды работ по исчислению себестоимости:

- продукции, работ и услуг вспомогательных производств, использованных основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- всего товарного выпуска предприятия;
- выпуска по видам продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону;
- единицы вида готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Объект калькулирования - это продукт производства данного предприятия, его подразделений, технологических фаз, стадий, то есть продукция разной степени готовности. Измерителем объекта калькулирования является калькуляционная единица, которая для готовой

продукции обычно совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции.

Для промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переделов применяются условные калькуляционные единицы.

Различия в характере производимой продукции, технологических процессов, организации производства приводят к многообразию калькуляционных единиц, которые могут быть объединены в семь групп:

1) натуральные единицы соответствуют единицам измерения, в которых данная продукция планируется, учитывается и реализуется потребителям (штуки, килограммы, литры и т.д.);

2) укрупненные натуральные единицы применяются для промежуточного калькулирования совокупности однородной продукции (100 штук изделий, тонна продукции, кубические метры и др.);

3) условно-натуральные единицы используются для калькулирования продукции, содержание полезного вещества в натуральной единице которой может колебаться (доля вещества, используемого в производстве в общей доле материала, например процент содержания металла в руде);

4) стоимостные единицы, например на 100 руб. стоимости запасных частей, затраты на один рубль товарной продукции в ценах выпуска или реализации и др.;

5) трудовые единицы используются для калькулирования продукции подразделений предприятия (1 норма-час);

6) выполненные работы и услуги в качестве калькуляционной единицы применяются в производствах, занятых строительством, ремонтом, оказанием транспортных услуг и т.д. (тонно-километр перевозок, машино-смена и др.);

7) технико-экономический показатель как калькуляционная единица используется для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий (исчисление затрат на единицу мощности и производительности).

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия.

По видам продукции (работ, услуг) затраты группируются по элементам затрат и статьям калькуляции.

При применении метода калькулирования по полной себестоимости предприятие определяет полную себестоимость продукции (работ, услуг). При калькулировании и учете затрат в зависимости от специфики деятельности предприятия могут использовать методы калькулирования, классифицированные следующим образом:

- по оперативности контроля методы можно подразделить на методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета прошлых затрат;

- по объектам учета затрат обычно выделяют методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, группам однородных изделий, процессам, переделам) и при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

Показанный метод калькулирования используется при изготовлении партий продукции по заказу покупателей или при выполнении работ (услуг) для заказчиков. По процессному методу используют предприятия, выпускающие массовую продукцию, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности все этапы производства, называемые процессами.

По процессному методу учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры, отсутствует незавершенное производство. В связи с этим объектом учета затрат отдельный процесс является составной частью всего процесса производства.

Попередельный метод калькулирования (полуфабрикатный или бесполуфабрикатный) используют предприятия, у которых продукция проходит несколько переделов. Каждый из этих переделов, за исключением последнего, представляет собой законченную стадию обработки сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, готовые для дальнейшего использования в производстве или реализации. Бесполуфабрикатный метод предусматривает калькулирование затрат по отдельным переделам, без определения стоимости полуфабрикатов, в этом случае попередельный метод будет соответствовать по процессному методу калькулирования.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. Если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам и нормативам, а объем производства соответствовал запланированному, то фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Исходя из этой посылки, учет организуют таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от них. Данные о выявленных отклонениях позволяют руководителям всех уровней производственного процесса управлять себестоимостью продукции, а бухгалтерии калькулировать

фактическую себестоимость изделия путем прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости изделия соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном способе затраты учитываются по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, контролируется по данным оперативного учета в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При использовании любого из этих методов на себестоимость продукции (работ, услуг) прямые затраты могут распределяться следующими способами.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов или же при учете затрат по группам однородных изделий в случаях, когда прямое отнесение затрат на конкретное изделие невозможно. Сущность способа заключается в том, что затраты на отдельные виды изделий распределяют пропорционально экономически обоснованному базису. Например, калькулирование себестоимости металла при обогащении полиметаллических руд исчисляют пропорционально ценам металлов в сырье с учетом предусмотренного процента извлечения их.

Способ прямого расчета наиболее прост и достоверен и заключается в делении всех затрат на изделие и по статьям калькуляции на количество единиц выпущенных изделий. Он применяется в производствах, где выпускаются изделия одного вида или несколько изделий, если технически возможно вести учет затрат по каждому изделию в отдельности.

Комбинированный способ применяется при исчислении себестоимости объекта калькулирования или единицы продукции в тех случаях, когда один из перечисленных способов калькулирования осуществить невозможно. Комбинированный способ, таким образом, представляет собой сочетание нескольких способов.

Определение незавершенного производства для целей бухгалтерского учета дано в п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, которое утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н. В соответствии с указанным документом к незавершенному производству относятся продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Наибольшее сближение данных бухгалтерского и налогового учета возможно, если и учет незавершенного производства, и, соответственно, отражение в отчетности осуществляется по прямым затратам или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, а также по фактической производственной себестоимости.

На практике в организациях объем незавершенного производства определяется, как правило, одним из следующих методов:

- фактическим взвешиванием;
- штучным учетом;
- объемным измерением;
- условным пересчетом;
- по данным партионного учета.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам - с указанием объема работ.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

После завершения учета затрат, распределения услуг вспомогательного производства и распределения косвенных расходов в бухгалтерском учете организации выявляется величина показателя об учтенных в отчетном периоде затратах на производство.

Далее фактически производится распределение затрат между законченной и незаконченной продукцией. Для этого необходимо исчислить затраты на брак продукции (отходы) и исчислить затраты в НЗП на конец периода или затраты на готовую продукцию.

$$\text{Стоимость готовой продукции} = \text{НЗПнач.} + \text{Затр. отчетного} - \text{НЗПкон.} - \text{Брак}$$

Полученная себестоимость готовой продукции делится на количество принятых на склад единиц готовой продукции, и в результате будет получена стоимость одной единицы готовой продукции.

Прямые расходы, приходящиеся на реализованную готовую продукцию, в целях бухгалтерского учета могут определяться с использованием методов списания материально-производственных запасов ЛИФО, ФИФО, средней цены и цены единицы. Или предприятие может разработать другие методы списания себестоимости проданной готовой продукции.

#### Порядок признания косвенных расходов

В налоговом учете косвенными расходами признаются все расходы, связанные с реализацией, если они не были классифицированы предприятием как прямые.

Косвенные расходы списываются единовременно в периоде, к которому они относятся. Кроме прямого указания в Налоговом кодексе это также подтверждается Письмом МНС России от 10.09.2002 N 02-5-11/202-АД088.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 июня 2006 г. N 03-03-04/1/542 также подтвердило, что к косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Кодексом.

В соответствии с положениями ст. 318 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ для организаций, предусматривающих в своей учетной политике определение доходов и расходов по методу начисления, все расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на прямые и косвенные.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 января 2006 г. N 03-03-04/1/53 указало, что порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком согласно п. 1 ст. 319 Кодекса в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

В том случае если налогоплательщик принял решение о неизменности учетной политики в 2005 г. в части деления затрат на прямые и косвенные, то, учитывая положения ст. 313 Кодекса, он вправе пересмотреть эту часть учетной политики и установить на период 2006 - 2007 гг. новый порядок распределения прямых расходов.

Согласно п. 2 ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ.

Косвенные расходы, принимаемые в целях налогообложения при методе начисления, признаются таковыми в отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и с учетом положений, предусмотренных ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Примечание. Единовременное списание косвенных расходов в бухгалтерском учете предполагает их единовременное списание и формирование усеченной себестоимости продукции, поэтому рекомендуется для соизмерения бухгалтерского и налогового учета не формировать полной себестоимости произведенной продукции.

Косвенные расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода).

#### Расходы, относимые к прошлым отчетным периодам

Как быть, если организация пропустила какой-либо расход и выявила эту ошибку в следующем периоде? Нужно ли в этом случае сдавать исправленную декларацию?

Подпунктом 1 п. 2 ст. 265 НК РФ установлено, что к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

При этом необходимо учитывать положения ст. 54 НК РФ. Если налогоплательщик обнаружил ошибки в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, и период совершения ошибки известен, перерасчет налоговых обязательств в соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ производится в периоде совершения ошибок. При этом в налоговый орган представляется уточненная декларация. В связи с этим в налоговом учете текущего года такие расходы не признаются.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 5 ноября 2004 г. N А13-2882/04-21. Иск ОАО о признании частично недействительным решения ИМНС о доначислении налога на прибыль и пеней в связи с неправомерным включением расходов в состав внереализационных, относящихся к другому налоговому периоду, не удовлетворен, так как Общество определило произведенные им в предыдущих налоговых периодах расходы как полученные им в те же периоды убытки без учета полученных сумм выручки, и, кроме того, заявитель не доказал правомерность включения сумм произведенных им расходов в состав себестоимости продукции.

Учесть выявленные расходы прошлого налогового периода в расходах текущего периода можно только в случае, если определить период, в котором допущена ошибка, невозможно.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 декабря 2004 г. N Ф04-8442/2004(6560-А27-26). Расходы по операциям прошлых лет не являются ошибками (искажениями) в исчислении налоговой базы и не подлежат корректировке путем внесения соответствующих изменений в отчетность в период фактического совершения данных хозяйственных операций, а включаются во внереализационные расходы и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в отчетном (налоговом) периоде.

Поэтому в большинстве случаев организациям необходимо скорректировать налоговую базу и сдать исправленную налоговую декларацию за соответствующие периоды, в которых были пропущены выплачиваемые суммы.

## **РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ**

### Материальные расходы

К расходам на приобретение материально-производственных запасов относятся следующие затраты предприятия:

- на приобретение сырья или материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), для обеспечения технологического процесса;
- для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);
- на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- стоимость инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, отпускаемых в производство;
- на приобретение комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и (или) дополнительной обработке в организации.

Критерий по включению стоимости этих материально-производственных запасов в материальные расходы установлен ст. 256 НК РФ, срок их полезного использования должен быть менее 12 месяцев, а стоимость - ниже 10 000 руб. Затраты на приобретение спецодежды,

спецодежды и других средств индивидуальной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом, учитываются в составе материальных расходов только в том случае, если обязательное применение спецодежды, спецодежды и других средств индивидуальной защиты работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством Российской Федерации. Такие расходы производятся в соответствии с Правилами, утвержденными Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 N 51 "Об утверждении Правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты", а также Типовыми отраслевыми нормами бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденными Постановлением Минтруда России от 16.12.1997 N 63.

При этом, как подчеркнуло Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 января 2005 г. N 03-03-01-04/1/18, "стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в их личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам), в соответствии с п. 5 ст. 255 Кодекса относится к расходам на оплату труда".

Материально-производственные запасы учитываются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с приобретением и доставкой, включая транспортные расходы, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности возмещаемого в соответствии с нормами гл. 21 НК РФ налога на добавленную стоимость.

Примечание. Это могут быть, как сказано в Письме Управления МНС по г. Москве от 20 октября 2003 г. N 26-12/59566, расходы по оплате услуг сторонних организаций за:

- доставку ценностей в место, указанное покупателем;
- оплату транспортно-экспедиционного обслуживания (пломбировка контейнеров, услуги экспедитора, досмотр груза и т.п.);
- услуги таможенных терминалов (предоставление стоянки занятому перевозкой ценностей автотранспорту, хранение ценностей, обработка документации и т.п.), услуги по ветеринарному контролю, сертификации, экспертизе поступающих ценностей, если такие действия являются необходимыми для оценки выполнения своих обязательств по договору поставщиком.

При этом, если указанные расходы связаны с приобретением различных партий, групп материально-производственных запасов, как указано в Письме МНС России от 02.08.2002 N 02-5-10/98-Я231, организация распределяет их пропорционально стоимости приобретенных материально-производственных запасов либо иным способом, определенным в приказе по учетной политике.

Иными словами, организации формируют первоначальную стоимость материально-производственных запасов аналогично бухгалтерскому учету, за исключением организаций (например экспортеров), которые включают в стоимость купленных материалов НДС, уплаченный поставщикам. В данном случае подразумеваются налоги, уплаченные налогоплательщиком при приобретении материально-производственных запасов и которые согласно соответствующим статьям НК РФ подлежат вычету (НДС, акцизы) либо включаются в состав расходов (НДС). Но в этом случае необходимо отметить, что в Налоговом кодексе отсутствует прямое разрешение включать НДС в расходы отдельной строкой, кроме случаев, когда в соответствии с п. 5 ст. 170 НК РФ банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). Поэтому всем организациям, не перечисленным в ст. 170, желательно в приказе по учетной политике в целях налогового учета закрепить порядок списания входного НДС пропорционально стоимости материальных расходов, включенных в налогооблагаемые расходы.

Если вышеперечисленные материальные ценности организация изготавливает самостоятельно (например полуфабрикаты или комплектующие), то их стоимость оценивается только по сумме прямых расходов, связанных с их производством (аналогично расчету стоимости готовой продукции).

Пример. Предприятие импортировало материалы, используемые в производстве продукции. В периоде получения материалов таможенные пошлины включены в состав прочих расходов. Правильно ли поступило предприятие?

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ при приобретении материалов, которые:

- используются в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- образуют их основу;

- являются необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), затраты на их приобретение налогоплательщики включают в состав материальных расходов.

Согласно п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ), включая:

- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Таким образом, уплаченные ввозные таможенные пошлины увеличивают стоимость материалов. Предприятие неправильно оценило сумму расходов на приобретение материалов, включив таможенные пошлины в состав прочих расходов.

Согласно ст. 272 Кодекса расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 Кодекса, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 Кодекса.

При этом согласно п. 2 ст. 272 Кодекса датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги).

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/62 рекомендовало:

- при наличии первичных документов, в соответствии с которыми производится отпуск в производство сырья и материалов, материальные расходы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль учитываются в месяце, в котором произошла передача в производство материалов.

#### Первичные документы для учета списания сырья и материалов

Наименование	Первичный документ	Основание для списания	Порядок списания
Сырье и материалы	Формы М-8, М-11, М-15, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а	Нормы списания, разработанные и утвержденные на предприятии, или отраслевые нормы списания	Списываются с использованием одного из методов: метода оценки по себестоимости единицы запасов; метода оценки по средней себестоимости; метода оценки по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО); метода оценки по себестоимости последних по времени приобретения (ЛИФО)
Инструменты, приспособления, инвентарь, лабораторное оборудование	Форма М-8, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а	Нормы списания, разработанные и утвержденные на предприятии, или отраслевые нормы списания	Списываются в расходы единовременно по мере передачи их в эксплуатацию

Спецодежда	Формы М-4, М-11, М-15, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а	Постановления Минтруда России от 18.12.1998 N 51 и от 30.12.1997 N 69 (с изм. от 17.12.2001), отраслевые нормы выдачи спецодежды	Списываются в расходы единовременно по мере передачи их в эксплуатацию
Комплекующие, полуфабрикаты и т.п. имущество	Формы М-8, М-11, М-15, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а	Нормы списания, разработанные и утвержденные на предприятии, или отраслевые нормы списания	Списываются в расходы единовременно по мере передачи их в эксплуатацию

Налоговый кодекс закрепил право выбора предприятием одного из следующих методов списания стоимости материально-производственных запасов при расчете налога на прибыль:

- ЛИФО;
- ФИФО;
- средняя цена;
- цена единицы.

Примечание. При выборе метода оценки стоимости списанных материалов необходимо руководствоваться следующим соображением: метод должен соответствовать аналогичному методу, используемому в бухгалтерском учете.

Методы ЛИФО и ФИФО требуют организации партионного учета движения материалов (отслеживать их поступления по срокам каждой партии).

Использование метода оценки по себестоимости каждой единицы запасов рекомендуется при единичном движении материалов.

Сравнительный анализ применения трех методов - ЛИФО, ФИФО, средней цены - показывает, что наиболее оптимальным для налогообложения является метод ЛИФО, который позволяет максимизировать расходы по сравнению с двумя другими методами в условиях инфляции. Метод средней цены более удобен в использовании, а кроме того, позволяет получить оптимальную стоимость списанных материалов, включаемых в расходы.

Выбранный метод закрепляется приказом по учетной политике в целях налогообложения и должен применяться в целом по предприятию.

Как учитывается сумма возвратных отходов при расчете налога на прибыль?

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Наличие возвратных отходов определяется техническими документами. При использовании материалов возникают отходы, если эти отходы невозможно использовать в дальнейшем, то они считаются безвозвратными отходами и на них увеличивается норма списания материалов. Если же отходы частично утрачивают свои свойства, но годятся для использования в той или иной форме, то нормы списания материалов определяют процент возвратных отходов. Их стоимость в соответствии с НК может определяться одним из двух способов:

- по пониженной цене исходного материала (определяется самостоятельно организацией), если возвратный отход используется в производстве;
- по цене реализации, если возвратные отходы продаются на сторону.

Не относятся к возвратным отходам остатки материалов, не утратившие свои потребительские свойства, а также попутная продукция, предусмотренная технологическим процессом.

В состав материальных расходов включаются технологические потери и потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли. Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке (естественная убыль) товарно-материальных ценностей обусловлены физико-химическими характеристиками этих ценностей.

К естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической

эксплуатации и повреждением тары. Технологические потери при производстве и (или) транспортировке товарно-материальных ценностей обусловлены технологическими особенностями производственного цикла и процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья и материалов.

Размер технологических потерь может быть рассчитан и нормативно установлен исходя из технических условий производства в отдельных отраслях народного хозяйства.

Натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены (должны быть зафиксированы, например, в технологических картах).

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 мая 2006 г. N 03-03-04/1/462 указало, что, исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки, налогоплательщик определяет норматив технологических потерь каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данный норматив на предприятии может быть установлен, в частности, технологической картой, сметой технологического процесса или иными аналогичными документами, которые являются внутренними документами, не имеющими унифицированной формы.

Поэтому вышеназванные документы разрабатываются специалистами предприятия, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными руководством предприятия лицами (например, главным технологом или главным инженером). Чтобы установить нормативы образования технологических отходов, используются отраслевые нормативные акты, расчеты и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

В настоящее время отсутствуют утвержденные нормы естественной убыли, но ведется работа по их утверждению. Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 установило, что нормы естественной убыли разрабатывают отраслевые министерства и ведомства. В развитие этого Постановления Минэкономразвития России Приказом от 31.03.2003 N 95 утвердило Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли.

Натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены. При этом технологические потери учитываются в уменьшение налоговой базы в составе оценки стоимости материальных расходов, переданных в производство. Необходимо отметить, что в упомянутых выше Методических рекомендациях Минэкономразвития аналогичный абзац звучит по-иному: "К естественной убыли не следует относить технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей (ТМЦ) при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждения тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования".

Потери исчисляются строго по нормам естественной убыли, утвержденным в установленном порядке, в процентах на каждый товар или материал в отдельности. Естественная убыль списывается по результатам проведенной инвентаризации. Величина естественной убыли определяется по формуле:

$$E = T \times H : 100,$$

где E - величина естественной убыли;

T - количество перевозимых (переданных на склад) товаров за межинвентаризационный период;

H - установленная норма естественной убыли.

При партионном учете убыль товаров исчисляется исходя из фактических сроков их хранения на складах.

Если в организации не ведется партионный учет, следует установить средний срок хранения ТМЦ на складе. Данный срок рассчитывается путем деления среднесуточного остатка товаров за инвентаризационный период на их однодневный оборот. Средний срок хранения исчисляется в полных днях оборота.

Чтобы определить среднесуточный остаток товарно-материальных запасов, необходимо просуммировать остатки товаров за каждый день хранения в инвентаризационном периоде и полученную сумму разделить на количество дней в инвентаризационном периоде.

Однодневный оборот определяют путем деления количества ТМЦ, реализованных за инвентаризационный период, на количество дней в этом периоде.

Вместе с тем ст. 7 Федерального закона N 58-ФЗ внесены изменения в пп. 2 п. 7 ст. 254 Кодекса, которыми разрешено впредь до утверждения новых норм естественной убыли применять нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Указанная норма распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.

В Постановлении Правительства РФ от 12.11.2002 N 814 "О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей" сказано следующее: нормы естественной убыли разрабатываются соответствующими министерствами и ведомствами с учетом технических условий хранения и транспортировки товарно-материальных ценностей, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль. Нормы подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в пять лет.

На сегодняшний день для большинства отраслей экономики эти нормы не разработаны. К настоящему времени утверждены:

- Нормы естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении (Приказ Минсельхоза России от 23.01.2004 N 55, зарегистрированный в Минюсте России 03.03.2004 N 5603);

- Нормы естественной убыли при хранении химической продукции (Приказ Минпромнауки России 31.01.2004 N 22, зарегистрированный в Минюсте России от 03.03.2004 N 5599);

- Нормы естественной убыли в металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом (Приказ Минпромнауки России от 25.02.2004 N 55, зарегистрированный в Минюсте России 09.03.2004 N 5651);

- Нормы естественной убыли лекарственных средств и изделий медицинского назначения в аптечных организациях независимо от их организационно-правовой формы и формы собственности (Приказ Минздрава России от 20.07.2001 N 284);

- Нормы естественной убыли при хранении сливочного масла, упакованного монолитами в пергамент и пакеты-вкладыши из полимерных материалов (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 266);

- Нормы естественной убыли сыров и творога при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 267);

- Нормы естественной убыли массы столовых корнеплодов, картофеля, плодовых и зеленых овощных культур разных сроков созревания при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 268);

- Нормы естественной убыли мяса, субпродуктов птицы и кроликов при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 269);

- Нормы естественной убыли продукции и сырья сахарной промышленности при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 270).

При этом нормы естественной убыли, учитываемые для налогообложения, касаются только сырья и материалов. В ст. 268 НК РФ, определяющей порядок списания в налогооблагаемые расходы стоимости товаров, указано: организация вправе включить в свои расходы все расходы, связанные с транспортировкой, хранением и обслуживанием реализованного имущества. В отличие от материальных расходов в этой статье не указываются как отдельный вид расходов расходы по списанию естественной убыли.

Если в организациях выявлены потери сверх норм естественной убыли? Прежде всего, величину сверхнормативных потерь необходимо зафиксировать. Ущерб возмещается либо за счет материально-ответственных лиц, либо за счет виновных лиц. Если виновные лица отсутствуют, а также если убытки произошли в результате хищения, виновники которого не установлены, сверхнормативные потери в налоговом учете принимаются только при наличии соответствующего документа от уполномоченных органов государственной власти (пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Если анализировать письма Минфина России, то четко прослеживается тенденция разрешения учитывать в целях налогообложения естественную убыль, так как существуют разработанные нормы, например Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 марта 2006 г. N 03-03-04/1/261. Таким образом, налогоплательщик вправе учитывать в составе материальных расходов потери (бой) фарфоровых и стеклянных изделий в пределах Норм, утвержденных Приказом Министерства торговли СССР от 04.01.1988 N 2 "Об утверждении Норм потерь (боя) фарфоро-фаянсовых, майоликовых и гончарных товаров, посуды стеклянной сортовой, хозяйственной, кухонной из жаростойкого стекла и колб для термосов при транспортировании, хранении и реализации и Порядка их применения".

Но если утвержденные нормы отсутствуют, то Минфин России категоричен - потери списывать в налоговые расходы нельзя! Например, Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 июня 2006 г. N 03-03-04/1/538 указало, что в настоящее время отсутствуют утвержденные федеральными органами исполнительной власти, а также утвержденные в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 7 ст. 254 Кодекса, нормы естественной убыли цветочной продукции в сфере оптовой и розничной торговли. В связи с этим налогоплательщики -

торговые организации, реализующие цветочную продукцию, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не могут отнести к материальным расходам потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке данных товаров.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 14 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/340 говорит, что касается ситуации, когда порча товара в процессе транспортировки произошла по вине поставщика и по соответствующим товарным группам утверждены нормы естественной убыли при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, налогоплательщик вправе отнести указанные потери в пределах норм естественной убыли в состав материальных расходов. При этом сумма компенсации, уплаченная покупателю взамен испорченных в процессе транспортировки товаров, не будет учитываться при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

До 1 января 2006 г. организации, по мнению Минфина России, не имели права учесть в качестве расхода стоимость излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в ходе инвентаризации и в дальнейшем использованных в производстве. Пункт 1 ст. 252 Кодекса устанавливает, что налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов. То есть расходами в целях налогообложения признаются только те затраты организации, которые реально осуществлены. Под реальным осуществлением затрат понимается то, что предприятие должно понести соответствующие расходы, связанные с их приобретением, а так как при оприходовании излишков ТМЦ факт их оплаты отсутствует, то, по мнению Минфина, это не дает основания для их списания в расходы.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/19 подчеркнуло, что стоимость излишков материалов, выявленных в результате инвентаризации, при передаче их в производство не должна уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, так как организация не осуществила затрат на приобретение этих материалов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 января 2006 г. N 03-03-04/1/53 доносит до налогоплательщиков следующую мысль. С 1 января 2006 г. стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с дохода, предусмотренного п. п. 13 и 20 ст. 250 Кодекса.

В соответствии с п. 2 ст. 272 Кодекса материальные расходы в виде сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги), признаются в налоговом учете на дату передачи их в производство.

Примечание. Таким образом, материально-производственные запасы в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, с 1 января 2006 г. признаются в составе расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, на дату передачи их в производство.

#### Услуги сторонних организаций, учитываемые в составе материальных расходов

Расходы на приобретение работ, услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.

К таким работам (услугам) производственного характера относятся:

- выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции;
- обработка материалов, переданных на давальческой основе;
- контроль за соблюдением установленных технологических процессов (технический надзор);
- технологическое обслуживание основных средств, например обслуживание ККТ специализированными техническими центрами;
- транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей);
- другие подобные работы или услуги.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/210 указало, что до 1 января 2005 г. затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (пп. 6 п. 1 ст. 254 Кодекса), для целей налогообложения прибыли не могли быть учтены в составе прямых расходов. При этом начиная с отчетности 2005 г. вышеуказанные расходы могут быть учтены налогоплательщиком в составе

прямых расходов при условии, что они включены в перечень прямых расходов, определенный в учетной политике для целей налогообложения.

Обращаем внимание, что все работы и услуги производственного характера, выполненные на основании договоров подряда, заключенных с неиндивидуальными предпринимателями, относятся к прочим расходам.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2004 г. N А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1.

Довод налоговой инспекции, что работниками ЗАО по трудовым договорам выполнялись аналогичные функции, был проверен арбитражным судом и отклонен, так как в обязанности работников налогоплательщика не входило проведение сравнительных анализов оптовых цен, маркетинговых исследований состояния оптового рынка фармацевтической продукции, составление спецификаций-заявок для участия в тендере.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 6 сентября 2004 г. N Ф08-3973/2004-1525А.

По результатам проверки налоговая инспекция привлекла общество с ограниченной ответственностью (ООО) к налоговой ответственности за занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Решение налоговой инспекции было мотивировано тем, что ООО не полностью уплатило налог на прибыль, поскольку предприятия, с которыми ООО осуществляло хозяйственную деятельность, на налоговом учете не состоят.

ФАС, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал следующее.

Доначисление налоговой инспекцией налога на прибыль связано с исключением из состава затрат расходов по приобретению продукции работниками общества у "несуществующих" юридических лиц. Налоговая инспекция посчитала, что, поскольку сведения о таких юридических лицах не располагает, они являются вымышленными. Однако согласно положениям гл. 25 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, если они документально подтверждены. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Факт оприходования товаров и фактической оплаты за товары судом установлен. В подтверждение понесенных расходов налогоплательщиком представлены первичные документы, которые признаны судом надлежаще оформленными. Поэтому основания для исключения данных затрат из состава расходов отсутствуют.

Аналогичные подходы были высказаны в Постановлениях ФАС Уральского округа от 13.01.2005 N Ф09-5721/04-АК и Волго-Вятского округа от 10.12.2004 N А43-5409/2004-31-354. Причем в последнем случае кассационный суд прямо указал, что добросовестный налогоплательщик не должен нести ответственность за ненадлежащее исполнение налоговых обязанностей его контрагентами.

#### Расходы на приобретение топлива, воды и энергии

Расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, используемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. МНС России указывает, что при учете расходов на приобретение энергии основанием для учета данной хозяйственной операции будет являться договор с энергоснабжающей организацией, заключенный в соответствии с Гражданским кодексом РФ (либо иной документ, например, счет, предъявленный налогоплательщику), отражающий поставку электроэнергии и других видов энергии. В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды.

В Письме Управления МНС по г. Москве от 19 мая 2004 г. N 26-12/32539 указано, что в случае если использование, например, воды при производстве продукции включено в производственный цикл, то расходы организации на приобретение товарно-материальных ценностей, являющихся необходимым компонентом для производства готовой продукции, могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в периоде их передачи в производство при наличии первичных документов, подтверждающих данные расходы.

Налоговые органы настаивают на том, что указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными. На основании этого пункта налоговые органы при проверках не признают расходы, превышающие среднее значение или обычные суммы. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными.

Постановление Президиума ВАС РФ от 1 апреля 2003 г. N 9194/02. Затраты на трансформацию и передачу электроэнергии до потребителя включаются в расходы в полном размере, а не по нормам. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самим предприятием, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в элемент "материальные затраты". При этом в законодательстве не содержится указаний, что такие расходы принимаются в пределах каких-либо норм.

Поэтому мы рекомендуем в обязательном порядке у соответствующих служб (отдел главного энергетика, производственный отдел) в случае изменения обычного порядка размеров потребленных ресурсов получать обоснование такого перерасхода в связи с изменениями условий производства и т.п., для того чтобы иметь соответствующие аргументы в споре с налоговыми органами.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 мая 2006 г. N 03-03-04/1/462 указало, что потери питьевой воды при ее транспортировке, понесенные организацией, могут быть списаны в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как технологические потери при производстве и (или) транспортировке в пределах норматива технологических потерь.

Сверхнормативные потери питьевой воды, образовавшиеся по вине третьих лиц, например потребителей и т.д., как необоснованные не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль налогоплательщика.

Важным моментом для признания расходов по услугам сторонних организаций является определение того момента, когда соответствующая услуга может быть принята к учету.

Расходы по оплате услуг сторонних организаций учитываются по дате подписания документа вне зависимости от того периода, к которому относятся данные расходы. Так, например, в Письме Управления МНС по г. Москве от 19 мая 2004 г. N 26-12/32539 сказано: "Если расходы на приобретение электроэнергии, воды и т.п. фактически произведены в истекшем налоговом периоде, а первичные документы, подтверждающие понесенные расходы, датированы следующим налоговым периодом, то указанные расходы учитываются организацией в составе соответствующих расходов следующего налогового периода, уменьшающих налогооблагаемую прибыль".

В свою очередь, Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 29 августа 2005 г. N 03-03-04/1/183 указало, что один из трех способов признания расходов в виде оплаты сторонним организациям за предоставленные ими услуги, относимые к внереализационным и прочим расходам, налогоплательщик должен закрепить в учетной политике. Поэтому, пишут минфиновцы, если согласно учетной политике налогоплательщика датой возникновения расходов по оплате услуг, оказанных сторонней организацией, признается дата подписания акта приемки-передачи услуг, то такие расходы в целях налогообложения прибыли признаются на дату подписания акта вне зависимости от того, когда данный акт фактически предоставлен налогоплательщику.

На вопрос, связанный с документальным оформлением операций со сторонними организациями, Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 февраля 2006 г. N 03-03-04/4/35 отвечает, что счет-фактура не является документом, подтверждающим оплату услуг сторонних организаций. Для признания в целях налогообложения прибыли сумм расходов по оплате услуг сторонних организаций наличие счетов-фактур является необязательным при условии подтверждения факта осуществления указанных расходов первичными документами (платежными документами, актами приемки-передачи, заключенными договорами и др.) и осуществления данных расходов для целей получения дохода.

#### Прочие материальные расходы

К материальным расходам согласно Налоговому кодексу также будут относиться расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, в том числе:

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и т.п.;
- расходы на захоронение экологически опасных отходов;
- расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов;
- расходы по очистке сточных вод;
- платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду;

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, кроме расходов, связанных с расходами на освоение природных ресурсов;

- другие аналогичные расходы.

Все организации, которые уплачивают экологические платежи в пределах допустимых норм выбросов, учитывают их в составе материальных расходов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/2/133 указало, что законодательством Российской Федерации предусмотрена обязанность организации осуществлять разработку проектов нормативов образования отходов и лимитов на размещение конкретного вида отходов, а также представлять их на утверждение в Министерство природных ресурсов Российской Федерации. В том случае, если организация заключает гражданско-правовой договор со сторонней организацией, согласно которому перепоручает ей осуществление вышеназванных действий, расходы по оплате услуг указанной организации являются обоснованными и на основании пп. 3 п. 1 ст. 264 Кодекса учитываются в целях налогообложения прибыли.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 марта 2006 г. N 03-03-04/1/238 установило, что к материальным расходам в целях налогообложения прибыли относится лишь плата за сброс загрязняющих веществ в сточных водах абонента в пределах нормативов водоотведения по качеству сточных вод.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 января 2006 г. N 7317/05 указало, что спорная сумма является платой за услуги, оказанные сторонней организацией, по приему и очистке сточных вод и законом прямо предусмотрена возможность отнесения этих расходов к уменьшающим налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Примечание. Такие платежи следует отличать от платежей за загрязнение окружающей природной среды, в том числе и за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, исчисление которых регулируется Порядком определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.08.1992 N 632.

Платежи за сверхнормативный сброс загрязняющих веществ не учитываются при налогообложении прибыли!

Также в составе материальных расходов учитываются расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

## **АМОРТИЗАЦИОННЫЕ ОТЧИСЛЕНИЯ**

Амортизируемым имуществом в целях налогового учета признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Не начисляется амортизация и не включаются в состав амортизируемого имущества и следующие основные средства:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного предприятием при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;

7) средства и иное имущество, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";

8) имущество, полученное предприятием в рамках целевого финансирования. При этом предприятия, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования;

9) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

10) имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

11) основные средства, полученные организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

12) имущество, полученное по договору безвозмездного пользования.

Примечание. Так как Налоговый кодекс основывается на том, что расходы, учтенные в целях расчета налога на прибыль, должны быть реально понесенными организацией, то безвозмездно полученное имущество не включается в состав амортизируемого.

Можно ли учитывать амортизацию, которая начисляется на переданное оборудование, в расходах в целях исчисления налога на прибыль у передающей стороны?

В соответствии с п. 1 ст. 689 Гражданского кодекса РФ по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Согласно п. 2 ст. 689 ГК РФ к договору безвозмездного пользования применяются правила, установленные для договора аренды. При передаче во временное пользование (аренду) не происходит перехода права собственности на имущество от арендодателя к арендатору.

Из состава амортизируемого имущества в соответствии с гл. 25 НК РФ исключается имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование. Данная норма предусмотрена в п. 3 ст. 256 НК РФ.

Таким образом, необоснованное начисление амортизации в целях налогообложения прибыли по оборудованию, переданному в безвозмездное пользование, может привести к занижению налога на прибыль.

А как быть, если организация получила безвозмездно основное средство от учредителя - юридического лица, доля которого в уставном капитале получающей стороны больше 50%. Нужно ли на стоимость этого основного средства увеличивать базу по налогу на прибыль? Можно ли по нему начислять амортизацию в целях расчета налога на прибыль?

Согласно п. 2 ст. 248 НК РФ имущество считается полученным безвозмездно, если получение этого имущества не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

В соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ доходы в виде безвозмездно полученного имущества признаются внереализационными доходами, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

Согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией от организации, если уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада передающей организации.

У принимающей стороны такое имущество включается в состав амортизируемого и по нему начисляется амортизация по общим правилам.

Также в состав амортизируемого имущества включается имущество за счет инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на капитальные вложения производственного назначения при их использовании в течение одного календарного года (Письмо МНС России от 28.08.2002 N 02-5-11/190-АБ939).

Основные средства учитываются в налоговом учете по следующим видам стоимости:

- первоначальная;
- остаточная;
- восстановительная.

В случае если основное средство получено предприятием безвозмездно, - по рыночной цене, но не ниже остаточной стоимости передающей организации. При безвозмездном получении объектов основных средств их первоначальная стоимость формируется как сумма дохода, признанного в составе внереализационных доходов (п. 8 ст. 250 НК РФ), и расходов налогоплательщика, связанных с доведением этого объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов.

При использовании предприятием объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, учтенная как сумма прямых затрат в соответствии со ст. 319 Налогового кодекса, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г., определяется как разница между восстановительной стоимостью и суммой, начисленной за период эксплуатации амортизации (с учетом переоценки этой суммы).

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после 1 февраля 2002 г., определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой, начисленной за период эксплуатации амортизации.

Восстановительная стоимость основных средств принимается только как первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до 1 января 2002 г.

При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению предприятия по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете предприятия после 1 января 2002 г. Переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению предприятия и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной предприятием в 2002 г., не признается доходом (расходом) в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении предприятием в последующих периодах после 2002 г. переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения.

Стоимость основных средств до 10 000 руб. и сроком полезного использования до 12 месяцев включается в состав материальных расходов. Стоимость книг, брошюр и т.п. изданий вне зависимости от их стоимости списывается одновременно на прочие расходы в момент передачи их в эксплуатацию.

Примечание. В бухгалтерском и налоговом учете существуют различия в подходах к определению первоначальной стоимости основных средств:

- бухгалтерский учет установил лимит стоимости до 20 000 руб.;
- налоговый учет - только 10 000 руб.

Различие подходов к определению первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учетах заключается в следующем.

В налоговом учете проценты по заемным средствам, полученным на приобретение основных средств, включаются в состав внереализационных расходов в отличие от требований ПБУ 15/01, по которым они увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Суммовые разницы, связанные с приобретением основных средств, в налоговом учете включаются также в состав внереализационных расходов.

Если организация приобрела отдельно мониторы к системным блокам, которые получены по договору ссуды в безвозмездное пользование, можно ли учесть стоимость мониторов в составе амортизируемого имущества по налогу на прибыль?

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29 сентября 2004 г. N Ф04-6952/2004(А45-5063-14) указало, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Монитор является отдельным конструктивно обособленным предметом, в связи с чем налогоплательщик может правомерно начислять и относить в состав затрат амортизацию в размере 100% фактической стоимости монитора.

#### Особый порядок включения объектов недвижимости в состав амортизируемого имущества

Согласно п. 8 ст. 258 НК РФ основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав амортизационной группы с момента документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Данное положение согласно ст. 5 Федерального закона от 31.12.2002 N 191-ФЗ с 1 января 2004 г. применяется ко всем объектам недвижимости, приобретенным предприятиями в предыдущие годы.

В соответствии с Федеральным законом от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" определено, что с момента вступления данного Закона в силу (с 31 января 1998 г.) права собственности на объекты недвижимости подлежат обязательной государственной регистрации на следующие объекты недвижимости:

- 1) земельные участки;
- 2) участки недр;
- 3) обособленные водные объекты;

4) все объекты, связанные с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (например любые объекты с заглубленным фундаментом: здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, леса и многолетние насаждения, кондоминиумы, предприятия как имущественные комплексы).

Отсутствие государственной регистрации права собственности на объект недвижимости означает, что сделки по приобретению этого имущества являются ничтожными, то есть недействительными уже в момент их совершения.

Если предприятие будет иметь документ, который подтвердит, что начат процесс государственной регистрации данного имущества, то оно будет включено в состав амортизируемого имущества в налоговом учете по дате документа. В противном случае стоимость имущества будет учтена в составе амортизируемого только после того, как будет получен документ, подтверждающий факт государственной регистрации недвижимого имущества.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 января 2005 г. N 03-03-01-04/1/1 подчеркнуло, что для начала начисления амортизации по основному средству, права на которое подлежат государственной регистрации, необходимо выполнение двух условий: включение данного основного средства в амортизационную группу (наличие документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав), а также его ввод в эксплуатацию. Если основное средство введено в эксплуатацию 1 июля 2004 г., а документы на государственную регистрацию прав на него поданы в августе 2004 г., то, таким образом, согласно положениям гл. 25 Кодекса, организация имеет право начать начисление амортизации по данному объекту основных средств с августа 2004 г.

Саму сумму расходов по государственной регистрации в целях расчета налога на прибыль необходимо учитывать в составе прочих расходов, а не увеличивать на них первоначальную стоимость основных средств.

#### Включение в состав амортизируемого имущества предметов лизинга

Как при формировании налоговой базы по прибыли можно учесть стоимость имущества, полученного по договору лизинга, право собственности на которое переходит к лизингополучателю?

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 14 сентября 2004 г. N 03-03-01-04/1/36 установило, что арендатор может включать в расходы в целях

налогообложения прибыли амортизацию только по полученным в финансовую аренду (лизинг) основным средствам, если указанные основные средства числятся на балансе у лизингополучателя.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" договор лизинга представляет собой договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Пунктом 5 ст. 15 Федерального закона установлено, что по окончании срока действия договора лизинга лизингодатель обязуется возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи. При этом согласно п. 1 ст. 28 Федерального закона, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, в общую сумму платежей по договору лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга.

Можно сделать вывод, что организация, получив предмет лизинга, сразу же должна разделить сумму лизинговых платежей по договору на две части, если это предусмотрено договором, - выкупная стоимость и текущие лизинговые платежи. Если переход права собственности на предмет лизинга предусмотрен после окончания договора по выкупной стоимости, то текущие лизинговые платежи в течение срока действия договора включаются в прочие расходы, а по окончании договора выкупная стоимость формирует первоначальную стоимость объекта амортизируемого имущества. В дальнейшем она подлежит списанию через амортизацию.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 июля 2006 г. N 03-03-04/1/576 указывает, что суммы, уплачиваемые в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга, до перехода права собственности на предмет лизинга лизингополучателю (реализации лизингового имущества) следует рассматривать для целей налогового учета у лизингодателя и лизингополучателя как авансовые платежи.

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 октября 2004 г. N 03-03-01-04/4/15 сказано, что выкупная цена лизинга определяется соглашением лизингодателя и лизингополучателя в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации и не является предметом ведения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Для целей налогообложения прибыли расходы лизингополучателя в виде выкупной цены предмета лизинга при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются расходами на приобретение амортизируемого имущества на основании п. 5 ст. 270 Кодекса и не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Если договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи лизингового имущества на баланс лизингополучателя, то последний по указанной выкупной стоимости включает предмет лизинга в состав основных средств и списывает его стоимость через амортизацию с использованием поправочных коэффициентов до окончания срока действия договора.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 мая 2006 г. N 03-03-04/1/431 указывает, что:

- для целей налогообложения прибыли расходы лизингополучателя в виде выкупной цены предмета лизинга при переходе права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю являются расходами на приобретение амортизируемого имущества и на основании п. 5 ст. 270 НК РФ не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Отнесение стоимости амортизируемого имущества к расходам организации для целей налогообложения осуществляется посредством механизма амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

Следовательно, получаемое в лизинг имущество имеет первоначальную стоимость в размере выкупной цены, указанной в договоре лизинга.

Налоговый кодекс предусматривает особый порядок начисления амортизации по имуществу, полученному по договорам лизинга.

Включение в состав амортизируемого имущества  
основных средств, полученных в качестве  
вклада в уставный капитал

В настоящее время разрешено принимать к учету в качестве амортизируемого имущества основные средства, внесенные учредителями в качестве своего взноса в уставный капитал.

Стоимость (остаточная стоимость) указанного имущества определяется на дату перехода на него права собственности. Как прописано в ст. 51 ГК РФ, юридическое лицо считается созданным со дня внесения записи об этом в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ). Следовательно, при образовании новой организации дата перехода права собственности на имущество не может быть более ранней, чем дата внесения записи в ЕГРЮЛ о создании юридического лица.

С 1 января 2005 г. при внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями в уставный капитал его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

Таким образом, получающей стороне необходимо иметь:

- 1) документы (копии, выписки), подтверждающие расходы на приобретение (создание) указанного имущества передающей стороной;
- 2) документ, подтверждающий сумму начисленной амортизации (износа);
- 3) акт независимой оценки.

Если имущество передает российское физическое лицо, документами, подтверждающими расходы на его приобретение (создание), могут быть, в частности, квитанции к приходным кассовым ордерам, банковские выписки, товарные и кассовые чеки и другие документы, оформленные в соответствии с законодательством РФ.

Если имущество передает иностранная организация, то в качестве таких документов могут выступать выписки из регистров налогового учета передающей стороны или же отдельная справка, другие документы финансовой отчетности иностранного юридического лица, которыми могут быть подтверждены стоимость полученного имущества и его износ.

Данный порядок учета подтверждает и Письмо Минфина России от 12 мая 2005 г. N 07-05-06/138.

На практике может возникнуть ситуация, когда после внесения в качестве вклада в уставный капитал имущества, которое у передающей стороны являлось амортизируемым объектом основных средств, в учете получающей стороны происходит фактическая перекалфикация этого имущества для целей налогообложения прибыли.

Например, по данным налогового учета передающей стороны основное средство, внесенное в качестве вклада в уставный капитал, являлось амортизируемым имуществом. На дату перехода права собственности его остаточная стоимость составляла менее 10 000 руб. В подобной ситуации у получающей стороны данное имущество не признается амортизируемым. Соответственно, его стоимость в налоговом учете списывается единовременно.

Изменения, внесенные в Налоговый кодекс в 2005 г., указали, что при документальном подтверждении срока полезного использования у предыдущего собственника новый срок полезного использования может быть установлен:

- 1) исходя из оставшегося срока полезного использования основного средства;
- 2) исходя из срока полезного использования основного средства, определенного по Классификатору основных средств, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

Следовательно, по таким основным средствам в обязательном порядке в Акте приема-передачи основного средства (форма N ОС-1) передающая сторона указывает, было ли это основное средство в эксплуатации и срок его полезного использования. Дополнительным условием, указанным в вышеприведенном Письме, является обязательное документальное подтверждение срока полезного использования, поэтому мы считаем необходимым условием передачу самих документов или их копий, подтверждающих срок нахождения основных средств у передающей стороны. По тем основным средствам, по которым указывается их фактический срок эксплуатации, срок амортизации рассчитывается как разница между сроком по норме и фактическим сроком их использования. По новым основным средствам принимается решение начислять амортизацию по действующим нормам.

Примечание. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость полученного имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю. Это правило закреплено в пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ (в ред. изменений, внесенных Законом N 58-ФЗ).

Пример. ООО, являясь одним из учредителей ЗАО, передало в качестве вклада в уставный капитал создаваемого акционерного общества производственное оборудование. В налоговом учете ООО данное оборудование было признано амортизируемым объектом основных средств.

Его первоначальная стоимость, по данным налогового учета ООО - 70 000 руб. На дату передачи в уставный капитал (перехода права собственности) по оборудованию была начислена амортизация в сумме 25 000 руб. Следовательно, стоимость полученного ЗАО в качестве вклада в уставный капитал имущества равна 45 000 руб. (70 000 руб. - 25 000 руб.). По этой стоимости оборудование может быть включено в состав амортизируемого имущества.

#### Налоговый учет нематериальных активов

Нематериальными активами в налоговом учете признаются приобретенные или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива в составе амортизируемого имущества необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономическую выгоду (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака). Поэтому нельзя включать в состав амортизируемого имущества, например, полученные патенты, если зарегистрированные в них технологии не используются для производства продукции или иных целей предприятием.

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Можно ли учесть созданный web-сайт в качестве нематериального актива в составе амортизируемого имущества?

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 марта 2006 г. N 03-03-04/2/54 отмечает, чтобы учесть созданный web-сайт как нематериальный актив, у организации должны быть документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и исключительного права на него, а сам сайт должен способствовать получению дохода, его стоимость должна превышать 10 000 руб. и срок эксплуатации свыше 12 месяцев.

Примечание. Если организации не принадлежат исключительные права на созданный программный комплекс, а на сайте размещена рекламная информация о деятельности организации, то в этом случае затраты по созданию сайта учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, как расходы на рекламу согласно п. 4 ст. 264 Кодекса.

Этот вывод подтверждается также Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 6 октября 2005 г. N А42-285/2005-26, в котором суд пришел к выводу, что "в данном случае при исполнении договоров о приобретении предприятием спорных объектов (программных продуктов и справочных систем) ему не передавались исключительные права на объекты интеллектуальной собственности". И, следовательно, поскольку заявитель не обладает исключительными правами на использование результатов интеллектуальной деятельности и иных объектов интеллектуальной собственности, то эти объекты в целях налогообложения прибыли в соответствии с положениями гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации не могут быть отнесены к объектам нематериальных активов.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины,

связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с настоящим Кодексом.

Письмо Минфина России от 3 августа 2005 г. N 03-03-04/1/134 "О порядке учета в целях налогообложения прибыли стоимости нематериальных активов" указало, "что, таким образом, пункт 3 статьи 257 Кодекса не содержит особых положений, отличных от положений пункта 1 статьи 257 Кодекса, для определения остаточной стоимости нематериального актива, являющегося амортизируемым имуществом организации". И, следовательно, первоначальная стоимость нематериальных активов определяется по тем же правилам, что и стоимость основных средств, учитываемых при расчете налога на прибыль.

К нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Полученные лицензии по лицензированным видам деятельности в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" в налоговом учете включаются в состав расходов будущих периодов, их стоимость списывается на затраты постепенно, в течение всего срока их действия.

Существуют ли различия в учете нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете?

Как видно из проведенного анализа, в составе нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете имеются некоторые различия.

#### Сравнительный анализ состава нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Учитывается	Учитывается
Исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных	Учитывается	Учитывается
Исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем	Учитывается	Учитывается
Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование	Учитывается	Учитывается
Владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта	Не учитывается	Учитывается
Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения	Учитывается	Учитывается
Организационные расходы	Учитываются	Не учитываются
Деловая репутация организации	Учитывается	Не учитывается

Возникающее желание включить в налоговый учет в состав амортизируемого имущества ноу-хау, секретной формулы или процесса, информацию в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта натывается на юридическое препятствие в виде отсутствия системы юридической регистрации таких нематериальных активов.

Для целей бухгалтерского учета нематериальных активов, для которых срок полезного использования установить нельзя, срок действия составляет 20 лет, в то время как для целей налогообложения - 10 лет (п. 2 ст. 258 НК РФ).

Если расходы на создание нематериального актива меньше 10 000 руб., можно ли их списать единовременно?

Примечание. Письмо Федеральной налоговой службы от 27 февраля 2006 г. N 04-2-05/2 сообщает, что результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной

собственности в целях исчисления налога на прибыль не относятся к имуществу. Поэтому если стоимость нематериального актива составляет менее 10 000 руб., то в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль она все равно подлежит учету только через суммы амортизации.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из срока действия патентного законодательства и других законодательно установленных ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из срока действия соответствующего договора. Если срок полезного использования нельзя установить, то принимается срок в 10 лет (но не более срока деятельности организации, если этот срок был указан в учредительных документах при создании организации).

Срок полезного использования объектов нематериальных активов зависит от их природы.

Так, ст. 3 Патентного закона РФ от 23.09.1992 N 3517-1 установлены следующие сроки действия:

- патента на изобретение - в течение 20 лет;
- свидетельства на полезную модель - в течение 5 лет;
- патента на промышленный образец - в течение 10 лет.

Статьями 16 и 36 Закона РФ от 23.09.1992 N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров" установлено, что регистрация товарного знака и свидетельство на право пользования наименованием мест происхождения товара действует в течение 10 лет с правом последующего продления.

Примечание. Письмо Минфина России от 29 июля 2004 г. N 07-05-14/199 указало, "что амортизация, начисленная по нематериальному активу в виде исключительного права на товарный знак организации, который не используется при производстве и реализации товаров (работ, услуг), не учитывается в расходах, принимаемых для целей налогообложения прибыли".

Предприятие может в целях бухгалтерского учета учитывать организационные расходы в качестве нематериальных активов, если это предусмотрено учредительными документами. Налоговый кодекс содержит перечень нематериальных активов, в состав которых не включены организационные расходы.

Следовательно, для целей исчисления налога на прибыль принимаются только затраты, осуществленные самим налогоплательщиком.

Согласно п. 2 ст. 51 Гражданского кодекса РФ юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Исходя из этого, для исчисления налога на прибыль могут быть приняты только расходы, осуществленные организацией после внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Таким образом, расходы по регистрации и оформлению учредительных документов, осуществленные учредителем до государственной регистрации организации, не могут быть включены в состав расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль.

#### Аналитический учет основных средств

Предприятие организует аналитический учет по объектам амортизируемого имущества. Для сбора информации об объектах основных средств, по которым начисляется амортизация организации, рекомендуется открывать налоговые регистры. Форма налоговых регистров должна быть утверждена организацией.

Аналитический учет должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества;
- об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло);
- о применении повышающих и понижающих коэффициентов;
- о дате приобретения и реализации (выбытия) имущества;
- о дате передачи имущества в эксплуатацию;
- о дате исключения из состава амортизируемого имущества, расконсервации имущества;
- о дате окончания договора безвозмездного пользования, завершения работ по реконструкции, модернизации.

## Реконструкция и модернизация основных средств

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. В п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ указано, какие именно работы для целей налогообложения рассматриваются как реконструкция и модернизация. Так, к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками или другими новыми качествами. А к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей, осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Как сказано в Письме УМНС по г. Москве от 16 ноября 2004 г. N 24-11/73842 "О налогообложении расходов на реконструкцию", "затраты по реконструкции основных средств, в результате которой улучшатся технико-экономические показатели производства (увеличение производственных мощностей, улучшение качества выпускаемой продукции, изменение ее номенклатуры и, как следствие, увеличение доходности организации), увеличивают стоимость реконструируемого основного средства. Если произведенные затраты удовлетворяют перечисленным выше условиям, то они могут быть отнесены на увеличение стоимости реконструируемого объекта".

В ходе модернизации, технического перевооружения или реконструкции должны измениться технические параметры объекта:

- повышаются технические или эксплуатационные характеристики, меняется назначение объекта;
- основное средство прослужит дольше, чем планировалось первоначально.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 августа 2006 г. N 03-03-04/2/185 ответило на вопрос, возможно ли включение затрат, связанных с проведением демонтажных работ и подготовкой строительной площадки, осуществленных до момента утверждения проектной документации, на капитальные вложения, увеличивающие первоначальную стоимость основных средств, при условии последующего утверждения проекта на реконструкцию, предусматривающего проведение таких работ.

Если действующим законодательством предусмотрена возможность проведения указанных подготовительных работ, необходимых для реконструкции, без утвержденной в установленном порядке проектной документации, то в этом случае стоимость подготовительных работ как составляющая часть общей сметной стоимости работ по реконструкции после окончания реконструкции увеличит первоначальную стоимость здания и будет учтена в целях налогообложения прибыли через механизм амортизации.

Если стоимость подготовительных работ не включена в проектно-сметную стоимость реконструкции и для их проведения необходимо заключение дополнительных договоров и разрешений, то стоимость таких подготовительных работ, как работы капитального характера, должна учитываться банком отдельно от затрат, связанных с реконструкцией. При этом в целях налогообложения прибыли стоимость указанных подготовительных работ, носящих капитальный характер до включения в проектно-сметную документацию, учитываться не должна.

Арбитражная практика подтверждает отсутствие однозначного подхода к толкованию понятий, связанных с классификацией произведенных расходов организаций. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 ноября 2004 г. N А56-20543/04. При доначислении налога на прибыль Обществу налоговые органы ссылаются на характер работ, выполненных им на автозаправочных станциях. По мнению проверяющих, выполнение данных работ привело к улучшению качества услуг, оказываемых Обществом, к совершенствованию производства и повышению технико-экономических показателей автозаправочных станций. Следовательно, в данном случае Общество произвело реконструкцию автозаправочных станций, в

связи с чем неправомерно отнесло расходы, связанные с данными работами, на затраты, что привело к неполной уплате налога на прибыль. Эти расходы подлежали отнесению на увеличение стоимости станции, а налог на имущество следовало исчислять с увеличенной стоимости объекта. Суд не согласился с требованиями налоговых органов. В данном случае Общество производило следующие работы: наружная и внутренняя отделка автозаправочных станций, навеса, резервуара для хранения нефтепродуктов и внутриплощадочные работы. Доказательств того, что данные работы повысили или улучшили показатели объекта, изменили его качественные характеристики или выполнялись по специальному проекту реконструкции объекта в целях повышения его мощности, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, инспекция суду не представила. Такие доказательства отсутствуют и в материалах дела. Следовательно, суд сделал вывод, что Общество выполнило ремонт и правомерно включило произведенные затраты в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 августа 2005 г. N Ф04-5159/2005(13815-А45-37) указало: налоговым органом не доказано, что ремонтно-строительные работы, производимые по спорному объекту, являются реконструкцией данного объекта в силу положения п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ. Арбитражный суд правомерно указал, что акты формы КС-2 не могут являться доказательством реконструкции объекта, поскольку их прямое назначение заключается только в том, что в актах отражаются виды выполненных работ. Кроме этого работы, указанные в актах КС-2, не свидетельствуют о том, что объект подвергся реконструкции в том смысле, в котором законодатель определил реконструкцию для целей налогообложения прибыли предприятий.

В Письме ФНС России от 14 марта 2005 г. N 02-1-07/23 описывается порядок проведения реконструкции (модернизации) основных средств и начисления амортизации в этих случаях. В Письме затронуты два момента начисления амортизации по модернизируемому (реконструируемому) имуществу.

Первое разъяснение - о продолжительности работ по реконструкции. В Письме указывается, что если изначально на модернизацию отводится не более 12 месяцев, то амортизацию прерывать не нужно. А если работы затянулись, то начисленные суммы амортизации подлежат исключению из расходов. Это прописано в п. 3 ст. 256 НК РФ.

Это очень неудобно для налогоплательщика - править базу по налогу на прибыль за прошлый год из-за непредвиденно затянувшейся реконструкции. Но основное средство, которое находится на реконструкции или модернизации больше 12 месяцев, должно быть исключено из состава амортизируемого имущества.

Второе разъяснение касается начисления амортизации: после модернизации увеличилась стоимость амортизируемого имущества, срок полезного использования после модернизации рассчитывается путем деления остаточной стоимости, в которой уже учтена стоимость работы по модернизации, на новую ежемесячную норму. Новая ежемесячная норма амортизации рассчитывается делением новой первоначальной стоимости на срок полезного использования. С помощью такой схемы расчетов получается, что срок полезного использования после модернизации увеличивается, а это невыгодно организации.

Примечание. В Письме ФНС России от 14 марта 2005 г. N 02-1-07/23 приводится пример предлагаемого расчета: первоначальная стоимость - 20 000 руб., срок полезного использования составляет 48 месяцев, срок фактического использования до модернизации - 12 месяцев. Сумма амортизации по объекту за время фактической эксплуатации до модернизации - 5000 руб. ( $20\ 000 \text{ руб.} / 48 \text{ мес.} \times 12 \text{ мес.}$ ). Во время реконструкции объекта основных средств в течение 14 месяцев амортизация по нему не начисляется. После модернизации ежемесячная сумма амортизации по объекту составит 625 руб. в месяц ( $30\ 000 \text{ руб.} / 48 \text{ мес.}$ ) до того отчетного периода, когда произойдет полное списание стоимости объекта, либо до выбытия объекта из состава амортизируемого имущества по любым основаниям. Учитывая, что остаточная стоимость объекта после реконструкции составила 25 000 руб. ( $20\ 000 \text{ руб.} - 5000 \text{ руб.} + 10\ 000 \text{ руб.}$ ), для полного списания объекта амортизация по нему будет начисляться еще 40 месяцев начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло окончание реконструкции.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 8 июня 2006 г. N 03-03-04/2/162 разъясняет организации, что в случае осуществления реконструкции части здания (значительно меньшей по сравнению с общей площадью) продолжительностью свыше 12 месяцев, на время реконструкции нельзя исключать основное средство из состава амортизируемого имущества при условии использования остальной части здания в деятельности, направленной на получение дохода. По мнению Минфина России, если в налоговом учете можно выделить два самостоятельных объекта учета - часть здания, находящуюся на реконструкции, и остальную (нереконструируемую) часть здания, - то в этом случае организация вправе на период реконструкции продолжать начислять амортизацию в целях налогообложения прибыли на

действующую часть здания (учитываемую как самостоятельный инвентарный объект). Если в налоговом учете здание учитывается как амортизируемое имущество в целом, в этом случае с момента издания приказа о начале реконструкции здания амортизацию по нему не начисляют до окончания реконструкции согласно вышеназванной норме ст. 256 Кодекса.

Примечание. Если основное средство было полностью амортизировано в налоговом учете или его первоначальная стоимость была ниже 10 000 руб. и сумма фактически произведенных расходов на модернизацию основных средств менее 10 000 руб., как можно учитывать эти расходы при условии, что стоимость этого объекта основных средств уже ранее полностью амортизирована в налоговом учете?

В случае если сумма расходов на модернизацию основного средства составляет менее 10 000 руб., то объект основных средств после проведения модернизации не включается в состав амортизируемого имущества в целях обложения налогом на прибыль на основании п. 1 ст. 256 Кодекса, а учитывается в качестве материальных расходов.

Только в том случае, если суммы понесенных расходов на модернизацию объекта основных средств составляют 10 000 руб. и более, объект основных средств, согласно п. 1 ст. 256 Кодекса, включается в состав амортизируемого имущества налогоплательщика.

Указание на такой порядок учета расходов на модернизацию содержится в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/3/50 "О расходах на модернизацию", в котором сказано, что если суммы понесенных расходов на модернизацию объекта основных средств составляют только 10 000 руб. и более, то в данном случае, по мнению Минфина России, формируется новая первоначальная стоимость объекта основных средств, включаемого в состав амортизируемого имущества в целях обложения налогом на прибыль, состоящая из произведенных расходов на модернизацию указанного объекта основных средств. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/216 указало, что амортизацию для целей налогообложения следует начислять в следующем порядке: "1. После реконструкции основного средства, максимальный срок полезного использования которого закончился и остаточная стоимость равна нулю, происходит увеличение первоначальной стоимости, и, соответственно, остаточная стоимость данного основного средства будет равняться сумме расходов по его реконструкции. Организация возобновляет начисление амортизации по данному основному средству в соответствии с ранее действующей нормой амортизации до полного списания его остаточной стоимости. 2. После реконструкции основного средства, у которого имеется остаточная стоимость и установлен максимальный срок полезного использования, происходит увеличение первоначальной стоимости и, соответственно, остаточная стоимость данного основного средства будет увеличена на сумму расходов по его реконструкции. Организация продолжает начисление амортизации по данному основному средству в соответствии с ранее действующей нормой амортизации до полного списания остаточной стоимости".

При проведении реконструкции основного средства принятие решения об увеличении полезного срока использования, по мнению департамента, не влечет изменения нормы его амортизации.

Предприятие в ходе хозяйственной деятельности проводит работы по реконструкции, модернизации и ремонту основных средств, в результате которых не производится ликвидация объектов. При выполнении данных работ происходит снятие с основных средств материалов и иного имущества, которые приходятся для целей бухгалтерского учета и включаются в состав внереализационных доходов в качестве безвозмездно полученного имущества. В дальнейшем оприходованное имущество может быть как реализовано контрагентам предприятия, так и использовано в производстве или при осуществлении реконструкции, модернизации и ремонте других основных средств. В перечне внереализационных доходов, содержащемся в ст. 250 Кодекса, такой вид доходов, как стоимость материалов, полученных в результате ремонта (реконструкции) основного средства, не поименован.

Эту ситуацию прокомментировал Минфин России в Письме от 15 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/189.

Минфин России считает, что стоимость материалов или иного имущества, полученного в результате проведения ремонта, модернизации или реконструкции основного средства, которое не выводится из эксплуатации, является внереализационным доходом, подлежащим включению в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Примечание.

Амортизационная премия по реконструированным объектам ОС

Федеральным законом от 27.07.2006 N 144-ФЗ установлено следующее: налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 Кодекса. При расчете суммы амортизации налогоплательщиком не учитываются расходы на капитальные вложения, предусмотренные п. 1.1 ст. 259 Кодекса.

Обращаем внимание, что указанное положение не распространяется на капитальные вложения, произведенные в форме реконструкции до 1 января 2007 г. (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 мая 2006 г. N 03-03-04/2/152).

Данное положение распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2006.

Изменения, вносимые Федеральным законом от 27.07.2006 N 144-ФЗ, указывают: применять амортизационную премию можно и при реконструкции. Эти изменения в п. 1.1 ст. 259 НК РФ вступают в силу с 1 января 2007 г., но распространяют свое действие на отношения, возникшие с 1 января 2006 г. Следовательно, организация в течение 2006 г. не вправе признавать данные расходы, отражать их в декларациях за отчетные периоды и учитывать при уплате авансовых платежей. Амортизационную премию по реконструкции можно будет отразить только в годовой декларации за 2006 г., налог на прибыль по итогам 2006 г. следует уплатить также с учетом данных расходов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 мая 2006 г. N 03-03-04/2/152 указало, что в налоговом учете не предусмотрены специальные первичные документы, подтверждающие законность понесенных банком расходов на капвложения в размере 10% первоначальной стоимости введенных (приобретенных) основных средств.

Поэтому в качестве таковых служат унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Росстатом и применяемые в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (например, акт о приеме выполненных работ - форма КС-2). По мнению Департамента, смета на строительные работы (сводный сметный расчет) к указанным документам не относится.

Для того чтобы организация имела право воспользоваться 10% амортизационной премии, из первичных документов, определяющих характер выполненных работ, должно следовать:

- основное средство было модернизировано, то есть изменились его предназначение и технические характеристики, и (или) стало обладать другими новыми качествами;
- произведено техническое перевооружение, замена оборудования на более новое и совершенное;
- основное средство может быть реконструировано.

Письмо Минфина России от 28.09.2006 N 03-03-02/230. Минфин России рассмотрел вопрос о порядке учета амортизационной премии налогоплательщиками, которые применяют метод начисления.

В Письме финансовое ведомство говорит, что сумма начисленной амортизации и амортизационная премия - это разные виды расходов. При этом в отношении амортизационной премии в п. 1.1 ст. 259 НК РФ установлено, что она включается в состав расходов отчетного (налогового) периода. Поэтому соответствующая сумма признается косвенным расходом и учитывается в целях налогообложения в полном объеме одновременно (п. 2 ст. 318 НК РФ). Это правило действует и в том случае, если в учетной политике организации предусмотрено, что собственно амортизация относится к прямым расходам.

Ранее Минфин России высказывал другую точку зрения по данному вопросу - амортизационная премия должна учитываться в том же порядке, что и амортизационные отчисления (Письмо Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/3/21).

Как определить, что является ремонтом, а что модернизацией компьютерной техники? Письмо Минфина России от 27 мая 2005 г. N 03-03-01-04/4/67 сообщило, что замена в компьютере любой детали может привести к изменению эксплуатационных характеристик компьютера. Моральный износ компьютера как объекта основных средств происходит в несколько раз быстрее, чем физический. При разграничении модернизации и ремонта компьютера определяющее значение имеет не то, как изменились его эксплуатационные характеристики, а тот факт, что сохраняется работоспособность инвентарного объекта, не изменившего выполнение своих функций в целом. Учитывая изложенное, расходы при замене вышедших из строя элементов компьютерной техники относятся к расходам на ремонт основных средств, учитываемым в порядке, установленном ст. 260 Кодекса.

Может ли организация при замене морально износившегося монитора новым, более совершенным, отнести затраты на его приобретение к расходам на ремонт основных средств в порядке, установленном ст. 260 НК РФ? Письмо Минфина России от 30 марта 2005 г. N 03-03-01-

04/1/140 ответило, что к расходам на ремонт основных средств, учитываемым в порядке, установленном ст. 260 Кодекса, относятся расходы, осуществляемые при замене вышедших из строя элементов компьютерной техники и вызванные необходимостью поддержания компьютера в работоспособном состоянии.

Замена отдельных элементов компьютера на новые по причине морального износа не может рассматриваться как ремонт компьютера и является его модернизацией. Модернизация увеличивает первоначальную стоимость основного средства в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 257 Кодекса.

Примечание. Расходы на замену морально устаревшего монитора - это модернизация компьютера, а замена отдельных комплектующих, в том числе процессора, материнской платы и памяти, - текущий ремонт!

#### Признание расходов по благоустройству прилегающих к объекту основных средств территорий в составе затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль

Если в смете на строительство объекта основного средства предусмотрено выполнение таких работ, как благоустройство прилегающих территорий вокруг объекта, то стоимость данных работ, согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и ст. 257 НК РФ, должна учитываться в составе стоимости объекта основного средства для целей бухгалтерского и налогового учета. В остальных случаях такие работы следует рассматривать как отдельные затраты на благоустройство территории.

Определение понятия "благоустройство территорий" отсутствует в действующем законодательстве. Следовательно, необходимо руководствоваться его общепринятым значением в контексте использования для целей бухгалтерского и налогового законодательства. Под расходами на благоустройство следует понимать расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации. Такие расходы непосредственно не относятся к каким-либо производственным зданиям и сооружениям и напрямую не связаны с коммерческой деятельностью организации. К ним относятся: устройство дорожек, скамеек, посадка деревьев и кустарников, устройство газонов и т.п.

Расходы на благоустройство территории могут быть как текущими, так и капитальными.

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 августа 2005 г. N Ф04-5159/2005(13815-А45-37) указало: из материалов дела усматривается, что налогоплательщик завысил себестоимость продукции путем незаконного включения в общезаводские расходы сумм, израсходованных на благоустройство территории, прилегающей к предприятию и на формовочную обрезку деревьев, в связи с чем налоговым органом доначислен налог на прибыль. Со своей стороны организация ссылалась на то, что затраты на содержание и озеленение прилегающей территории относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, которые согласно пп. 7 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации относятся к расходам, связанным с производством и реализацией. Но суд не принял точку зрения предприятия. Он указал: в силу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В данном случае налогоплательщик не обосновал, что благоустройство и озеленение территории и формовочная обрезка деревьев повлияют на получение дохода от деятельности.

#### Выбытие амортизируемого имущества

Расходы и доходы от ликвидации основных средств по всем основаниям включаются в состав внереализационных расходов и доходов. Учет расходов от ликвидации основных средств производится единовременно, кроме случаев получения убытков от реализации основных средств.

Предприятие определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода или расхода. Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно.

В аналитическом учете на дату реализации амортизируемого имущества фиксируется сумма прибыли (убытка) по указанной операции, которая в целях определения налоговой базы учитывается в следующем порядке. Прибыль, полученная предприятием, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Если предприятие получило убыток от выбытия основного средства, то он должен быть включен в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока амортизации.

Этот срок определяется в месяцах и исчисляется в виде разницы между количеством месяцев срока полезного использования этого имущества и количеством месяцев эксплуатации имущества до момента его реализации, включая месяц, в котором имущество было реализовано.

Письмо УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 07.03.2003 N 02-05/4803 указало, что в налогооблагаемые расходы включается остаточная стоимость только тех основных средств, по которым предприятие несло расходы по их приобретению.

При этом эти основные средства в обязательном порядке должны быть включены в состав амортизируемого имущества и по ним должна была начисляться амортизация в налоговом учете.

Примечание. Убытки от списания основных средств организация включает в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента списания.

В соответствии со ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Следует обратить внимание, что данный порядок установлен для исчисления убытка от реализации основных средств, а не от списания.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, в том числе суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, включаются во внереализационные расходы единовременно.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 8 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/2/61 указало, что расходы на ликвидацию основных средств, в том числе в виде сумм амортизации, недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования, являются обоснованными, если данные основные средства не пригодны к дальнейшему использованию, а их восстановление невозможно или неэффективно.

При этом списание основных средств должно быть оформлено приказом руководителя предприятия и актом ликвидации основных средств, подписанными членами ликвидационной комиссии. В соответствии с положениями ст. 318 Кодекса внереализационные расходы в виде сумм недоначисленной амортизации в соответствии со сроком полезного использования являются косвенными расходами и учитываются единовременно в текущем отчетном (налоговом) периоде. В налоговом учете учитываются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы. Выбытие основных средств происходит вследствие:

- списания в случае морального и (или) физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, вызванных форс-мажорными обстоятельствами;
- по другим аналогичным причинам.

Списание оформляется актом выбытия, подписанным комиссией и утвержденным приказом руководителя.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/17. В соответствии с пп. 8 п. 1 ст. 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, в частности:

- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Если в результате выбытия основного средства будут получены материалы, то их стоимость по оценке предприятия включается во внереализационные доходы.

Можно ли учесть как расходы по выбытию основного средства его остаточную стоимость, если это основное средство передается безвозмездно, а ранее использовалось для деятельности, приносящей доход? На этот вопрос ответил Минфин России в своем Письме.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 ноября 2004 г. N 03-03-01-04/1/109 указало, что в соответствии со ст. 270 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (товаров, работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей. То есть убытки предприятия, сложившиеся от передачи жилого дома, не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

По нашему мнению, это достаточно спорное утверждение, так как Налоговый кодекс разрешает списывать в расходы остаточную стоимость по всем выбываемым основным средствам, не указывая причины, по которой происходит выбытие. В соответствии с пп. 8 п. 1 ст. 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, в частности расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Критерием, по нашему мнению, здесь является то, что данный объект основных средств ранее использовался для деятельности, приносящей доход, и поэтому организация вправе уменьшить одновременно свои расходы на стоимость выбывшего имущества.

### НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ

Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ в ст. 259 НК РФ введен п. 1.1. Согласно этому пункту налогоплательщики с 2006 г. имеют право одновременно включать в состав расходов отчетного (налогового) периода затраты на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости амортизируемых основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно). Аналогичный порядок предусмотрен и для затрат на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение и частичную ликвидацию основных средств. Единовременное включение в состав расходов 10% от перерасчитанных затрат получило название амортизационной премии.

Применять амортизационную премию или нет, решает налогоплательщик. В учетной политике необходимо зафиксировать размер амортизационной премии.

$\text{Амортизационная стоимость} = \text{Первоначальная стоимость} - \text{Амортизационная премия}$
--

Применение амортизационной премии имеет особенности для компаний, сдающих имущество в лизинг. В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/2/132 указано, что оборудование, приобретенное для передачи в лизинг и числящееся на балансе организации-лизингодателя на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", не может рассматриваться как капитальные вложения, которые налогоплательщик вправе учесть в составе расходов в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств одновременно. Что касается основных средств, приобретаемых лизинговой компанией в собственность и передаваемых в краткосрочную аренду (лизинг) без права выкупа, то в этом случае льгота, установленная п. 1.1. ст. 259 Кодекса, может быть применена в общеустановленном порядке.

Статьей 258 НК РФ определено, что амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком его полезного использования, под которым понимается период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно, но на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которые утверждены Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

- первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

- вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет;
- специальная одиннадцатая группа - по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г.

Амортизация не начисляется или перестает начисляться по основным средствам:

- переданным (полученным) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Между тем если основное средство не используется вследствие простоя, то оно продолжает амортизировать в налоговом учете.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/367 подчеркивает, что расходы в виде амортизационных отчислений неэксплуатируемого основного средства, находящегося во временном простое, признаваемом обоснованным и являющимся частью производственного цикла организации, соответствуют критериям п. 1 ст. 252 Кодекса и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

- амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;
- амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/493. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 и с учетом Классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Основная мысль, содержащаяся в этом Письме, заключается в том, что изменение срока полезного использования объекта основных средств в целях налогообложения прибыли не предусмотрено.

Нематериальные активы в налоговом учете могут амортизировать в течение срока, аналогичного в бухгалтерском учете (если он установлен), или в два раза быстрее, если такого срока нет.

Основные особенности начисления амортизации в целях налогообложения, применяемые с 1 января 2002 г., определяются гл. 25 Налогового кодекса РФ:

- амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества;
- начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию;
- начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества предприятия по любым основаниям;

- предприятие применяет только линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам предприятие вправе применять на выбор линейный или нелинейный метод.

Может ли организация применять нелинейный метод амортизации в отношении капитальных вложений в арендованное имущество, которое относится к восьмой - десятой амортизационным группам? Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10 мая 2006 г. N 03-03-04/1/441 подчеркивает, что п. 3 ст. 259 Кодекса установлено, что к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, применяется только линейный метод начисления амортизации, причем независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам для целей налогообложения может применяться любой из двух методов начисления амортизации. Таким образом, указано в Письме, учитывая положения ст. 259 Кодекса организация не вправе применять нелинейный метод амортизации в отношении капитальных вложений в арендованное имущество, которое относится к восьмой - десятой амортизационным группам.

Выбранный предприятием метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

N - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах. При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2 : N) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

N - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

В таблице приведен сравнительный анализ применения линейного и нелинейного методов начисления амортизации в отношении объекта основных средств первоначальной стоимостью 56 000 руб. и сроком полезного использования 18 месяцев. И с учетом принятого предприятием решения начислять амортизационную премию.

#### Сравнительный анализ применения линейного и нелинейного методов начисления амортизации

	Линейный метод		Нелинейный метод	
	Ежемесячная амортизация	Остаточная стоимость	Ежемесячная амортизация	Остаточная стоимость
Первоначальная стоимость		50 600		50 600
Амортизационная премия		50 600		50 600

Амортизируемая стоимость		50 400		50 400
1 мес.	2 800	17 000	5 600	44 800
2 мес.	2 800	16 000	4 978	39 822
3 мес.	2 800	15 000	4 425	35 398
4 мес.	2 800	14 000	3 933	31 464
5 мес.	2 800	13 000	3 496	27 968
6 мес.	2 800	12 000	3 108	24 861
7 мес.	2 800	11 000	2 762	22 099
8 мес.	2 800	10 000	2 455	19 643
9 мес.	2 800	9 000	2 183	17 461
10 мес.	2 800	8 000	1 940	15 520
11 мес.	2 800	7 000	1 724	13 796
12 мес.	2 800	6 000	1 533	12 263
13 мес.	2 800	5 000	1 363	10 901
14 мес.	2 800	4 000	1 211	9 689
15 мес.	2 800	3 000	2 422	7 267
16 мес.	2 800	2 000	2 422	4 845
17 мес.	2 800	1 000	2 422	2 423
18 мес.	2 800	0	2 422	0

Как видно из приведенного анализа, нелинейный метод требует ежемесячного расчета суммы начисленной амортизации, которая неравномерно распределяется по периодам эксплуатации основного средства.

Когда остаточная стоимость основного средства становится меньше 20% первоначальной, амортизация списывается ежемесячно равными долями до окончания срока полезного использования. Если в этот период средство модернизируется, то изменяется первоначальная и остаточная стоимости актива. Как в этом случае начислять амортизацию? Министерство финансов прокомментировало эту ситуацию в пользу налоговых органов в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 13 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/108. Сумма расходов на модернизацию увеличивает первоначальную стоимость объекта основных средств и уменьшает на сумму фактически начисленной амортизации. Следовательно, в конечном счете происходит увеличение недоамортизированной стоимости данного основного средства. Притом поскольку по данному объекту основных средств ранее была определена базовая стоимость, которая подлежала амортизации равными долями, то вновь полученная недоамортизированная стоимость будет амортизироваться в размере ранее установленной доли. Таким образом, по мнению Минфина, увеличится срок фактической амортизации этого основного средства, который превысит ранее установленный срок полезного использования.

Начисление амортизации для основных средств, бывших в эксплуатации у других собственников, производится с учетом срока ранее начисляемого износа. Для таких объектов в целях бухгалтерского учета устанавливается срок полезного использования с учетом износа - он, естественно, будет меньше, чем для нового объекта.

Налоговый учет начисления амортизации по таким основным средствам предусматривает, что при приобретении основных средств, бывших в употреблении, организация вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 г. N 1, предприятие вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 3 августа 2005 г. N 03-03-04/1/142 указало, что при приобретении автомобиля, ранее эксплуатировавшегося предыдущими собственниками, организация может определить норму амортизации, исходя из нормативного срока его полезного использования, уменьшенного на срок эксплуатации данного автомобиля предыдущими собственниками. При этом срок эксплуатации автомобиля предыдущими собственниками должен быть подтвержден документально. Согласно этому Письму паспорт транспортного средства может служить документом, подтверждающим период эксплуатации автомобиля у предыдущих собственников, для применения п. 12 ст. 259 Кодекса.

В отношении осуществления деятельности с сезонным характером выполнения работ (оказания услуг) следует учитывать, что гл. 25 Кодекса не основывается на принципе соответствия доходов и расходов. Следовательно, организация учитывает расходы в целях налогообложения прибыли как в периоде получения доходов, так и в периоде, в котором организация доходы не получает, при условии, что, осуществляя деятельность в целом, направлена на получение доходов.

Здесь же необходимо принять во внимание, что любой производственный цикл содержит как активную, так и подготовительную части, расходы по которым учитываются вне зависимости от продолжительности каждой из этих частей.

Перечень основных средств, исключаемых из состава амортизируемого имущества, установлен п. 3 ст. 256 Кодекса. Указанный перечень расширению не подлежит.

Как подчеркнуто в Письме МНС России от 27 сентября 2004 г. N 02-5-11/162@, таким образом, при осуществлении деятельности с сезонным характером выполнения работ организация вправе включать в состав расходов для налогообложения сумму амортизации, начисленную по амортизируемому имуществу, как в периоде оказания услуг, так и в периоде, в котором прекращение оказания услуг вызвано сезонным фактором.

Как начислять амортизацию по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г.?

Основные средства, стоимость которых меньше 10 000 руб., подлежат единовременному списанию в базу переходного периода.

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 2002 г. (стоимость которых превышает 10 000 руб. и срок полезного использования больше 12 месяцев), полезный срок использования устанавливается предприятием самостоятельно по состоянию на 1 января 2002 г. с учетом Классификации основных средств, определяемых Правительством Российской Федерации, и сроков полезного использования по амортизационным группам.

По имуществу, введенному в эксплуатацию до 1 января 2002 г., начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по указанному имуществу определяется следующим образом.

При линейном методе. Как произведение остаточной стоимости, определенной по состоянию на 1 января 2002 г., и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования).

При нелинейном методе. Как произведение остаточной стоимости и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования). Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости основного средства.

Амортизируемые основные средства, фактический срок использования которых (срок фактической амортизации) больше, чем срок полезного использования указанных амортизируемых основных средств, установленный в соответствии с требованиями ст. 258 НК РФ на 1 января 2002 г., выделяются предприятием в отдельную амортизационную группу амортизируемого имущества в оценке по остаточной стоимости, которая подлежит включению в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного предприятием самостоятельно, но не менее семи лет с даты вступления гл. 25 НК РФ в силу.

Если в результате частичной ликвидации основного средства его остаточная стоимость стала ниже 10 000 руб., то можно ли списать ее в расходы единовременно?

Нет, отвечает Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 14 марта 2006 г. N 03-03-04/1/229. При частичной ликвидации основного средства, когда его первоначальная стоимость может быть менее 10 000 руб., начисление амортизации по такому объекту производится до полного списания его стоимости на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

В обязательном ли порядке пересматривается срок амортизации по модернизированным основным средствам? Нет, отвечает в своем Письме от 10 октября 2005 г. N 03-03-04/1/264 Минфин России на вопрос организации.

Налогоплательщик, производящий модернизацию основного средства, после ввода его в эксплуатацию, увеличив первоначальную стоимость модернизированного основного средства, вправе срок его полезного использования оставить неизменным, при этом норма амортизации, установленная при введении в эксплуатацию этого основного средства, не пересчитывается.

Необходимо помнить, что часть основных средств подлежит единовременному списанию. Так, например, вне зависимости от срока их полезного использования и первоначальной стоимости единовременно списываются книги, брошюры и т.п. издания, кроме произведений искусства.

С 1 января 2007 г. организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, могут не применять общий порядок амортизации в отношении электронно-

вычислительной техники. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

#### Порядок применения повышающих или понижающих коэффициентов для расчета амортизации

Налоговый кодекс предусматривает применение повышающих и понижающих коэффициентов к установленной норме амортизационных отчислений.

Повышающие коэффициенты к норме амортизации. Они могут применяться в следующих случаях.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, к основной норме амортизации предприятие вправе применять специальный коэффициент, но не выше. Под агрессивной средой понимается совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте со взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом. Письмо МНС России от 04.03.2003 N 02-5-11/62-И059 установило, что при этом следует иметь в виду, что применение специальных коэффициентов не должно приводить к снижению минимального срока списания объектов, установленных для этой группы основных средств.

Какими документами следует подтвердить обоснованность применения к основной норме амортизации специального повышающего коэффициента (не выше 2)?

Перечень основных средств, которые могут быть отнесены к категории основных средств, работающих в условиях агрессивной среды, определяется налогоплательщиком самостоятельно (в полном соответствии с указанной нормой ст. 259 Кодекса и с учетом требований технической документации эксплуатируемых основных средств). Данные амортизируемые основные средства с указанием используемого специального коэффициента к основной норме амортизации должны быть отражены в учетной политике организации для целей налогообложения прибыли на текущий год.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 июня 2006 г. N 03-03-04/1/521 указало: налогоплательщик должен подтвердить, что основное средство фактически используется в условиях агрессивной среды. В частности, у организации должны быть документы, подтверждающие работу в многосменном режиме, например распорядительный документ руководителя организации о применении специального коэффициента в отношении конкретных основных средств (перечень основных средств с указанием их инвентарных номеров, кодов по Классификации, дат ввода в эксплуатацию, сроков полезного использования), ежемесячно составляемый документ, обосновывающий перечень объектов, учитываемых в течение данного месяца в составе работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, и другие.

Письмо МНС России от 23.04.2003 N 02-3-07/134-0840 также подчеркнуло, что в случае применения для целей налогообложения прибыли специального коэффициента к основной норме амортизации организация должна подтвердить увеличение продолжительности работы основных средств по сравнению с нормальной продолжительностью рабочей смены.

Примечание. Применяя специальные коэффициенты, следует исходить из того, что сроки полезного использования по основным средствам, согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1, установлены исходя из режима работы в две смены, поэтому применение специальных коэффициентов находится в прямой зависимости от увеличения продолжительности работы оборудования, осуществляемой в условиях нормальной продолжительности рабочей смены.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации предприятие, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Предприятия, передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом договора лизинга, заключенного до введения в действие гл. 25 НК РФ, вправе начислять амортизацию по этому имуществу с применением методов и норм, существовавших на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента - не выше 3.

Вправе ли лизингодатель, у которого имущество, переданное в лизинг, в соответствии с условиями договора учитывается на балансовом счете 03, применять к основной норме амортизации коэффициент 3 при налоговом учете? Да, отвечает Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 января 2006 г. N 03-03-04/1/3.

Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации, выбранной самостоятельно с учетом положений гл. 25 НК РФ, специальный коэффициент, но не выше 2.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 15 октября 2005 г. N 03-03-02/114 ответило на вопрос, касающийся порядка применения повышающих коэффициентов при перенайме предмета лизинга. Минфин России указывает, что при замене лизингополучателя в договоре лизинга (перенайме предмета лизинга) налогоплательщик, у которого предмет лизинга учитывается на балансе в соответствии с условиями договора лизинга, вправе применять при амортизации данного основного средства специальный коэффициент, предусмотренный п. 7 ст. 259 Кодекса. Лизингополучатель принимает предмет лизинга к налоговому учету по остаточной стоимости, определяемой по данным налогового учета прежнего лизингополучателя. При этом поскольку собственником предмета лизинга остается лизингодатель, при передаче предмета лизинга в порядке его перенайма изменения первоначальной стоимости предмета лизинга не происходит. В случае перенайма предмета лизинга, учитываемого на балансе лизингополучателя, остаточная стоимость менее 10 000 руб. не является основанием для признания данного имущества неамортизируемым и включения лизингополучателем его стоимости в состав материальных расходов.

Необходимо отметить, что ранее Минфин России высказывал иное мнение, которое изменил под влиянием ФНС России.

Понижающие коэффициенты и нормы амортизации. Они могут применяться в следующих случаях:

- по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 000 руб. и 400 000 руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5;

- организации, получившие (передавшие) указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого предприятием по такому имуществу коэффициента) со специальным коэффициентом 0,5;

- допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже указанных выше по решению руководителя организации с закреплением в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

При реализации амортизируемого имущества предприятиями, использующими пониженные нормы амортизации, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против вышечисленных норм в целях налогообложения не производится.

Каким образом можно применять понижающие и повышающие коэффициенты по автомобилю, стоимость которого превышает 300 000 руб. и который получен по договору лизинга?

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 29 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/95 сказано, что срок полезного использования согласно п. 1 ст. 258 Кодекса определяется с учетом Классификации основных средств, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1.

Согласно указанной Классификации легковые автомобили стоимостью свыше 300 000 руб. и микроавтобусы стоимостью свыше 400 000 руб. отнесены к пятой амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Этот срок используется только для определения ежемесячной нормы амортизации, по которой осуществляется перенос стоимости объекта основных средств на расходы организации, учитываемые при налогообложении прибыли.

Примечание. Нет понятия "пассажирский микроавтобус" и в каких-либо иных нормативных правовых актах. Определения пассажирского микроавтобуса вообще не существует в действующем законодательстве. Там есть только классификация "автобус малый".

При этом в соответствии с п. 9 этой же статьи Кодекса по легковым автомобилям, первоначальная стоимость которых превышает 300 000 руб., к норме амортизации, в том числе

увеличенной по автомобилям, полученным в лизинг, должен применяться понижающий коэффициент 0,5.

Если по окончании срока договора лизинга легкового автомобиля его первоначальная стоимость не полностью перенесена через механизм амортизации на расходы организации-лизингополучателя, она имеет право учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль амортизацию, начисляемую на автомобиль, перешедший в ее собственность после окончания договора лизинга по ранее применявшимся нормам. При этом следует руководствоваться положениями п. 2 ст. 259 Кодекса о том, что амортизация прекращает начисляться только после полного списания стоимости амортизируемого имущества.

Специальный коэффициент, предусмотренный п. 7 ст. 259 Кодекса, в данном случае не применяется, поскольку указанное имущество уже не является предметом лизинга.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 марта 2006 г. N 03-03-04/1/246 в отношении основного средства, отнесенного к классу микроавтобусов, являющегося предметом финансовой аренды (лизинга), налогоплательщик должен применять к основной норме амортизации в налоговом учете коэффициент 0,5, а также вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.

Может ли быть принята в расходы для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль амортизация по основным средствам непромышленного назначения (чайники и холодильники и т.п.)?

Важным условием принятия расходов для целей обложения налогом на прибыль является производственная направленность произведенных затрат.

Следует отметить, что понятие "экономическая оправданность" четко законодательством не определено и требует закрепления в арбитражной практике. В этой связи правомерность отнесения амортизации по основным средствам непромышленного назначения, таким как холодильники и чайники, в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль можно попытаться обосновать обеспечением нормальных условий труда работников организации. Подпункт 7 п. 1 ст. 264 НК РФ признает прочими расходами, связанными с производством и реализацией, расходы на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством РФ. При этом необходимо учитывать требования ст. ст. 163, 210 и 212 Трудового кодекса РФ к обеспечению работодателем нормальных условий труда.

Статья 223 ТК РФ указала, что обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников организаций в соответствии с требованиями охраны труда возлагается на работодателя. В этих целях в организации по установленным нормам оборудуются санитарно-бытовые помещения, помещения для приема пищи. По существующим нормам организации, которые не имеют столовой, обязаны выделить помещение, приспособленное для принятия пищи работниками, с оборудованием для разогрева пищи и кипячения воды.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/127 разрешило налогоплательщикам, амортизируя помещение столовой, суммы начисленной амортизации включать в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Под использованием для извлечения дохода понимается не только применение имущества в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), но и для управления организацией (см. также Письмо Минфина России от 21.10.2004 N 07-05-14/275). Тем не менее в случаях, когда основные средства не используются непосредственно в производственном процессе, налогоплательщикам зачастую приходится спорить с налоговыми органами о правомерности отнесения таких объектов к амортизируемому имуществу.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 09.02.2005 N Ф04-356/2005(8285-А27-33) определило, что налогоплательщик использует такие "непромышленные" объекты, как видео-, фотокамера, фотоаппарат, телевизор, в производственных целях, поскольку они применяются для съемки фактов хищений, при расследовании несчастных случаев и технологических нарушений, при обучении работников по гражданской обороне и чрезвычайным ситуациям, по технике безопасности и другим учебным программам. Целью такой деятельности является обеспечение нормальных условий труда. Следовательно, организация имела полное право на учет амортизации по ним в составе расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль.

## **ПРОЧИЕ РАСХОДЫ**

В Налоговом кодексе содержится перечень прочих расходов, учитываемых в целях налогообложения. Этот перечень достаточно полный и, кроме того, является открытым. В целях налогового учета согласно пп. 49 п. 1 ст. 264 организация может учитывать другие расходы, связанные с производством и реализацией, поэтому если какие-либо расходы, фактически осуществляемые организацией, не перечислены в этом разделе и не соответствуют перечню

расходов, перечисленных в ст. 270 "Расходы, не учитываемые в целях налогообложения", то их можно учесть в целях налогового учета.

Согласно Налоговому кодексу в составе прочих расходов можно учесть:

- ЕСН (расходы на оплату труда, относимые к косвенным расходам);
- налог на имущество;
- транспортный налог;
- акцизы (только в том случае, если они не предъявляются покупателям);
- НДС (по операциям, не облагаемым налогом, но учитываемым при расчете налога на прибыль);
- земельный налог;
- прочие налоги (в том числе за пользование водными объектами, на добычу полезных ископаемых, за пользование биологическими ресурсами и т.д.);
- таможенные пошлины и сборы;
- государственные пошлины и сборы.

Как указано в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 июня 2004 г. N 03-02-05/4/21, в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, включаются суммы авансовых платежей по налогу на имущество организаций, а также сумма налога на имущество, исчисленная по итогам налогового периода в соответствии с п. 2 ст. 382 Кодекса.

Датами осуществления расходов в виде авансовых платежей по налогу на имущество организаций признаются даты начисления соответствующих авансовых платежей.

Расходы на уплату налога на имущество учитываются на дату начисления налога.

Как подчеркнуто в Письме МНС России от 21 сентября 2004 г. N 02-5-10/56, если сумма начисленного акциза в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке покупателю не предъявляется, то есть не может быть квалифицирована как поименованная в п. 19 ст. 270 Кодекса сумма налога, то в соответствии с п. 4 ст. 199 Кодекса и пп. 1 п. 1 ст. 264 Кодекса она подлежит учету в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

В соответствии со ст. 270 НК РФ не учитываются в составе расходов, уменьшающих доходы при налогообложении:

- налог на прибыль;
- суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в атмосферу;
- налоги, предъявляемые покупателю (НДС, акцизы);
- единый налог на вмененный доход.

В соответствии с п. 19 ст. 270 Кодекса расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено Кодексом, не включаются в расходы, уменьшающие доходы в целях налогообложения прибыли.

Организация наряду с реализацией облагаемых НДС товаров (работ, услуг) имеет обороты, которые не облагаются им, поэтому должна организовать отдельный учет "входного" НДС и распределять его в порядке, установленном в п. 4 ст. 170 Кодекса.

Письмо МНС России от 21 июня 2004 г. N 02-5-11/111@ "О применении норм главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" указало, что отсутствие такого учета, в том числе если организация осуществляет операции по передаче векселей третьих лиц, влечет за собой потерю права на включение уплаченного НДС как в состав налоговых вычетов, так и в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. При этом расходы, уменьшающие величину полученных доходов, должны удовлетворять критериям, приведенным в п. 1 ст. 252 Кодекса, то есть быть экономически оправданными и выраженными в денежной форме, быть подтвержденными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Иными словами, разрешенные Налоговым кодексом расходы принимаются в уменьшение доходов с учетом НДС в доле, приходящейся на операции, не облагаемые этим налогом.

Если НДС принимается к зачету в случаях, когда он должен быть возмещен из бюджета, то в целях налогообложения прибыли его учесть нельзя. Если в документах, которые получены от продавца, НДС указан, при исчислении налога на прибыль его нельзя учесть. При этом не имеет значения, отдельной суммой прописан налог или же просто говорится в том числе НДС. Расходы можно учесть только без НДС. Случаи, когда суммы НДС учитываются в составе расходов по налогу на прибыль, описаны в ст. 170 Налогового кодекса. Там закрытый перечень. Поэтому выделенный на счет 19 НДС, уплаченный поставщикам, который по каким-то причинам нельзя предъявить бюджету, в том числе и в связи с неправильным оформлением документов, нельзя включать в налогооблагаемые расходы.

## В каком порядке учитываются расходы на сертификацию продукции

ФНС настаивает, что учитываются только свои расходы, связанные с сертификацией продукции, если они установлены Законом РФ от 10.06.1993 N 5151-1 "О сертификации продукции". В этом Законе установлено, что только расходы на обязательную сертификацию включаются в состав затрат. Поэтому организации, проходящие добровольную сертификацию, испытывают трудности для признания этих расходов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 июля 2006 г. N 03-03-02/153 указало, что расходы по проведению сертификации продукции и услуг, осуществляемой Ространснадзором в пределах установленной компетенции, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли организаций на основании пп. 2 п. 1 ст. 264 Кодекса. При этом проводимые работы по оценке соответствия должны признаваться сертификацией в соответствии с нормами Федерального закона N 184-ФЗ.

По нашему мнению, в этом случае необходимо обосновать прохождение добровольной сертификации с возможностью получения доходов. Например, если в соответствии с Федеральным законом "О лицензировании отдельных видов деятельности" для получения лицензии необходимо представить сертификат, то организации могут увязать получение добровольного сертификата с возможностью получения больших сумм доходов и т.п. В любом случае с учетом того, что НК допускает любые обоснованные и экономически оправданные затраты, мы считаем, предприятие всегда сможет отстоять свою правоту в суде, о чем, кстати, свидетельствует и имеющаяся арбитражная практика. В частности, Постановление ФАС Уральского округа от 20.02.2001 по делу N Ф09-239/2001-АК признало расходы на добровольную сертификацию продукции. Такую позицию излагает также Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 декабря 2002 г. N 04-02-06/2/120: в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 264 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на сертификацию продукции и услуг.

При этом указанная статья Кодекса не содержит ограничения об отнесении к прочим расходам, учитываемым для целей налогообложения, только расходы по оплате работ, связанных с обязательной сертификацией продукции или услуг.

Исходя из норм вышеуказанного Закона, обязательный или добровольный характер сертификации введен не для того, чтобы разграничить источники покрытия возникающих расходов по сертификации, а для того, чтобы продукция и услуги при обычных условиях их эксплуатации были безопасны для жизни и здоровья потребителей, не причиняли вреда окружающей среде и т.п.

В соответствии со ст. 18 Закона добровольная сертификация должна осуществляться на определенных условиях. Добровольная сертификация осуществляется органами по добровольной сертификации, входящими в систему добровольной сертификации, образованную любым юридическим лицом, зарегистрировавшим данную систему и знак соответствия в специально уполномоченном федеральном органе исполнительной власти в области сертификации (то есть Госстандарте России) в установленном Госстандартом России порядке.

Примечание. Таким образом, сертификацию, затраты по которой учитываются в целях налогообложения, могут осуществлять не только государственные органы, но и иные организации, уполномоченные на это Госстандартом России. С другой стороны, только сертификация уполномоченного юридического лица может свидетельствовать, что имела место сертификация, предусмотренная законодательством, поэтому если организация осуществляет сертификацию продукции и услуг в неуполномоченных органах, то расходы в таких случаях не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль (Письмо от 23 декабря 2002 г. N 04-02-06/2/120).

Эту позицию поддерживает Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 25 мая 2006 г. N 03-03-04/4/96, затраты заявителя на сертификацию продукции и услуг, проводимую в форме добровольной сертификации в порядке, установленном Федеральным законом от 27.12.2002 N 184-ФЗ "О техническом регулировании", подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10 июля 2006 г. N 03-03-04/1/565 указало, что система менеджмента качества не является продукцией или услугой организации, реализуемой потребителям (заказчикам), и, следовательно, расходы, связанные с ее сертификацией, не учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов налогоплательщика, связанных с производством и реализацией.

Но Письмо Федеральной налоговой службы от 27 июня 2006 г. N 02-1-08/123@ содержит противоположное мнение: в случае если расходы по проведению сертификации системы менеджмента проведены в соответствии с нормами Закона N 184-ФЗ и отвечают требованиям ст. 252 Кодекса, то они могут быть включены в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли.

В налоговом учете расходы на сертификацию согласно пп. 2 п. 1 ст. 264 НК РФ признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Поскольку сертификат имеет срок действия, то при признании расхода необходимо руководствоваться принципом равномерного признания расхода, установленным в п. 1 ст. 272 НК РФ.

Таким образом, в налоговом учете за период полугодия 2004 г. необходимо признать расходы на сертификацию в сумме 4667 руб. (50 000 руб. : 24 мес. x 2 мес.).

Оставшуюся сумму необходимо включать в расходы ежемесячно в течение периода действия сертификата.

Если срок действия сертификата начинается не с 1-го числа месяца, то сумму списываемых расходов нужно рассчитывать по количеству оставшихся дней месяца. Такой же расчет нужно сделать и для последнего месяца периода списания.

#### Агентское и комиссионное вознаграждения

Если организация осуществляет свою деятельность через комиссионеров, агентов, посредников, то в состав прочих расходов включается уплаченное комиссионное вознаграждение. Дата включения в расходы определяется на основании заключенного договора:

- а) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- б) дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
- в) последний день отчетного (налогового) периода.

Как правило, дата расхода определяется налогоплательщиком-комитентом (принципалом) как дата, указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 мая 2006 г. N 03-03-04/1/463. Те расходы агента, которые он совершил в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, если такие затраты подлежат включению в состав расходов принципала, не учитываются в составе расходов агента. Также не учитываются расходы, осуществленные агентом за принципала, если такие расходы отражаются в налоговом учете принципала. Если же агент осуществляет расходы, отвечающие требованиям п. 1 ст. 252 Кодекса, которые не возмещаются принципалом и, соответственно, не отражаются в налоговом учете принципала, то агент вправе включить указанные расходы в состав расходов, учитываемых при налогообложении его прибыли.

#### Расходы по содержанию здравпунктов на территории предприятия

Целью здравпункта является оказание работникам, занятым на вредных и опасных производствах, первой (доврачебной) медицинской помощи перед отправкой работника в медицинское учреждение (поликлинику, больницу, медсанчасть, травматологический пункт и т.п.).

Приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 16.08.2004 N 83 утвержден Порядок проведения предварительных и периодических медицинских осмотров (обследований) работников, занятых на вредных работах и на работах с вредными и (или) опасными производственными факторами.

Перечень вредных и (или) опасных производственных факторов, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и Порядок их проведения устанавливаются Министерством здравоохранения и социального развития Российской Федерации (Приказ от 16.08.2004 N 83).

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики в Письмах от 08.06.2004 N 9808-521 и от 14 декабря 2004 г. N 03-03-01-04/1/175 сообщает следующее. Для того чтобы расходы на содержание здравпунктов были обоснованными, на предприятии необходимы производства с вредными или опасными условиями труда.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 18 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/356 указало, какие именно расходы можно учитывать в целях налогообложения. По мнению Минфина России, налогоплательщики, в отношении которых законодательством Российской Федерации предусмотрена обязанность по организации прохождения работниками предварительных и периодических медицинских осмотров, вправе учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль также расходы:

- по оплате труда медицинского персонала медицинских пунктов;
- по уплате единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;
- по приобретению медикаментов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 февраля 2006 г. N 03-03-04/127 сообщило, что согласно пп. 7 п. 1 ст. 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на содержание помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

Следовательно, по мнению Минфина России, только предприятиям, условия деятельности которых соответствуют вышеприведенным условиям, разрешается согласно пп. 7 п. 1 ст. 264 Кодекса расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации, при определении налоговой базы для целей налога на прибыль организаций учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Минфин в Письме от 21 июня 2005 г. N 03-03-04/1/20 сообщает, что организации, не имеющие на своей территории здравпунктов, в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, могут учесть расходы на проведение медосмотров работников, которые согласно законодательству Российской Федерации являются обязательными, так как данные расходы при их надлежащем документальном оформлении удовлетворяют требованиям ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Эту же позицию Минфин России подтверждает и в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 2 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/71, указав в нем, что налогоплательщик, заключивший договор с учреждением здравоохранения о проведении предрейсовых и послерейсовых осмотров водителей транспортных средств, вправе учесть в налоговой базе по налогу на прибыль расходы по оплате услуг учреждения здравоохранения.

#### Расходы по аренде

Экономическая оправданность расходов по арендной плате обосновывается, если арендованные основные средства используются организацией для извлечения дохода.

Согласно ГК РФ аренда не может быть безвозмездной. Если речь идет о передаче во временное пользование имущества, то необходимо заключать договор ссуды.

В соответствии со ст. 614 ГК РФ арендная плата может быть установлена в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или одновременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов, доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или аренду;
- возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества;
- сочетания разных видов арендной платы.

Статья 606 Гражданского кодекса Российской Федерации определяет, что по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии со ст. 614 Гражданского кодекса Российской Федерации арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае когда договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 7 июня 2006 г. N 03-03-04/1/505 сообщает, что размер арендных платежей и порядок их перечисления устанавливаются договором аренды, заключенным в порядке, установленном гражданским законодательством. Документальным подтверждением произведенных расходов могут быть первичные учетные документы, составленные в соответствии с требованиями Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

По мнению Минфина России, ежемесячное составление акта об оказании услуг по аренде недвижимого имущества является обязательным с целью учета расходов по аренде.

Неожиданную, но чем-то оправданную позицию высказывает Министерство финансов РФ по поводу признания расходов по аренде в случае заключения договора субаренды. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 декабря 2005 г.

№ 03-03-04/1/450 говорит, что в соответствии с гражданским законодательством в случае сдачи имущества в субаренду субарендатор обязуется уплачивать арендную плату арендатору.

Примечание. Суммы арендной платы, уплаченные субарендатором непосредственно арендодателю в нарушение гражданского законодательства и (или) договора субаренды, не могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

Какие рекомендации можно дать в этом случае с учетом того, что данная ситуация имеет широкое распространение в практике хозяйственной жизни? Мы считаем, что в случае если субарендатор перечисляет арендную плату не напрямую арендодателю, то в договоре аренды можно указать, что субарендодатель берет на себя обязанность по сбору арендной платы и перечисления арендодателю.

Примечание. Если договор аренды недвижимого имущества заключается на срок более одного года, то для признания этих расходов необходима обязательная государственная регистрация договора.

Законодательное закрепление обязательной государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним определяет только права и обязанности сторон по договору и имеет не связанные с вопросами налогообложения цели. Отсутствие государственной регистрации прав по договорам аренды не влияет на порядок учета сумм арендной платы при исчислении налога на прибыль организаций, говорит Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 июля 2006 г. № 03-03-04/2/172. Казалось бы, хорошо, но нет, делают свой вывод минфиновцы: в соответствии с п. 2 ст. 651 Гражданского кодекса Российской Федерации договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Примечание. Расходы по не заключенным в установленном порядке договорам не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как не соответствующие условиям, установленным п. 1 ст. 252 Кодекса.

- В случае если договор аренды прошел государственную регистрацию, то расходы организации на оплату аренды учитываются с момента такой регистрации.

- В случае если условия договора распространены на период с момента передачи объекта аренды потенциальному арендатору, то арендные платежи по зарегистрированному или находящемуся на государственной регистрации договору принимаются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций с момента получения объекта в пользование.

В соответствии с пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных и прочих расходов, в частности затрат в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое имущество, признается одна из следующих дат:

- дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов;
- последний день отчетного (налогового) периода.

Примечание. В договоре аренды необходимо четко зафиксировать порядок признания расходов по одной из этих дат и определить порядок и сроки представления арендодателем первичных документов, подтверждающих расходы по аренде.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 30 декабря 2005 г. № 03-03-04/1/471 рассмотрело ситуацию, когда в договоре аренды повышена арендная плата, при этом сам договор подлежит обязательной регистрации. Минфин считает, что арендные платежи, внесенные на основании дополнительного соглашения сторон об изменении размера арендной платы, указанного ими в договоре аренды, подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 Кодекса при условии их обоснованности и подтверждения соответствующими первичными документами после государственной регистрации указанного соглашения.

Арендатор также учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и услуг связи, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором в своей деятельности. Зачастую

арендаторы в ходе проверок сталкиваются с отказами налоговых органов в признании этих расходов по разным основаниям.

Часто встречается ситуация, когда расходы по содержанию арендованного имущества, используемого арендатором в деятельности, направленной на получение дохода, несет арендатор. Поскольку договоры на оказание коммунальных услуг, услуг связи и т.п. заключены между арендодателем и соответствующими службами, арендодатель оплачивает выставленные этими организациями счета, а арендатор на основании предъявленных к оплате счетов арендодателя должен возместить полностью или частично вышеназванные расходы.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 января 2006 г. N 03-03-04/1/43 ответило на это, что расходы арендатора по оплате перевыставленных арендодателем счетов по оплате:

- коммунальных услуг;
- электроэнергии;

- услуг связи в отношении арендованного имущества - признаются в его налоговом учете в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией. При этом обязательно наличие документов, подтверждающих осуществленные арендатором расходы.

Эта позиция Минфина России также подтверждается и арбитражной практикой. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 декабря 2005 г. N А56-37483/04 указало, что поскольку обязанность по оплате коммунальных услуг возложена на Общество по договору аренды, то указанные расходы могут быть учтены в составе его внереализационных расходов при условии документального подтверждения данных расходов первичными документами - счетами арендатора, составленными на основании аналогичных документов, выставленных организациями, снабжающими тепловой энергией, водой, газом.

Можно ли учесть расходы, связанные с содержанием нежилых помещений, полученных в безвозмездное пользование по договору ссуды?

Если помещение, полученное по договору ссуды, используется для деятельности, приносящей доход, то согласно Письму МНС России от 03.03.2003 N 02-5-11/55-3786 затраты по поддержанию имущества, полученного по договору в безвозмездное пользование и используемого для целей производства и реализации продукции (работ, услуг), рассматриваются в составе прочих расходов в порядке, установленном гл. 25 НК РФ, при условии, что необходимость таких затрат возникла в процессе эксплуатации имущества ссудополучателем.

Можно ли включать в расходы плату за право заключения договоров аренды?

С учетом того что такие расходы во многих регионах являются обязательными при аренде государственного и муниципального имущества, организации могут доказывать экономическую необходимость этих расходов, что без них невозможно заключение договора аренды и, следовательно, ведение нормальной экономической деятельности. Учитывать такие расходы в составе прочих расходов разрешает Письмо Управления МНС по г. Москве от 23 августа 2004 г. N 26-12/55124, в котором сказано, что если расходы по заключению договоров аренды являются обязательными в соответствии с какими-либо законодательными актами, то их можно учитывать при расчете налога на прибыль.

Эту же позицию также поддерживает и Минфин России.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 17 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/341 определило, что расходы в виде арендной платы, а также расходы по оплате стоимости права на заключение договора долгосрочной аренды земельного участка подлежат включению в первоначальную стоимость объекта основных средств. В результате они будут списываться в составе расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного (налогового) периода путем начисления амортизации в порядке, предусмотренном ст. 259 Кодекса.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 12 апреля 2004 г. N 04-02-05/2/13 "Об учете в целях налогообложения прибыли расходов на право заключения договора аренды" указало, что законодательством Российской Федерации не предусмотрена плата за приобретение права на заключение договора аренды. Следовательно, расходы, связанные с оплатой права на заключение долгосрочного договора аренды объекта недвижимости (здания), не являются экономически оправданными, поэтому не могут уменьшать доходы налогоплательщика при исчислении налога на прибыль организаций.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/1/424 ответило на вопрос, принимают ли в целях налогообложения прибыли у организации расходы на оплату задолженности по арендной плате и пеням за прежнего арендатора, которые фактически являются оплатой за переуступленное право аренды.

Минфин считает, что передача организацией денежных средств в пользу прежнего арендатора (в том числе путем погашения его задолженности перед третьим лицом по арендной плате и пеням за просрочку уплаты арендной платы) в целях налогообложения прибыли является безвозмездно переданным имуществом, стоимость которого согласно п. 16 ст. 270 Кодекса не учитывается при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Можно ли учесть в качестве расходов по аренде помещений арендную плату, уплачиваемую физическому лицу за использование жилого помещения?

Министерство финансов РФ в Письме от 5 мая 2004 г. N 04-02-05/2/18 указало, что не допускается включение в расходы по аренде в целях расчета налога на прибыль арендной платы, уплачиваемой при аренде помещений, не переведенных в нежилой фонд, у физических лиц. Так как согласно ст. 288 ГК РФ размещение в жилых домах промышленных производств не допускается. Аналогичная норма также содержится и в новом Жилищном кодексе.

Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством.

Учитывая изложенное, организации не имеют права для целей налогообложения применять положение, установленное пп. 10 п. 1 ст. 264 Кодекса, то есть учитывать расходы по аренде жилого помещения, даже если оно используется для производственных целей. Но в случае если жилое помещение используется для проживания сотрудников организации, то позиция Минфина России иная.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 25 января 2006 г. N 03-03-04/1/58 указало, что Федеральный закон от 06.06.2005 N 58-ФЗ внес изменение в абз. 4 п. 1 ст. 252 Кодекса, согласно которому с 1 января 2006 г. под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Такая редакция определения документально подтвержденных расходов позволяет расходы по аренде квартиры, предназначенной для проживания в ней командированных работников, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в ней данных работников во время командировки (командировочного удостоверения, проездных документов до места командировки и пр.), относить к признаваемым при налогообложении прибыли расходам. При этом такие расходы принимаются к налоговому учету в той доле, в которой арендуемая квартира использовалась для проживания в ней командированных работников. Плата за аренду квартиры, исчисленная за то время, что квартира пустовала, не может быть признана расходом в целях налогообложения прибыли.

Кроме того, в качестве одного из расходов, связанных с арендой жилого помещения, Минфин разрешил учитывать расходы по его ремонту.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/429. Таким образом, принимая во внимание, что основные средства, предоставленные в аренду физическим лицом или предпринимателем, не относятся к амортизируемым основным средствам, для целей налогообложения расходы, связанные с ремонтом таких средств, могут учитываться у арендатора (если договором (соглашением) возмещение вышеуказанных расходов арендодателем не предусмотрено) в соответствии со ст. 264 Кодекса как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

#### Особенности учета лизинговых платежей в составе прочих расходов

Подпункт 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает, что лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество, учитываемое у лизингодателя, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Этот подпункт указывает следующее:

- у лизингополучателя учитываются арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 настоящего Кодекса;

- у лизингодателя учитываются расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Лизинговые платежи учитываются в соответствии с Законом "О финансовой аренде (лизинге)" от 29.10.1998 N 164-ФЗ. Министерство финансов в достаточно полной мере обобщает практику учета расходов по договорам лизинга и при этом основное внимание уделяет порядку учета расходов по лизингу, включаемых в состав прочих расходов. В свою очередь, органы ФНС, руководствуясь разъяснениями Минфина России, пытаются подкорректировать данную норму путем разбивки суммы лизингового платежа на две составные части:

- плата за текущее использование лизингового имущества;

- выкупная цена.

В налоговые расходы могут включаться, по мнению Минфина России, только платежи по договорам лизинга, которые не предусматривают переход права собственности на предмет лизинга до окончания срока действия договора и одновременно не являются выкупной стоимостью за предмет лизинга.

Письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 15 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/113, от 24 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/392 и др.

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. При этом выкупная цена предмета лизинга в составе лизинговых платежей, включаемых в прочие расходы в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 15 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/113 указало, что в соответствии со ст. 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Стороны договора лизинга вправе определить выкупную цену предмета лизинга в размере одного рубля. При этом следует учитывать, что ст. 40 НК РФ, устанавливающая принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения прибыли, не содержит каких-либо исключений в отношении выкупа предмета лизинга.

Выкупная цена определяется соглашением сторон в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. При этом следует учитывать, что для целей налогообложения прибыли налогоплательщик должен обеспечить отдельный учет платы за пользование предметом лизинга и платы за выкуп лизингополучателем предмета лизинга.

Расходы по уплате выкупной цены предмета лизинга в налоговом учете лизингополучателя формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества, которая определяется согласно п. 1 ст. 257 Кодекса как сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Кодексом.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 3 марта 2005 г. N 03-06-01-04/125 определяет порядок, по которому, в случае если лизинговый платеж делится, он производится по имуществу, принятому на баланс лизингополучателя, Минфин России настаивает, что в состав прочих расходов сумма включаемого платежа рассчитывается по следующей схеме:

$\text{Лизинговый платеж} - \text{Начисленная амортизация} - \text{Выкупная стоимость лизингового имущества} = \text{Сумма, учитываемая в качестве расхода по пп. 10. п. 1 ст. 264 НК РФ}$
--

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 1 марта 2005 г. N 12102/04, которое, по мнению Минфина России (от 15 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/113), применимо к договорам лизинга, указало, что в соответствии с п. 1 ст. 555 Гражданского кодекса Российской Федерации при отсутствии в договоре аренды с переходом права собственности, согласованного сторонами в письменной форме, условия о цене выкупа недвижимости договор о ее продаже считается незаключенным.

Примечание. Согласно п. 1 ст. 28 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ 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, и поэтому необходимо помнить, что в Налоговом кодексе отсутствует понятие выкупной стоимости и какая-либо методика разделения единого лизингового платежа.

Арбитражная практика свидетельствует о следующем:

Постановление ФАС Центрального округа от 27.04.2004 N А62-4081/03. Стороны договора лизинга установили, что, выплачивая лизинговые платежи, арендатор по истечении срока договора приобретает право собственности на выкупаемое имущество. Между тем стороны не определили, какая часть платежа направляется на выкуп имущества. Между тем при заключении договора стороны не определили, какая часть в составе лизингового платежа связана непосредственно с оплатой услуг по предоставлению имущества в аренду, а какая направлена на оплату его стоимости.

Налоговый орган в процессе проверки не представил соответствующего расчета и какого-либо правового обоснования, позволяющего выделить часть платежа, связанную с оплатой стоимости выкупаемого имущества.

Руководствуясь положениями п. 7 ст. 3 НК РФ, суд пришел к выводу, что при таких обстоятельствах следует признать, что вся сумма лизингового платежа носила текущий характер.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 июля 2005 г. по делу N А05-2297/05-13. В целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) реализацией. Таким образом, лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Несмотря на то что в расчет лизингового платежа входят несколько составляющих, нельзя рассматривать этот платеж как несколько самостоятельных платежей.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 мая 2005 г. по делу N Ф08-2017/2005-839А. Суд, исходя из норм ст. 29 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", пришел к правильному выводу о том, что лизинговый платеж является единым платежом, осуществляемым в рамках единого договора лизинга.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 января 2006 г. N А05-11095/2005-22. Было вынесено аналогичное решение.

Постановление ФАС СЗО от 13 февраля 2006 г. по делу N А52-3303/2005/2. Налоговый орган не вправе выделять в лизинговом платеже в качестве самостоятельной части платеж за приобретение предмета лизинга и в целях налогообложения прибыли исключать этот платеж из состава расходов. Вся сумма лизинговых платежей в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Как видно, арбитражные суды не позволяют себе произвольно толковать положения федеральных законов в отличие от налоговых органов, которые пытаются их интерпретировать в выгодную для себя сторону.

#### Неотделимые улучшения в арендованное имущество

Как следует из ст. 623 Гражданского кодекса, арендатор за счет собственных средств может улучшить арендованное имущество. Такие улучшения могут быть двух видов: делимые и неделимые.

Улучшение признается делимым, если оно отделяется от имущества без вреда для его назначения и целостности. Делимые улучшения, произведенные арендатором, являются его собственностью и остаются у него при возврате арендованного имущества. Согласия арендодателя в данном случае не требуется. Вместе с тем стороны могут предусмотреть в договоре аренды и иной порядок. Неделимыми считаются улучшения, которые нельзя отделить от арендованного имущества без вреда для него. Такие изменения требуют согласия арендодателя. В п. 2 ст. 623 ГК РФ сказано, что арендатор имеет право на возмещение стоимости неотделимых улучшений, только если они согласованы с арендодателем. Между тем в договоре может быть предусмотрено, что арендодатель не возмещает стоимость неотделимых улучшений.

Если неотделимые улучшения произведены без согласия арендодателя, их стоимость не возмещается. Такой порядок установлен п. 3 ст. 623 ГК РФ. Исключение - неотделимые улучшения арендованного предприятия, стоимость которых возмещается арендатору независимо от того, получено согласие арендодателя или нет. На это указывает ст. 662 ГК РФ. Для каждой из сторон договора аренды порядок отражения в учете стоимости неотделимых улучшений объекта аренды зависит от того, получено ли согласие арендодателя на осуществление такого рода улучшений и будет ли арендодатель возмещать арендатору понесенные расходы.

В этом случае возможны три ситуации:

- арендодатель дает согласие на улучшения и компенсирует затраты арендатора;
- арендодатель дает согласие на улучшения, но их стоимость не возмещает;
- улучшения осуществлены без согласия арендодателя.

Таким образом, вопрос о том, на кого должны быть отнесены затраты, связанные с неотделимыми улучшениями, решается в зависимости от того, проведены они с согласия арендодателя либо без него. В первом случае арендатор имеет право требовать от арендодателя возмещения стоимости этих улучшений после прекращения договора (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Во втором - все произведенные затраты относятся на арендатора и могут быть включены в состав основных средств бухгалтерском учете и в состав амортизируемого имущества при расчете налога на прибыль. В третьем случае они относятся на счет арендатора, но не могут быть учтены у него, поскольку он не вправе был вносить какие-либо изменения в арендованное имущество по своему усмотрению (п. 3 ст. 623 ГК РФ). С 2006 г. в Налоговом кодексе появились специальные нормы, регулирующие порядок налогового учета расходов арендатора и доходов арендодателя. Теперь арендатор может включать неотделимые улучшения, производство которых согласовано с арендодателем, но не возмещается им, в состав собственного амортизируемого имущества. Об этом говорится в п. 1 ст. 258 НК РФ в новой редакции. Как подчеркивается в Письме Минфина

России от 24 ноября 2005 г. N 03-03-04/2/120, "капитальные вложения арендатора в арендованное амортизируемое имущество в форме неотделимых улучшений, произведенных до 1 января 2006 г., не подлежат амортизации для целей налогообложения.

По нашему мнению, указанные новации, вводимые с 1 января 2006 г., должны действовать в течение всего срока действия договора аренды с учетом его пролонгации".

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-03-04/2/118. Если арендатор с согласия арендодателя производит капитальные вложения в арендованное имущество в форме неотделимых улучшений, то с 1 января 2006 г. в соответствии с п. 1 ст. 256 Кодекса указанные капитальные вложения признаются амортизируемым имуществом. Арендатор начисляет амортизацию по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств только на период действия договора аренды указанных основных средств.

Арендатор начисляет амортизацию по капитальным вложениям в арендованные основные средства в течение всего срока действия договора аренды, в том числе срока, на который стороны продлят договор. Норма амортизации рассчитывается исходя из сроков полезного использования, установленных Классификацией основных средств для объекта аренды. При этом арендатор может выбрать любой срок из тех, что установлены Классификацией для конкретной группы. Этот срок может не совпадать со сроком, выбранным арендодателем для сдачи объекта аренды.

Капитальные вложения в виде неотделимых улучшений характерны для объектов недвижимости, срок службы которых обычно больше срока действия договора аренды. Считается, что в этом случае арендатор не может полностью включить в расходы через амортизационные отчисления стоимость произведенных капитальных вложений. Как сказано в Письме Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 03-03-04/3/21, когда срок полезного использования капитальных вложений в виде неотделимых улучшений в арендованные основные средства больше срока аренды указанного объекта. В этом случае часть стоимости неотделимого улучшения не будет самортизирована.

Недоамортизированная часть капвложений в арендованный объект не уменьшает налогооблагаемую прибыль арендатора. Это следует из п. 2 ст. 259 НК РФ, согласно которому начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств выбыл из состава амортизируемого имущества.

Если у организации (арендатора) заключен договор аренды помещения на срок, который значительно меньше, чем срок полезного использования арендованного помещения, то Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 15 марта 2006 г. N 03-03-04/1/233 отвечает следующим образом.

Учитывая изложенное, при осуществлении с согласия арендодателя капитальных вложений в объект основных средств (здание), стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизация по данным капитальным вложениям начисляется арендатором с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эти капитальные вложения были введены в эксплуатацию до окончания действия договора аренды. При этом норма амортизации рассчитывается в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизируемые группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1. По окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений.

Также сообщаем, что, в случае если долгосрочный договор аренды будет пролонгирован, организация может продолжать начисление амортизации в установленном порядке.

Если арендодатель согласился компенсировать расходы на улучшение арендованного имущества, то это означает, что арендатор передает на его баланс произведенные улучшения, которые у арендодателя увеличивают первоначальную стоимость основного средства. Если арендатор отказался от реализации своего права на возмещение расходов, передача неотделимых улучшений для него носит безвозмездный характер, это означает, что он должен увеличить свой доход в целях бухгалтерского учета. Арендодатель с 1 января 2006 г. невозмещаемую стоимость неотделимых улучшений не включает в свой доход при расчете налога на прибыль, а следовательно, и при применении упрощенной системы. Это предусмотрено пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ. Данное положение применяется независимо от того, дал арендодатель согласие на улучшение или нет.

#### Расходы по содержанию служебного транспорта

К расходам относятся расходы на содержание любого транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и т.п.), принадлежащего организации и выполняющего служебные и производственные функции. В составе этих расходов учитываются ГСМ, плата за техосмотр, плата за стоянки и гаражное обслуживание служебного автотранспорта и т.п. расходы.

Наиболее спорным вопросом является порядок списания ГСМ по служебному автотранспорту. Налоговые органы зачастую настаивают, что обоснованными являются только расходы в объемах, утвержденных Нормами расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте. Для этого необходимо оформлять путевые листы с обязательным фиксированием километража и дополнительно осуществлять контроль за движением автотранспорта на основании заданий, маршрутных листов и т.п. документов. Целью этой работы является сбор информации, подтверждающей обоснованность списания соответствующих расходов.

Форма путевого листа легкового автомобиля утверждена Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте" и является типовой унифицированной формой (типовая межотраслевая форма N 3 "Путевой лист легкового автомобиля").

Таким образом, для признания списания расхода по ГСМ необходимо наличие путевого листа, составленного на бланке унифицированной формы с заполнением всех обязательных реквизитов.

Следует также иметь в виду, что путевой лист действителен только на один день или смену. На более длительный срок он выдается только в случае командировки, когда водитель выполняет задание в течение более одних суток (смены). Об этом сказано в Указаниях по применению и заполнению форм, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78.

Примечание. В соответствии с Письмом Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики при Министерстве финансов Российской Федерации организации от 20 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/214 (о порядке заполнения путевых листов), не являющиеся автотранспортными, могут разработать свою форму путевого листа, в котором должны быть отражены все реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ.

Эту же мысль подтверждает также Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 7 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/327, в котором сказано, что организации, которые не являются специализированными транспортными, могут разработать свою форму путевого листа либо иного документа, подтверждающего произведенные расходы в виде горюче-смазочных материалов, в котором должны быть отражены все реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", а именно:

- а) наименование документа;
- б) дата составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

При этом первичные документы должны составляться таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании возможно было судить об обоснованности произведенного расхода.

В путевом листе обязательно должны быть проставлены порядковый номер, дата выдачи, штамп и печать организации, которой принадлежит автомобиль.

Таким образом, поскольку путевой лист легкового автомобиля (форма N 3) является первичным документом по учету работы легкового автотранспорта, каждая организация, использующая в своей деятельности легковой автомобильный транспорт, обязана правильно и полно оформлять путевые листы легкового автомобиля, содержащие необходимую информацию об использовании легкового автомобиля, в частности информацию о расходе ГСМ.

Неправильное или неполное заполнение всех реквизитов утвержденной в установленном порядке формы первичной учетной документации (в данном случае формы N 3 "Путевой лист легкового автомобиля") может привести к искажению информации об основных показателях работы автомобильного транспорта, используемого Обществом при осуществлении деятельности, в том числе о расходовании горюче-смазочных материалов, необходимой для правильного учета указанных расходов в целях налогообложения прибыли.

Если же путевые листы в организации отсутствуют или они составлены с нарушением требований (например, путевые листы оформлялись на месяц, не указывался маршрут поездки), расходы на горюче-смазочные материалы можно отражать на счетах учета затрат, но не рекомендуется относить в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 февраля 2006 г. N 03-11-04/2/24 ответило, если договором аренды предусмотрено, что все расходы по содержанию автомобиля несет арендатор, организация вправе расходы по ГСМ и иные расходы на содержание арендуемого автомобиля отнести на затраты, принимаемые в целях налогообложения.

Какие еще расходы можно учитывать в качестве расходов по содержанию служебного автотранспорта, спросила организация Минфин России.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 января 2006 г. N 03-03-04/2/1 ответило на вопросы организации по правилам учета отдельных расходов в соответствии с требованиями Налогового кодекса, что можно учитывать в качестве расходов по содержанию служебного автотранспорта:

- ремонт служебных автомобилей, то расходы на ремонт учитываются в соответствии с положениями ст. 260 Кодекса;

- приобретение ГСМ и запасных частей для служебных автомобилей учитывается в составе материальных расходов;

- если отсутствует собственный гараж для содержания служебных автомашин, то возникает необходимость либо аренды гаражей у других организаций, либо пользоваться услугами платных автостоянок;

- при аренде гаражей у других организаций или аренде земельных участков, используемых под автостоянки, необходимо заключить договор аренды. В соответствии с положениями пп. 10 п. 1 ст. 264 Кодекса в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество;

- если пользоваться услугами платных автостоянок, то оплата производится наличными через подотчетное лицо. Авансовый отчет подотчетного лица будет служить оправдательным документом при отнесении расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль;

- расходы по оплате услуг платных автостоянок при наличии оформленных в соответствии с требованиями бухгалтерского учета первичных оправдательных документов (кассовых чеков, авансовых отчетов подотчетных лиц и т.п.) банк может отнести в соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, как расходы на содержание служебного автотранспорта.

Очень актуальным для многих организаций является вопрос: можно ли арендовать личный автомобиль у физического лица, работающего на предприятии, начислять арендную плату и при этом списывать на расходы ГСМ и запасные части при ремонте?

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 28 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/463 содержит ответ на этот вопрос. Затраты организации, произведенные по договору аренды транспортного средства, заключенному с физическим лицом, в том числе:

- затраты на приобретение топлива (ГСМ) для обеспечения работы данного автомобиля исходя из фактического пробега автомобиля (с учетом фактического расхода топлива (ГСМ) в производственных целях и стоимости его приобретения);

- затраты на приобретение запасных частей, - могут быть учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль при условии их соответствия критериям, изложенным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

#### Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей

В целях налогового учета принимаются расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации. Нормы компенсации установлены Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92.

Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно - 1200 руб. в месяц; легковые автомобили с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см - 1500 руб. в месяц.

Письмо МНС России от 2 июня 2004 г. N 04-2-06/419@ "О возмещении расходов при использовании работниками личного транспорта" установило, что выплата работникам производится в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями.

Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок на основании доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в таком же порядке.

Основанием для выплаты компенсации работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя предприятия, организации и учреждения, в котором устанавливаются размеры этой компенсации.

Для признания этих расходов необходимо разработать следующие внутренние документы:

- приказ, в котором определяются причины, связанные с выполнением служебных обязанностей работниками, использующими личные автомобили (разъездной характер работы, необходимость служебных поездок и т.п.);

- определяется порядок и сумма выплаты компенсации (единовременно в установленном размере, по фактически произведенным затратам и т.п.).

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию предприятия, учреждения, организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке, и ведут учет служебных поездок в путевых листах. Ежемесячно выплата компенсации производится на основании служебных записок, приказов, распоряжений, в которых подтверждается использование личного автомобиля в служебных целях.

Выплата компенсаций сверх установленных норм не облагается ЕСН.

При использовании метода начисления этот расход признается по дате фактической выплаты из кассы денежных средств (в соответствии с пп. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ).

#### Командировочные расходы

Командировки должны быть связаны с производством или управлением организацией. Командированные должны состоять в трудовых отношениях с организацией (кроме договоров подряда). Согласно НК в составе командировочных расходов принимаются расходы:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы. Расходы принимаются на основании билетов. Налоговые органы отказываются принимать расходы по утерянным проездным документам в том случае, если представляется справка, подтверждающая стоимость проезда;

- на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами). Не принимаются не подтвержденные документами расходы на проживание;

- суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации. Нормы оплаты суточных установлены при командировке на территории РФ - 100 руб. и за пределы РФ - в зависимости от страны пребывания (Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 N 93);

- на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями;

- иные аналогичные платежи и сборы.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 мая 2004 г. N 04-02-05/4/14 указало, что порядок направления работников в командировки изложен в Инструкции Минфина СССР от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР", которая действует в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ.

В соответствии с п. 12 этой Инструкции командированному работнику оплачиваются расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта.

Первичные документы для учета командировок:

- форма Т-9 или Т-9а "Приказ (распоряжение) о направлении в командировку";

- формы Т-10 и Т-10а "Командировочное удостоверение" и "Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении".

По командировкам на территории РФ и странам СНГ принимаются командировочные удостоверения с отметками о прибытии и выбытии. При командировках за пределы СНГ расходы принимаются на основании отметок в загранпаспорте. В обязательном порядке заполняется бланк служебного задания, в котором командированное лицо отчитывается о выполнении порученного задания. Напомним, что в соответствии с Трудовым кодексом РФ работник может командироваться как для решения производственных задач, так и для прохождения обучения, участия в семинарах и т.п.

В соответствии с Письмом Минфина России от 06.12.2002 N 16-00-16/158 организация может ограничиться составлением только одного документа - либо командировочного удостоверения, либо приказа на командировку.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/442 подтвердило это, указав, что организация может в локальном нормативном акте установить перечень документов, являющихся основанием для направления работника в служебную командировку. В частности, это может быть приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и (или) выдача ему командировочного удостоверения, так как, по мнению Департамента, параллельное составление двух документов по одному факту хозяйственной деятельности является необязательным.

#### Расходы на маркетинговое исследование рынка. Юридические, консультационные, информационные и аудиторские услуги

Понятие "юридические услуги" носит обобщающий характер. Оно охватывает значительный объем юридических услуг, оказываемых на коммерческой основе, то есть за плату. Сюда относятся, в частности, правовое консультирование по всем отраслям права; правовая работа по обеспечению хозяйственной и иной деятельности предприятий, учреждений и организаций любой организационно-правовой формы; представительство в судебных и других органах; правовая экспертиза учредительных и иных документов юридических лиц; составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других документов, имеющих юридический характер; подбор и систематизация нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам и т.п.

Письмо Минфина России от 8 октября 2003 г. N 04-02-05/3/78 указало, что включение в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, юридических услуг адвокатов при наличии в штате организации должности юриста возможно при удовлетворении указанных расходов положениям ст. 252 Кодекса, приведенным выше, а также в случае, если функции, выполняемые наемным адвокатом, не дублируют обязанности, соответствующие должности юриста данной организации.

Консультационные (информационные) услуги - это один из видов услуг коммерческого характера, результатом которых является получение заказчиком достоверной и полной информации по всем интересующим его вопросам в устной или письменной форме, на бумажных или электронных носителях информации. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001, утвержденный Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 N 454-ст, содержит большой перечень услуг, которые квалифицируются как консультационные или информационные. Например, 67.13.4 Консультирование по вопросам финансового посредничества; 72.2 Разработка программного обеспечения и консультирование в этой области; 74.1 Деятельность в области права, бухгалтерского учета и аудита; 74.14 Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления и т.д.

В ГК РФ отсутствуют специальные нормы, регулирующие порядок заключения и оформления договора оказания консультационных (информационных) услуг.

Постановление ФАС Центрального округа от 26.02.2004 N А-62-2734/2003 указало, что, так как унифицированная форма акта выполненных работ по оказанию консультационных услуг действующим законодательством не установлена, стороны по договору вправе составлять такой акт в произвольной форме с отражением требуемых реквизитов согласно законодательству о бухгалтерском учете.

Как сказано в Письме Управления МНС по г. Москве от 12 мая 2003 г. N 26-12/25947, расходы по оказанию консультационных и информационных услуг должны использоваться в текущем производственном процессе.

Арбитражная практика свидетельствует, что организации не всегда могут в спорных случаях доказать экономическую обоснованность произведенных расходов.

Постановление ФАС Московского округа от 22.04.2005 N КА-А41/2986-05. В целях налогообложения по налогу на прибыль к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на юридические и информационные услуги, расходы на консультационные и иные аналогичные услуги, расходы на аудиторские услуги. Судом установлена производственная направленность понесенных расходов.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.02.2005 N А33-8934/04-С3-Ф02-128/05-С1, А33-8934/04-С3-Ф02-358/05-С1. Суд правомерно частично отказал в признании недействительным постановления налогового органа о начислении НДС, налога на прибыль, пеней и штрафа, поскольку заявителем не доказан как факт оказания ему консультационных услуг, так и производственная направленность и экономическая обоснованность произведенных расходов.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 04.08.2004 N Ф03-А59/04-2/1957. Расходы, связанные с проведением научно-исследовательских работ, а также затраты, связанные с оплатой консультационных и информационных услуг, не подтвержденные документально, не могут быть отнесены на себестоимость продукции.

В Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, продукции и услуг, утвержденном Постановлением Госстандарта России от 06.08.1993 N 17, под кодом 7413 в связи с маркетингом упомянут такой вид экономической деятельности, как "исследование конъюнктуры рынка; деятельность по выявлению общественного мнения".

Исследование рынка включает, в частности, следующие процедуры:

- определение размера и характера рынка, расчет реальной емкости рынка, анализ факторов, влияющих на развитие рынка, определение степени насыщенности рынка;
- сегментацию рынка и определение типов потребителей по основным характеристикам: возраст, пол, доход, профессия, социальное положение, место проживания, объективная потребность в предлагаемом продукте;
- исследование мощности торгово-сбытовой (товарно-проводящей) сети, обслуживающей данный рынок, наличие розничных и оптовых торговых предприятий, обеспеченность торговыми складскими и вспомогательными помещениями;
- анализ внешних факторов развития рынка.

В налоговом учете это расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг). Подтверждение обоснованности этих расходов заключается в их влиянии на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Маркетинговые исследования необходимо отличать от информационных услуг. Если представленные материалы содержат указание на конкретных покупателей, то речь идет об информационных услугах. Маркетинговое исследование характеризуется анализом рынков и перспективами продаж конкретных продуктов. Поэтому мы считаем, что расходы на проведение исследования необходимо учитывать в периоде, в котором началась реализация соответствующего продукта (работы, услуги).

Организации имеют полное право включать оплату маркетинговых услуг в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Такую приятную новость сообщило Управление МНС России по Московской области в Письме от 29.03.2004 N 04-23/06243.

Письмо Минфина России от 2 апреля 2002 г. N 04-02-06/5/4 отметило, что маркетинговые услуги - это услуги по организации процесса выявления, максимизации и удовлетворения потребительского спроса на продукцию организации. Понятие "маркетинг" предусматривает наряду с оказанием информационных услуг, носящих, как правило, краткосрочный характер, также оказание услуг по изучению текущего рынка сбыта и созданию новых структурных подразделений для расширения рынка сбыта продукции (услуг).

Все расходы, связанные с исследованием и расширением рынка сбыта, рассчитанные на длительную перспективу, носят долгосрочный характер и должны оплачиваться за счет прибыли после уплаты налога.

Для признания этих расходов необходимы следующие документы:

- договор;
- акт о выполнении работ.

Проведение маркетинговых исследований оформляется договором, актом о выполнении работ с обязательным приложением материалов исследования на бумажных или электронных носителях.

В зависимости от характера консультации могут быть приложены материалы. В этом случае в акте должны быть указаны вид и количество представляемых материалов. Однако, как показывает анализ писем Минфина и судебная практика, главным аргументом в споре с налоговыми органами должно быть доказательство того, что конкретные услуги принесли или принесут в дальнейшем пользу организации в виде полученного дохода.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 сентября 2005 г. N А13-16254/2004-15.

В ходе проверки инспекция выявила, что налогоплательщик неправомерно уменьшил доход на суммы оплаты консалтинговых и маркетинговых услуг. Предметом всех договоров являлось оказание заявителю консалтинговых и маркетинговых услуг по изучению спроса и рынка сбыта алкогольной продукции, предъявленной заказчиком к исследованию. Инспекция установила, что заявитель не подтвердил экономическую оправданность и реальность понесенных затрат на оплату услуг, оказанных лицами, которые являются работниками общества. Суд постановил, что заявителю необходимо доказать, что осуществление затрат на исследование рынка в конкретной ситуации необходимо по экономическим, юридическим, экологическим, социальным или иным основаниям, либо связано с получением дохода (или возможностью его получения), либо обусловлено особенностями лесной промышленности, а налоговая инспекция должна опровергнуть его аргументы. При этом налогоплательщик вправе приводить любые

доказательства обоснованности (разумности, целесообразности, необходимости) конкретных расходов.

Общество не представило в материалы настоящего дела ни одного из названных выше доказательств, кроме самих текстов отчетов, поэтому выводы заявителя об экономической обоснованности нельзя признать подтвержденными. Не представлены налогоплательщиком и доказательства, подтверждающие соблюдение обязательного условия для уменьшения налоговой базы, - понесенные Обществом расходы для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2004 г. N А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1.

На основании предоставленных в материалы дела документов, в том числе договоров, контрактов, с учетом осуществляемого Обществом вида деятельности суд пришел к выводу, что предоставленная информация необходима налогоплательщику для дальнейшей работы и продвижения продукции на рынок, а также для участия Общества в тендерах. Поэтому арбитражный суд признал, что произведенные налогоплательщиком затраты по оплате услуг по маркетинговому исследованию цен являются экономически обоснованными и оправданными.

Налоговый кодекс разрешил признавать в качестве расходов и расходы на аудиторские услуги.

Перечень услуг, сопутствующих аудиту, определен Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности". В соответствии с Законом предприятия заключают договоры с лицензированными аудиторскими фирмами для проведения аудиторских проверок. Аудиторские проверки могут быть обязательными (для тех предприятий, для которых в соответствии с Законом предусмотрена обязательная аудиторская проверка) или инициативными, то есть проводятся по решению предприятия или его учредителей (акционеров). Кроме проведения проверок аудиторские организации могут оказывать дополнительные услуги:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
- составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Оказание услуг по проведению обязательных аудиторских проверок оформляется договорами. Включение в расходы производится на основании выданных аудиторских заключений и актов об оказании услуг. Дополнительные услуги аудиторских фирм оформляются заключенными договорами и актами об оказании услуги.

Экономическая обоснованность расходов на проведение инициативных аудиторских проверок, если их проведение связано с необходимостью повышения доверия со стороны контрагентов подтверждается соответствующими судебными решениями.

Так, в частности, в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 2 августа 2004 г. N А56-1475/04 сказано:

- невыполнение Обществом условий производственного договора может явиться основание для его расторжения, повлиять на его продление, а также на получение Обществом соответствующего дохода, и поэтому судебные инстанции при оценке экономической обоснованности понесенных затрат также правомерно указали на очевидность того, что деятельность по проверке специальной финансовой отчетности Общества требует наличия определенных знаний и навыков, владеют которыми в полной мере только специализированные организации, в данном случае аудиторские. Следовательно, налоговые органы не вправе

отказываться признавать экономически обоснованные расходы, связанные с проведением инициативных аудиторских проверок.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-03-04/1/535.

Расходы на аудиторские услуги по проведению аудита по МСФО включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, налогоплательщиков, в отношении которых установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО. В частности, в случае, когда организация составляет отчетность по МСФО для передачи акционеру, который составляет консолидированную отчетность по МСФО, а также по требованию кредитора (зарубежного банка), правомерно учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией расходов на составление отчетности по МСФО согласно пп. 49 п. 1 ст. 264 Кодекса.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 6 июня 2006 г. N 03-11-04/3/282.

Не имеется никаких ограничений и исключений по отнесению расходов на аудиторские услуги в состав прочих расходов для целей налогообложения прибыли при проведении добровольного аудита.

Расходы на аудиторские услуги, оказанные организации в соответствии с Законом N 119-ФЗ, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

#### Расходы на участие в тендере

До момента объявления результатов тендера указанные в данной ситуации расходы нельзя рассматривать как экономически оправданные затраты и расходы, произведенные "для осуществления деятельности, направленной на получение дохода". В связи с этим до этого момента их нельзя учесть при налогообложении прибыли.

После того как результаты будут объявлены, расходы на участие в тендере организация может включить в уменьшение налоговой базы на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. При этом участие в тендере должно быть непосредственно связано с деятельностью предприятия.

Особое значение это обстоятельство приобретает при отрицательных результатах, поскольку налогоплательщик должен будет доказать, что у него были намерение и возможность получить доход от работ, которые он мог осуществить, выиграв в тендере.

Письмо Федеральной налоговой службы от 18 ноября 2005 г. N ММ-6-02/961 "Об учете для целей налогообложения расходов организаций на участие в тендерах в случае проигрыша торгов".

Расходы организации, связанные с участием в тендерных торгах, которые проиграны, могут быть признаны для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов, в случае если они понесены в связи с выполнением требований, предъявляемых организаторами торгов участникам торгов, и не возвращаются ему при проигрыше (в частности к таким расходам могут быть отнесены расходы по уплате сбора за участие в конкурсе, расходы по приобретению тендерной документации, приобретению банковской гарантии). Указанные расходы, подтвержденные документально, учитываются для целей налогообложения прибыли одновременно.

Кроме того, в случае возврата организаторами торгов сумм, внесенных участниками торгов за участие в тендере, подобные суммы у участника включаются в состав внереализационных доходов.

Что относится к представительским расходам, учитываемым при расчете налога на прибыль?

Представительские расходы - расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся:

- расходы на проведение официального приема (завтрак, обед или иное аналогичное мероприятие) для указанных лиц;
- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;
- буфетное обслуживание во время переговоров;

- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Необходимо отметить следующее. Налоговый кодекс вообще не регламентирует конкретный перечень расходов, а только мероприятия. Следовательно, если организация несет следующие расходы:

- оплачивает счета ресторанов на проведение званых мероприятий, которые включают в себя стоимость еды и напитков;
  - приобретает продукты и напитки для буфетного обслуживания или званого мероприятия;
  - приобретает посуду и принадлежности для буфетного обслуживания или званого мероприятия;
  - заключает договор со специализированной организацией на проведение буфетного обслуживания или званого мероприятия;
  - нанимает официантов для проведения для обслуживания буфета или званого мероприятия;
- то все эти расходы могут быть признаны в качестве представительских, если будут правильно оформлены первичные документы. В настоящее время такую позицию поддерживает и Минфин России.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/1/49 сообщает следующее, что, по мнению Департамента, расходы организации на алкогольную продукцию при проведении официального приема могут включаться в представительские расходы, которые учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период, в случае их осуществления в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок).

При этом ст. 5 Гражданского кодекса Российской Федерации под обычаем делового оборота признает сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.

Арбитражная практика также подтверждает право налогоплательщиков учитывать в составе представительских расходов стоимость напитков и продуктов питания. Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31 мая 2004 г. N А56-34683/03 сказано: "Законодатель, определяя в подпункте "и" пункта 2 Положения о составе затрат и в пункте 2 статьи 264 НК РФ расходы налогоплательщика, которые относятся к представительским, не дает перечня таких затрат. При этом в названных нормах не детализируется перечень затрат, которые относятся к представительским расходам. Кроме того, нет в них указания и на то, что к представительским расходам не относится стоимость продуктов питания или напитков. Следовательно, ни подпункт "и" пункта 2 Положения о составе затрат, ни пункт 2 статьи 264 НК РФ не определяют перечень продуктов и напитков, которые не могут включаться в состав представительских расходов".

В течение времени проведения переговоров организация может нести расходы на проведение мероприятий в виде расходов на завтраки, обеды и ужины. Можно ли учитывать такие расходы в составе представительских? Нет, говорит Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 5 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/1/157, указанные расходы на завтраки, обеды, ужины, не носящие официального характера, должны оплачиваться представителями делегаций, прибывших на переговоры, за счет суточных, выплачиваемых при командировании сотрудников, либо за счет собственных средств.

Представительские расходы принимаются к учету на основании следующих документов. Оформляется приказ директора, в котором обозначается цель проведения представительского мероприятия и назначаются ответственные лица за его проведение. По факту проведения мероприятия составляется акт, который подписывает ответственное лицо и утверждает директор. В акте указываются название мероприятия, присутствующие с указанием должности и места работы, стоимость мероприятия, которая определяется на основании первичных документов, подтверждающих произведенные расходы.

Необходимо также отметить, что в НК отсутствует упоминание о том, что представительские расходы производятся только по месту нахождения организации.

Представительские расходы принимаются в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за период. Этот лимит рассчитывается нарастающим итогом в течение налогового периода.

Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги

При включении этих расходов в налоговый учет необходимо руководствоваться следующим.

Перечень расходов на связь определяется в соответствии с Федеральным законом от 16.02.1995 N 15-ФЗ "О связи" и перечнем почтовых и телеграфных услуг, установленных Постановлением Правительства РФ от 26.09.2000 N 725 "Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи"; Постановлением Правительства РФ от 26.09.1997 N 1235 "Об утверждении Правил оказания услуг телефонной связи"; Постановлением Правительства РФ от 28.08.1997 N 1108 "Об утверждении Правил предоставления услуг телеграфной связи".

В соответствии с вышеназванными нормативными документами, регламентирующими предоставление услуг телефонной связи, одновременно в состав расходов включаются:

- расходы на подключение и установку телефонов;
- расходы на предоставление телефонных номеров;
- абонентская плата за телефон (фиксированная или повременная);
- оплата междугородней и международной связи;
- дополнительные услуги (в том числе оплата Интернета).

Главным условием для признания расходов на связь должно быть наличие договоров с лицензированной организацией и производственный характер произведенных расходов. Например, при принятии решения о выделении сотруднику сотовой связи необходимо подчеркнуть разъездной или мобильный характер деятельности. Признание междугородних или международных переговоров производится на основании подтверждения их характера должностным лицом организации. Для этого рекомендуется завести книгу регистрации переговоров, в которой фиксируются все произведенные разговоры и ставится подпись должностного лица организации, который подтверждает их производственную необходимость. Как показывает арбитражная практика, требование налоговых органов о предоставлении информации, подтверждающей наличие договорных или иных отношений, является необоснованным, так как Налоговый кодекс не предусматривает такой порядок.

К услугам почтовой связи относятся обеспечивающие прием, обработку, перевозку, доставку (вручение) почтовых отправлений, а также осуществление почтовых переводов денежных средств.

Следует учитывать, что в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы по оплате услуг банков, если они связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг). В остальных случаях затраты по оплате услуг банков учитываются в составе внереализационных расходов. Следовательно, в составе прочих расходов учитываются услуги банков по расчетно-кассовому обслуживанию, в том числе оплата системы "банк - клиент".

Подпунктом 3 п. 7 ст. 272 НК РФ определено, что датой осуществления прочих расходов признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов.

Дата признания расходов на оплату услуг телефонной связи будет определяться в соответствии с порядком оплаты услуг, предусмотренным в договоре оказания услуг телефонной связи.

Если исходя из условий договора оказания услуг телефонной связи обязанность оплатить оказанные услуги возникает в момент выставления счета, то датой признания расходов будет являться дата выставления счета.

Как указано в Письме Министерства финансов от 12 февраля 2004 г. N 04-02-05/1/12, при применении метода начисления расходы на оплату услуг телефонной связи будут относиться к тому налоговому (отчетному) периоду, в котором возникла обязанность оплатить оказанные оператором связи услуги, в порядке, предусмотренном договором оказания услуг телефонной связи.

Иной порядок признания расходов для целей налогообложения определен при использовании налогоплательщиком кассового метода. Пунктом 3 ст. 273 Кодекса установлено, что при кассовом методе затраты признаются расходами для целей налогообложения после их фактической оплаты.

Дата признания расходов на телефонную связь при применении кассового метода в данном случае может быть определена самим налогоплательщиком в период после оплаты по выставленному счету за оказание услуг телефонной связи.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 6 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/86 ответило на вопрос, может ли организация отнести стоимость оплаченных услуг (доступа к телефонной сети) на РБП и ежемесячно списывать равными суммами на затраты в бухгалтерском учете и на расходы, уменьшающие налоговую прибыль, в налоговом учете в течение всего срока действия договора с ПТС.

Пункт 1 ст. 272 Кодекса содержит положение, согласно которому в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются

налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Таким образом, платежи по договорам на оказание услуг телефонной связи подлежат равномерному распределению в течение периода действия этих договоров.

Согласно п. 2 ст. 318 НК РФ косвенные расходы на производство и реализацию, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. Только в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы налогоплательщик распределяет по отчетным (налоговым) периодам самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ). В данном случае взаимосвязь между конкретной услугой и получением дохода не прослеживается, и поэтому желание Минфина привязать пункт, касающийся дохода, к косвенным расходам организации кажется странным.

В соответствии с п. 13 Правил оказания услуг телефонной связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26 сентября 1997 г. N 1235, предоставление доступа к линии относится к услугам телефонной связи. Стоимость этой услуги включает в себя стоимость работ по организации абонентской линии от телефонной станции до телефонной розетки, работ по подключению абонентской линии к станционному оборудованию и подключению абонентского устройства к абонентской линии с учетом стоимости станционного и линейного оборудования.

Если оказание такого рода услуг не связано с проведением работ по прокладке линий связи за счет абонента, то затраты организации по оплате подключения телефонов следует рассматривать как расходы на приобретение услуги. Стоимость этой услуги должна приниматься в качестве расхода одновременно по дате документа, подтверждающего ее исполнение.

Отдельный вопрос с учетом расходов на услуги связи - это оплата мобильной связи. Зачастую налоговые органы пытаются оспорить саму экономическую целесообразность таких расходов.

Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 февраля 2006 г. N А38-4091-12/222-2005. Необходимость и экономическая обоснованность приобретения Обществом названных услуг соответствует целям его деятельности. Необходимость представления налогоплательщиком в данном случае каких-либо дополнительных документов, подтверждающих обоснованность понесенных затрат, нормативно не установлена. Отсутствие в составе основных средств организации сотовых телефонов не может служить основанием для признания неправомерным отнесения затрат на оплату услуг телефонной связи в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Каких-либо доказательств, подтверждающих непроизводственный характер понесенных Обществом затрат по оплате указанных услуг, налоговый орган вопреки требованиям п. 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации и ч. 4 ст. 215 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в суд не представил.

Постановление ФАС ЗСО от 11.10.2004 N Ф04-7224/2004(5412-А27-31). Подключение сотового телефона и расходы на оплату телефонных переговоров относятся к услугам связи, поэтому налогоплательщик правомерно включил их в расходы, связанные с производством и реализацией.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 июля 2006 г. N 03-03-04/3/15. Для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения, по мнению минфиновцев, необходимо иметь:

- 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.

Форма такого счета должна содержать детализацию общей суммы платежа за предоставленные оператором сотовой связи услуги в разрезе отдельных субсчетов, открываемых по каждому числящемуся за налогоплательщиком абонентскому номеру.

При этом критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения будет являться необходимость работника в соответствии с установленными в должностной инструкции обязанностями использовать сотовый телефон в служебных целях.

Также для работников может быть установлен лимит расходов на использование сотовой связи, превышение которого подлежит возмещению организации работником за счет собственных средств. В этом случае превышение работником установленного лимита будет учитываться в составе прочих расходов только после того, как работник возместит организации указанные затраты. При этом уплачиваемое работником возмещение будет учитываться для целей налогообложения в доходах от реализации.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 7 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/418 разъяснило порядок учета телефонных разговоров в выходные и праздничные дни.

В нем, в частности, сказано: в случае ведения телефонных переговоров по сотовой связи в производственных целях во время нахождения сотрудника на отдыхе, в том числе в официально установленные выходные и праздничные дни и в период отпуска, затраты на оплату услуг сотовой связи также могут признаваться расходами для целей налогообложения. При этом такие расходы должны подтверждаться указанными выше документами, а критерием их экономической обоснованности для целей налогообложения будет являться необходимость работника в соответствии с установленными в должностной инструкции обязанностями использовать сотовый телефон в служебных целях.

Пример. Организация для оперативной связи со своими сотрудниками приобрела мобильные телефоны. По ним ведутся разговоры не только на производственные темы. Как нам учесть оплату за сотовую связь в расходах?

В этом случае рекомендуется издать приказ по организации, в котором определяется, какой процент от стоимости разговоров оплачивает организация, а какой процент оплачивает сотрудник сам. Второй вариант: аналогичным приказом устанавливается фиксированная сумма оплаты расходов ежемесячно. Если работник наговорил большую сумму, то он должен внести в кассу разницу.

Являются ли объектом налогообложения по налогу на прибыль средства, поступающие в кассу банка от работников или удерживаемые из их зарплаты в возмещение расходов по телефонным переговорам, произведенным в пользу работников?

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 29 марта 2006 г. N 03-03-04/1/297. Да, для целей налогообложения прибыли они признаются доходом и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в порядке, установленном гл. 25 Кодекса, в случае если расходы по оплате услуг связи ранее были учтены при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/61 жестко сказало: карты экспресс-оплаты для оплаты услуг сотовой связи сотрудникам не могут служить основанием для списания расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

Постановление ФАС ВВО от 2 февраля 2006 г. по делу N А38-4091-12/222-2005. Отсутствие в составе основных средств организации сотовых телефонов не может служить основанием для признания неправомерным отнесения затрат на оплату услуг телефонной связи в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Если у фирмы отсутствуют собственные мобильные телефоны, то она может:

- заключить договора аренды телефонов с сотрудниками;
- выплачивать компенсацию за использование мобильных телефонов.

Фирма может назначить сотруднику ежемесячную компенсацию за использование его личного телефонного аппарата в служебных целях. Сумма компенсации определяется по согласованию с работником.

#### Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных

Согласно Налоговому кодексу указанные расходы делятся на две группы:

- расходы на приобретение программ для ЭВМ и баз данных;
- расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных.

Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных, в свою очередь, также разделяются на две группы:

- по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);
- приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью до 10 000 руб.

Следовательно, если организация приобретает программу для ЭВМ или базу данных в общих основаниях по лицензионному договору с правообладателем, то такие расходы включаются одновременно в прочие расходы без учета лимита стоимости. Если приобретается исключительное право на программу или базу данных, то в прочие расходы одновременно списывается их стоимость до 10 000 руб. Если программа или база данных имеют большую стоимость, то она учитывается в составе амортизируемого имущества в виде нематериального актива "исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных".

Расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных включают все расходы на их обновление, в том числе бухгалтерских и правовых систем, если согласно договору с

правообладателем устанавливается регулярная оплата за производимые обновления баз данных. Такие расходы принимаются без учета лимита стоимости.

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 23 июня 2006 г. N 03-03-04/1/542 сказано, что расходы, связанные с приобретением программного продукта, распределяются с учетом принципа равномерности признания расходов налогоплательщиком самостоятельно.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-03-04/1/188 указало, что расходы по подготовке программного обеспечения учитываются для целей налогообложения прибыли на дату начала использования налогоплательщиком программного обеспечения для осуществления своей деятельности. Указанные расходы могут быть учтены налогоплательщиком при определении налоговой базы по налогу на прибыль и в том случае, если работы по подготовке программного обеспечения к использованию длятся более трех лет.

Организация в производственных целях приобрела компьютерные программы на программных носителях на основании товарных накладных, без заключения договоров и указания срока их использования. Исключительные права на программный продукт организация не получила. Стоимость программы составляла 12 450 руб. без НДС. Стоимость указанных программ списывалась на расходы в целях исчисления налога на прибыль ежемесячно в размере 1/12 их стоимости в течение года с момента принятия данных объектов к учету. Правильно ли это?

Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 29 августа 2003 г. N 04-02-05/5/13. В случае если из условий договора нельзя определить срок использования программного продукта, к которому относятся произведенные расходы, то такие расходы признаются таковыми в момент их возникновения согласно нормам ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации.

Это означает, что в этом случае организация списывает программный продукт единовременно в момент принятия его к учету.

#### Расходы на рекламу

В соответствии со ст. 2 Закона N 108-ФЗ реклама - это распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информация о физическом или юридическом лице, товарах, идеях, начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическому, юридическому лицам, товарам, идеям и начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний.

В соответствии со ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений п. 4 ст. 264 Кодекса.

Согласно п. 4 ст. 264 Кодекса к расходам организации на рекламу в целях гл. 25 Кодекса относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Перечисленные выше расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налогооблагаемой базы без ограничений при наличии, соответственно, подтверждающих данные расходы документов. Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, осуществленные им в течение налогового (отчетного) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки, определяемой в соответствии со ст. 249 Кодекса.

Неоднозначная трактовка перечисленных и не перечисленных в Кодексе расходов на рекламу привела к следующему сложному моменту, на который обязательно надо обращать внимание: если реклама размещается в книгах и прочих изданиях, которые не соответствуют понятиям "периодические печатные издания", "брошюры" и "каталоги", то она относится к нормируемым расходам. К нормируемым расходам относятся расходы на размещение рекламы на плакатах, календарях, в буклетах и т.п. носителях, не указанных в составе нелимитируемых расходов.

Не относятся к расходам на рекламу:

- расходы на информационные вывески, извещающие о названии предприятия и режиме его работы;
- обязательная информация о товарах внутри торгового помещения;
- публикация объявлений не рекламного характера, например о приеме на работу, об изменении местоположения предприятия и т.п.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 8 сентября 2004 г. N 03-03-01-04/1/31 указало, что расходы на оформление образцов мебели, выставленных в салонах-магазинах, относятся к расходам на рекламу и включаются в состав прочих расходов.

Письмо Минфина России от 25.11.2004 N 03-04-11/209 подчеркнуло, что, следовательно, для целей налогообложения прибыли не относятся к рекламным расходам затраты на передачу продукции собственного производства в качестве сувениров фактическим клиентам-заказчикам (покупателям) (конкретным лицам), а также потенциальным заказчикам (покупателям) в процессе проведения переговоров, при приеме делегации.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/390.

При распространении каталогов товаров с информацией о номенклатуре и цене предлагаемых к продаже товаров, условиях поставок, содержащих бланки заказов и конверты с номером абонентского ящика организации-продавца, распространяемых на безвозмездной основе для конечных потребителей, в случае адресной почтовой рассылки по базе данных потенциальных клиентов не относятся к рекламным расходам, поскольку эта информация предназначена для конкретных лиц.

Расходы организации по отправке подобной информации путем безадресной почтовой доставки (раскладки сотрудниками почты по почтовым ящикам юридических и физических лиц - потенциальных клиентов, а также непосредственно в почтовом отделении) следует рассматривать как нормируемые рекламные расходы, которые учитываются с учетом требований п. 4 ст. 264 Кодекса.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/361.

Расходы на рекламу в вагонах метрополитена, осуществляемую в соответствии с требованиями ст. 15 Закона N 108-ФЗ, относятся к расходам на рекламу на транспортных средствах, принимаемым для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, при условии их соответствия требованиям.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 7 марта 2006 г. N 03-03-04/1/189.

Расходы по оплате услуг распространителей печатной продукции по размещению информации о выпускаемой налогоплательщиком печатной продукции или о самом налогоплательщике (в том числе расклейка стикеров и размещение логотипа налогоплательщика) в местах распространения печатной продукции, по нашему мнению, являются расходами на рекламу, учитываемыми при определении налоговой базы в порядке, предусмотренном Кодексом.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 3 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/83 указало, что распространение рекламы в виде плакатов, баннеров, размещаемых в витринах кинотеатров и рассчитанных на аудиовизуальное восприятие из городского пространства, а также в виде выносных щитовых конструкций (штендеров) следует рассматривать как наружную рекламу.

Все иные расходы на рекламу, перечисленные далее, следует рассматривать как нормируемые рекламные расходы, которые учитываются в соответствии с требованиями п. 4 ст. 264 Кодекса, в размере, не превышающем 1% от суммы дохода:

- изготовление маек с символикой кинофильма;
- проведение рекламных акций по раздаче прохожим флаеров, относящихся к выпуску нового кинофильма;
- стоимость рекламных роликов кинофильмов, демонстрирующихся перед началом фильма;
- проведение массовых уличных шоу во время премьерных показов кинофильмов с костюмированным представлением персонажей из фильма под музыкальное сопровождение из него.

Если организация распространяет рекламные календари, то можно ли признать эти расходы в качестве рекламных?

Распространение календарей, содержащих информацию об организации и ее товарах (работах, услугах), является рекламой. Соответственно, расходы на их изготовление и распространение могут быть признаны рекламными.

Расходы на изготовление календарей, распространяемых в рамках рекламной акции, не поименованы в п. 4 ст. 264 НК РФ (не указаны в абз. 2 - 4 п. 4 ст. 264 НК РФ). В связи с этим для

целей налогообложения прибыли они признаются расходами на рекламу в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

Пунктом 2 ст. 249 НК РФ предусмотрено, что выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной форме.

Затраты на приобретение рекламных сувениров должны быть признаны в периоде проведения рекламной акции на основании акта и накладных, подтверждающих их списание.

Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А33-25404/05-Ф02-1873/06-С1 подтверждает такой подход. Хотя, по мнению инспекции, расходы налогоплательщика на создание авторской программы не могут быть учтены в качестве расхода. Но суд принял позицию налогоплательщика. Представленными в материалы дела актами сдачи-приемки продукции подтверждается факт передачи заказчику изготовленной продукции - видеоматериалов, факт распространения данной видеопроизведения путем передачи в эфир телевизионной компанией "Афоново", суд пришел к выводу, что содержащаяся в видеоматериалах информация о продавце и реализуемом товаре носит рекламный характер.

Был признан неправомерным довод инспекции о том, что указанные расходы не могут уменьшать налогооблагаемую базу по тем основаниям, что видеоматериалы не содержат отметку "на правах рекламы".

Можно ли отнести к расходам на рекламу изображение названия и логотипа на форменной одежде? Изображение названия и логотипа на форменной одежде не несет информации о виде деятельности организации, ее целях и задачах, не формирует и не поддерживает интерес у неопределенного круга лиц к предприятию и ее услугам, а является отличительным знаком принадлежности данной форменной одежды.

Таким образом, логотип на форменной одежде в данном случае не является рекламой. Следовательно, данные расходы не могут рассматриваться как расходы рекламного характера.

## **РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ ПОКУПНЫХ ТОВАРОВ**

Предприятия, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, ведут налоговый учет продажи товаров с учетом следующих особенностей. В целях налогообложения в прямые расходы торговых организаций включается стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном периоде.

Покупная стоимость товаров формируется в налоговом учете двумя способами:

1) если по условиям договора транспортные и иные расходы, связанные с доставкой товаров (таможенные пошлины и сборы, расходы на экспедирование и страхование, складские расходы), включаются в покупную стоимость товаров, то они формируют покупную стоимость товаров;

2) если транспортные или иные расходы, связанные с доставкой товаров (таможенные пошлины и сборы, расходы на экспедирование и страхование, складские расходы), по условиям договоров оплачиваются сверх стоимости товаров, то они учитываются в составе издержек обращения.

Изменения, внесенные в Налоговый кодекс в 2005 г. и вступившие в силу с 1 января, указали, что в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не были учтены в покупной стоимости.

Таким образом, согласно ст. 268 НК РФ покупная стоимость - это стоимость товара, определенная в договоре. Все расходы, связанные с доставкой товаров и не включенные в их покупную стоимость, списываются как прямые расходы пропорционально стоимости проданных товаров.

Согласно изменениям, внесенным НК РФ, с 2005 г. к прямым расходам относятся:

- покупная стоимость проданных товаров;

- транспортные расходы (расходы на доставку товаров до склада налогоплательщика).

То есть состав прямых расходов остался неизменным - стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров. Тем не менее торговым организациям предоставлена возможность определять в учетной политике порядок формирования стоимости приобретенных товаров (ст. 320 НК РФ в ред. Закона N 58-ФЗ).

Помимо этого в Законе N 58-ФЗ уточнено, что распределению подлежит сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров. Ранее было предусмотрено, что распределению подлежит сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товара на складе.

Таким образом, налогоплательщику предоставлена возможность определить величину прямых расходов с учетом специфики деятельности и интересов конкретной организации. Для этого в первую очередь необходимо внести соответствующие дополнения в учетную политику.

Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке.

1. Определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товаров на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца.

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (п. 1) к стоимости товаров (п. 2):

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Сумма прямых расходов на остаток товаров на начало месяца} + \text{Сумма прямых расходов, осуществленных в текущем месяце}}{\text{Стоимость товаров, реализованных в текущем месяце} + \text{Стоимость остатка товаров на складе на конец месяца}}$$

4. Определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца:

$$\text{Прямые расходы на остаток товаров} = \text{Остаток товаров на складе на конец месяца} \times \text{Средний процент}$$

Разница между всей суммой прямых расходов и прямыми расходами на остаток товаров списывается как прямые расходы, связанные с продажей товаров.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика - покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Покупная стоимость реализованных товаров списывается одним из четырех методов, который определяется в приказе по учетной политике для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 августа 2006 г. N 03-03-04/1/616.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

По мнению Минфина, применение для целей налогового учета различных методов списания стоимости покупных товаров, предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 268 Кодекса, в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик, если указанный порядок предусмотрен учетной политикой для целей налогообложения, не противоречит положениям гл. 25 Кодекса.

В соответствии со ст. 39 НК РФ реализацией товаров (работ, услуг) признается 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, а в случаях, предусмотренных Кодексом, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Право собственности на товар по договору купли-продажи переходит от поставщика к покупателю по общему правилу непосредственно после отгрузки, если иное не предусмотрено договором (ст. 223 ГК РФ).

В ст. 491 ГК РФ указано следующее. В случаях когда договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара. В случае если в срок, предусмотренный договором, переданный товар не будет оплачен, продавец вправе потребовать от покупателя возвратить ему товар.

При возврате покупателем (заказчиком) продукции (без ее замены) данные, ранее отраженные на счетах бухгалтерского учета, в том числе по НДС, должны быть уточнены путем внесения исправительных записей на соответствующие счета.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 мая 2006 г. N 03-03-04/1/475. Если организация по договоренности с покупателем принимает товар с истекшим сроком годности обратно, то такую операцию следует рассматривать как реализацию товара. То есть организация (первоначальный продавец) становится покупателем, а первоначальный покупатель - продавцом.

Из этого следует, что приобретается испорченный товар по завышенным ценам, поскольку его стоимость превышает цену такого же товара, но пригодного для дальнейшей реализации, приобретаемого у других поставщиков.

Таким образом, на основании изложенного расходы на выкуп товара у первоначального покупателя в таком случае не соответствуют критериям экономической обоснованности, указанным в ст. 252 Кодекса и не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, при возврате покупателем ранее оприходованного товара в связи с невыполнением договорных обязательств с отражением этой операции через счет реализации счета-фактуры выписываются поставщиком (бывшим покупателем) как продавцом этого товара в общеустановленном порядке с последующим отражением всех реквизитов в книге продаж. В этом случае бывший поставщик товара является его покупателем.

### ДОХОДЫ, УЧИТЫВАЕМЫЕ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

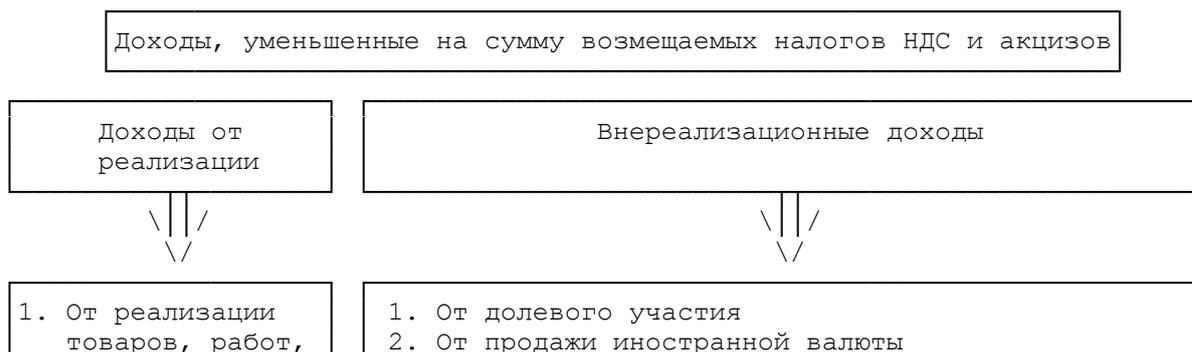
Виды доходов в целях налогового учета подразделяются на:

- доходы, связанные с реализацией;
- внереализационные доходы.

Доход от реализации признается полученным при методе начисления по факту подписания документов о выполнении работ или оказания услуг. При продаже товаров или готовой продукции доход считается полученным по факту перехода права собственности. Переход права собственности определяется в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за выполненные работы, иное имущество либо имущественные права и выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Примечание. В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/490 сказано: учитывая тот факт, что акты сдачи-приемки работ по контрактам за 2002 г. были подписаны в январе 2003 г., датой реализации выполненных работ будет признаваться январь 2003 г. и, следовательно, выручка организации-исполнителя учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль в январе 2003 г.



услуг собственных и приобретенных 2. От реализации имущества (в том числе амортизируемого) 3. От реализации ценных бумаг 4. От реализации имущественных прав	3. Штрафы, пени, санкции за нарушение договорных обязательств, признание должником 4. От сдачи в аренду и предоставления прав, патентов, промышленных образцов и др., интеллектуальных прав, если это не основная деятельность организации 5. Проценты по договорам займа, кредита, по ценным бумагам и т.п. 6. Суммы восстановленных резервов 7. Безвозмездно полученное имущество 8. Доход, распределяемый в пользу участника простого товарищества 9. Доходы прошлых лет 10. Положительные курсовые разницы от дооценки и от переоценки имущества 11. Стоимость полученного имущества и материалов при ликвидации и демонтаже основных средств 12. Суммы использованных не по назначению целевых средств для атомных станций 13. Суммы уменьшения уставного капитала при отказе от возврата соответствующей части взносов акционерам 14. Суммы возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов 15. Суммы списанной кредиторской задолженности по сроку исковой давности 16. Доходы от операций с финансовыми инструментами срочных сделок 17. Стоимость выявленных инвентаризацией излишков тов.-мат. ценностей и прочего имущества 18. Стоимость продукции СМИ и книг, подлежащих замене, списанию
---	---

Стимулирование продаж может осуществляться за счет привлечения комиссионеров или агентов. В договорах с ними может быть предусмотрена различная сумма агентского вознаграждения в зависимости от объема продаж. Выручка, полученная от агентов или комиссионеров, учитывается на основании их отчетов о продажах. Фактическая сумма оплаты, перечисляемая агентами или комиссионерами, может быть уменьшена ими на сумму положенного агентского вознаграждения. Сумма вознаграждения относится к косвенным расходам организации-комитента или поручителя и учитывается в прочих расходах при налогообложении. При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента).

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 15 марта 2006 г. N 03-03-04/1/231. Для целей налогообложения прибыли организации доходы от оказания агентских услуг признаются Обществом на дату реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, то доходы от реализации определяются как произведение суммы, выраженной в иностранной валюте, на курс рубля к иностранной валюте, установленный ЦБ РФ, на дату реализации. У налогоплательщика, использующего метод начисления, возникающие при этом курсовые разницы (положительные, отрицательные) учитываются в составе внереализационных доходов (расходов).

Примечание. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 г. N 98. Суд, применяя положения ст. 39 и п. 3 ст. 271 НК РФ и определяя дату получения дохода от реализации товаров по методу начисления, не принял во внимание условие

договора купли-продажи о сохранении права собственности на переданный товар за продавцом до момента его полной оплаты покупателем, поскольку это условие не отражало фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности. В рассматриваемом деле это означает, что при учете дохода от реализации товара для целей налогообложения в соответствии со ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ не должны приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за Обществом до момента полной оплаты товара. Поэтому суд апелляционной инстанции согласился с решением налогового органа, в основу которого был положен вывод о необходимости учета дохода в том периоде, в котором Общество сдало товар перевозчику для доставки покупателю.

В аналогичном порядке определяется выручка от реализации и в случаях, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах. При этом используется курс условной единицы исходя из курса Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) на дату реализации (если курс условной единицы соотнесен с официальным курсом иностранной валюты).

Возникающие при этом суммовые разницы (положительные, отрицательные), если налогоплательщик использует метод начисления, учитываются в составе внереализационных доходов (расходов) для расчета налога на прибыль или в соответствии с учетной политикой, установленной организацией для целей бухгалтерского учета.

#### Другие доходы

Как учитываются доходы при доверительном управлении имуществом?

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 декабря 2004 г. N 03-06-05-04/74 обратило внимание на особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций - участников договора доверительного управления имуществом, предусмотренные ст. 276 Кодекса. Согласно указанной статье Кодекса, в случае если по условиям указанного договора выгодоприобретателем является учредитель управления, доходы учредителя доверительного управления в рамках договора доверительного управления имуществом включаются в состав его внереализационных доходов, то есть не признаются доходами от реализации товаров, работ или услуг, которые могли быть получены только при непосредственном осуществлении предпринимательской деятельности.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 апреля 2006 г. N 03-03-04/2/111 указывает, что доверительный управляющий, осуществляющий доверительное управление ценными бумагами в рамках ОФБУ, представляет учредителям только сведения о стоимости (приросте стоимости) паев.

Как учитывается доход, распределяемый при участии в простом товариществе?

В случае если деятельность двух или нескольких организаций осуществляется в рамках договора о совместной деятельности в соответствии с гл. 38 Гражданского кодекса РСФСР от 11.06.1964 (определен конкретный вклад каждого из участников договора, руководство совместной деятельностью поручено одному предприятию, бухгалтерский учет хозяйственных операций осуществляется на отдельном балансе), то получаемые на финансирование совместной деятельности средства не подлежат обложению налогом на прибыль. Налогом будет облагаться лишь прибыль, полученная в результате совместной деятельности. Совместная деятельность при расчете налога на прибыль не признается реализацией товаров (работ, услуг) в сумме переданных предприятиями имущества, в том числе имущественных прав, в качестве вкладов участников простых товариществ.

В соответствии с договором ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником, на которого возложено ведение дел товарищества.

Участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов этого товарищества для целей налогообложения, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода доход каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в доходе товарищества, полученном за отчетный период от деятельности всех участников. О суммах причитающихся доходов каждому участнику товарищества участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов, обязан ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, сообщать каждому участнику этого товарищества. Можно сделать вывод, что если основной задачей созданного товарищества будет являться строительство здания, то до окончания строительства доходов у участников товарищества возникать не будет. По окончании строительства и передачи долей у каждого участника товарищества будет формироваться доход, включаемый в сумму внереализационных доходов и учитываемый при налогообложении. Сумма дохода будет равняться сумме полученной доли.

Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

При прекращении действия договора простого товарищества его участники при распределении дохода от деятельности товарищества не корректируют ранее учтенные ими при налогообложении доходы на доходы, фактически полученные ими при распределении дохода от деятельности товарищества.

При прекращении действия договора простого товарищества и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Правоотношения сторон по договору простого товарищества регулируются гл. 55 ГК РФ.

Согласно ст. 1041 ГК РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели. Пунктом 2 ст. 1050 ГК РФ установлено, что раздел имущества, находившегося в общей собственности товарищей, и возникших у них общих прав требования осуществляется в порядке, установленном ст. 252 ГК РФ.

В соответствии с п. 9 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признается доход, распределяемый в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе.

При этом на основании пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах первоначального взноса участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Таким образом, сумма стоимости имущества, передаваемого участнику при прекращении договора простого товарищества, превышающая сумму первоначального взноса, должна включаться в налоговую базу по налогу на прибыль как внереализационные доходы на основании ст. 250 НК РФ.

#### Порядок признания доходов от переуступки права требования долга

Переуступка права требования учитывается в налоговом учете в составе внереализационных доходов и расходов. В доходы включается сумма выручки, в расходы - сумма оплаты. В соответствии со ст. 279 НК РФ при учете операции необходимо учитывать следующее.

Организации - продавцы товаров, работ, услуг определяют доход по сумме, по которой передано обязательство до наступления срока платежа по договору, расход - по стоимости передаваемого товара по договору или стоимости выполненных работ. Если будет получена положительная разница (прибыль), то она включается в доход одновременно и в полной сумме.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-03-04/1/527.

Дата получения дохода при реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг определяется в соответствии с п. 5 ст. 271 Кодекса как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования. При уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения дохода от уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

Если будет получена отрицательная разница (убыток), то она учитывается только в размере процентов (ставка рефинансирования ЦБ, увеличенная в 1,1 раза), которые рассчитываются за период от даты уступки до даты передачи жилого помещения.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 20 апреля 2006 г. N 03-03-04/2/112. При переуступке права требования по кредиту доходом будет являться разница между стоимостью имущества, причитающегося налогоплательщику, с учетом суммы процентов, исчисленных (начисленных) до момента перехода права требования по кредиту, и стоимости его реализации, в данном случае равной сумме основного долга и начисленных за период нахождения права требования на балансе банка процентов по кредитному договору.

Организации - продавцы товаров, работ, услуг, передающие право требования после наступления срока платежа по договору, в случае если будет получен убыток, учитывают его

следующим образом. Убыток в размере 50% учитывается на дату уступки права требования, оставшиеся 50% учитываются в течение 45 дней после наступления даты уступки.

Все остальные организации, купившие право требования (получившие в качестве оплаты по операциям взаимозачета или мены), определяют доход как стоимость имущества, которое им причитается, а расход - как сумму понесенных расходов при покупке этого права. Полученный ими убыток учитывается единовременно.

## НДС

### Общие вопросы исчисления НДС в соответствии с требованиями, изложенными в главе 21 НК РФ

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются все предприятия и организации вне зависимости от видов деятельности, форм собственности, ведомственной принадлежности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д. От уплаты НДС освобождены только организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или уплату налога на вмененный доход.

Согласно положениям данного Кодекса организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, при следующем условии. Если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг этих организаций и предпринимателей без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн руб. в месяц по состоянию на 1 января 2006 г.

С 1 января 2006 г. право на освобождение можно получить, если сумма выручки за месяц не превышает 2 млн руб. без учета НДС. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что указанное положение не распространяется на плательщиков НДС, реализующих подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье.

Не применяется это положение и в отношении обязанностей, возникающих по уплате НДС в связи с ввозом товаров на российскую таможенную территорию.

Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное заявление и сведения, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

Освобождение организаций и предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится налоговым органом на срок, равный двенадцати последовательным календарным месяцам.

В том случае если в течение периода освобождения от обязанностей налогоплательщика будет иметь место факт превышения предельной суммы реализации товаров, работ и услуг, то налогоплательщики утрачивают право на освобождение и уплачивают налог на общих основаниях, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение, и до окончания периода освобождения.

С учетом повышения размера выручки в качестве основания для получения права на освобождение увеличился и лимит выручки, который позволяет организации продлить ранее полученное освобождение. Необходимо обратить внимание на требование, изложенное в Налоговом кодексе РФ, контроль за лимитом выручки следует проводить каждые три последовательных месяца, а не поквартально. Иначе говоря, например, сначала определяется сумма выручки в целом за январь, февраль, март, затем она определяется за февраль, март и апрель и так далее. Так как организация, получившая освобождение, не начисляет на выручку НДС, то для контроля используется вся сумма полученной выручки от продажи, без учета суммы полученных авансов и предоплат, также операционных и внереализационных доходов.

Право на освобождение организации теряют в том месяце, когда совокупная сумма выручки за три последующих месяца, определенные по вышеприведенной схеме, превысит 2 млн руб. Это означает, что организация должна увеличить стоимость отгруженной продукции на сумму НДС, а не выделять НДС с уже полученной суммы выручки.

### Операции, не подлежащие обложению НДС

В соответствии со ст. 146 НК не признаются объектами налогообложения по НДС:

- операции, указанные в п. 3 ст. 39 Кодекса;
- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению

указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

- операции по реализации земельных участков (долей в них).

Примечание. Постановление ФАС ЦО от 6 марта 2006 г. по делу N А09-12357/05-3. Денежные средства, перечисленные физическими лицами налогоплательщику по договорам о долевом участии в строительстве, направленные на финансирование строительства жилого дома, не подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДС.

Также от НДС освобождаются реализация товаров (работ, услуг) за пределами территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

С целью решения вопроса о наличии или отсутствии реализации работ (услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость в РФ, в случае когда продавец и покупатель работ (услуг) имеют местонахождения в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация, ст. 148 Кодекса установлен механизм определения места реализации работ (услуг).

Изменения, внесенные в ст. 148, призваны уточнить и дополнить условия, по которым местом реализации товаров, работ, услуг признается или не признается территория РФ.

В частности, с 1 января 2006 г. изменился порядок определения места реализации работ (услуг), связанных с воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, а также работ (услуг) по перевозке и транспортировке грузов.

Уточняются и дополняются условия, при соблюдении которых местом реализации работ и услуг признается территория Российской Федерации.

Местом реализации работ (услуг) является территория РФ, если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым и недвижимым имуществом, услуги по аренде;

- услуги в сфере культуры, искусства, образования, обучения, физической культуры, туризма, отдыха и спорта фактически оказываются на территории РФ;

- покупатель услуг осуществляет деятельность на территории РФ;

- фактически оказываются услуги по сдаче в аренду воздушных судов, морских судов или судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, а также лоцманские проводки;

- работы (услуги) по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем и услуги по перевозке производятся непосредственно на территории РФ;

- услуги по перевозке и непосредственно связанные с перевозкой оказываются российскими организациями, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории РФ;

- услуги (работы), непосредственно связанные с транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, выполняются предпринимателями или организациями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ.

Местом реализации не признается территория РФ, если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым и недвижимым имуществом, находящимся за пределами РФ;

- услуги фактически оказываются за пределами РФ в сфере культуры, искусства, образования, физкультуры, туризма, отдыха;

- покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории РФ.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 19 мая 2006 г. N 03-04-08/101. Российское юридическое лицо (исполнитель) намерено заключить контракт с иностранной компанией - нерезидентом (заказчик), по которому исполнитель обязуется проводить проверки (тестирование) программ для ЭВМ. Иностранная компания - заказчик деятельности в России не ведет, на налоговом учете не состоит и представительств не имеет.

Финансисты ответили следующим образом: местом реализации услуг по тестированию принадлежащих иностранной компании программ для ЭВМ, оказываемых российской организацией, признается территория Российской Федерации, и, соответственно, такие операции подлежат обложению налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации.

Для подтверждения выполненных работ (услуг) с целью подтверждения права на применения НДС необходимо предъявить заключенный с иностранными или российскими лицами договор и документы, подтверждающие факт выполнения работ (услуг).

#### Льготы по НДС

Глава 21 НК РФ определяет и те операции, которые не могут быть признаны в целях налогообложения реализацией товаров, работ и услуг и, соответственно, не могут служить объектом обложения НДС.

Это относится в первую очередь к продажам медицинской техники, изделиям медицинского назначения, к НДС, также к реализации протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним, технических средств, включая автотранспорт.

Реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями или учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, также не облагается данным налогом. При этом установленное ограничение применения льготы в части ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг не распространяется на организации, финансируемые из бюджета. Одновременно с этим закон достаточно четко определяет, что же относится к медицинским услугам, освобождаемым от НДС. Это услуги, предоставляемые медицинскими учреждениями по перечню услуг в рамках обязательного медицинского страхования. В этот перечень включены услуги, оказываемые населению медицинскими и санитарно-профилактическими учреждениями по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством.

Реализация услуг государственных и муниципальных учреждений социальной защиты по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, а также услуги медицинских учреждений, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным не включаются в облагаемый оборот и не облагаются налогом на добавленную стоимость.

В целях социальной защиты населения льготируется реализация услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведении занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, студиях и секциях, включая спортивные.

Льгота по налогу установлена также при реализации продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений.

Не увеличивается на сумму НДС оплата ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей.

Для снижения стоимости путевок и курсовок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, учреждения отдыха, расположенные на российской территории, их реализация не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Услуги, оказываемые без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним, не подлежат обложению данным налогом.

Освобождены от налогообложения также услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг.

Освобождены от налогообложения ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций.

Не подлежит налогообложению реализация:

1) услуг по предоставлению в аренду иностранной организации помещений на территории РФ при условии, что иностранные государства предоставляют аналогичную льготу гражданам РФ;

2) медицинского оборудования по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 17.01.2002 N 19, и медицинских товаров по перечню. Перечень необлагаемых НДС линз и оправ для очков утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.03.2001 N 240;

3) медицинских услуг учреждений, в т.ч. услуг, оказываемых врачами частной практики (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических, не финансируемых

из бюджета). Перечень утвержден Постановлением Правительства РФ от 20.02.2001 N 132 (в ред. от 16.09.2002);

- 4) услуг по уходу за больными;
  - 5) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях;
  - 6) продуктов питания, произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, дошкольных учреждений (только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или ФОМС) и организаций общественного питания при реализации продуктов указанным столовым или учреждениям;
  - 7) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов;
  - 8) услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (за исключением такси), а также морским, речным, железнодорожным, автомобильным (за исключением такси) пригородного сообщения в случае сохранения пассажирам льгот, утвержденных в установленном порядке;
  - 9) ритуальных услуг, работ по изготовлению надгробных памятников, продажа похоронных принадлежностей по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 31.07.2001 N 567;
  - 10) почтовых марок (за исключением коллекционных), конвертов, лотерейных билетов по решению Правительства РФ;
  - 11) монет из драгоценных металлов (кроме коллекционных);
  - 12) долей в уставном капитале организаций, паев в фондах, ценных бумаг;
  - 13) услуг по гарантийному ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов;
  - 14) услуг в сфере образования (учебно-производственного и воспитательного процесса);
  - 15) ремонтно-реставрационных работ памятников (истории и культуры), охраняемых государством, а также культовых зданий и сооружений религиозных организаций;
  - 16) жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;
  - 17) работ по реализации программ жилищного строительства и созданию центров профпереподготовки для военнослужащих и членов их семей, финансируемых за счет займов международных организаций, иностранных правительств, юридических и физических лиц в соответствии с межгосударственными соглашениями;
  - 18) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;
  - 19) услуг уполномоченных органов, за которые взимаются государственная пошлина, лицензионные, регистрационные и патентные пошлины, таможенные сборы и другие платежи в бюджет;
  - 20) товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
  - 21) товаров (за исключением подакцизных), работ, услуг, реализуемых в рамках безвозмездной помощи (содействия). В налоговые органы необходимо представить:
    - контракт с донором или получателем безвозмездной помощи;
    - удостоверение (по форме), подтверждающее принадлежность поставляемых товаров (работ, услуг) к гуманитарной или технической помощи;
    - выписку банка о фактическом поступлении выручки на счет налогоплательщика в российском банке;
  - 22) услуг учреждений культуры и искусства в своей сфере;
  - 23) работ (услуг) по производству кинопродукции, прав на использование кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
  - 24) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов;
  - 25) работ (услуг), в том числе ремонта по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания (лоцманская проводка, все виды портовых сборов, услуги судов портового флота, ремонтные и другие работы (услуги) в период стоянки);
  - 26) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также изготовлению и ремонту очковой оптики (кроме солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий.
- Не подлежат налогообложению на территории Российской Федерации следующие операции:
- 1) реализация, передача для собственных нужд предметов религиозного назначения (за исключением подакцизных товаров), производимых религиозными организациями, единственным учредителем которых являются религиозные организации, и литературы по Перечню, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 31.03.2001 N 251; организация культовых действий;
  - 2) передача имущества, в том числе имущественных прав коллегий адвокатов при реорганизации в соответствии с требованиями Федерального закона от 31.05.2002 N 63-ФЗ;

3) реализация, передача для собственных нужд товаров, произведенных этими организациями (за исключением подакцизных и по перечню Правительства РФ), работ, услуг (за исключением посреднических):

- общественными организациями инвалидов, где инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% только по перечню Правительства России;

- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов обществ инвалидов со средней численностью работников-инвалидов не менее 50% и их долей в ФОТ не менее 25% или единственным собственником имущества которых являются общества инвалидов;

- лечебно-производственными мастерскими при учреждениях здравоохранения и соцзащиты;

4) осуществление банковских операций, в том числе связанных с обслуживанием банковских карт, и получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности;

5) операции по обеспечению информационного и технологического взаимодействия между участниками банковских расчетов;

6) осуществление организациями банковских операций, не требующих в соответствии с законодательством лицензии ЦБ РФ;

7) реализация изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных), соответствующих зарегистрированным образцам (Постановление Правительства РФ от 18.01.2001 N 35 о регистрации образцов). Утвержден Перечень видов производства изделий народных художественных промыслов (Распоряжение администрации Санкт-Петербурга от 14.09.2001 N 809-ра);

8) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению;

9) проведение лотерей и организация тотализаторов и игр, основанных на риске;

10) реализация руды и других промышленных продуктов, содержащих драгметаллы, лома и отходов драгметаллов и драгкамней для производства и аффинажа. Реализация Госфонду драгметаллов и драгкамней, ЦБ РФ, банкам (за исключением налогоплательщиков, осуществляющих добычу или производство из лома и отходов). Реализация Госфонду драгкамней в сырье для обработки на экспорт;

11) реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям;

12) внутрисистемная реализация учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных товаров, работ, услуг;

13) безвозмездная передача товаров, работ, услуг в рамках благотворительности;

14) реализация билетов (по утвержденной форме) на спортивные мероприятия, сдача в аренду сооружений для мероприятий;

14а) реализация входных билетов и абонементов на посещение аттракционов в зоопарках, а также экскурсионных путевок;

15) оказание услуг коллегиями адвокатов, а также адвокатскими бюро и адвокатскими палатами своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

16) операции по предоставлению займов и оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;

17) услуги, связанные с обслуживанием банковских карт;

18) оказание услуг правового и технического характера нотариусами частной практики в соответствии с законодательством РФ;

19) выполнение НИОКР за счет бюджета, Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, внебюджетных фондов. Выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями по хозяйственным договорам;

20) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха и оздоровления детей, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками (бланками строгой отчетности);

21) проведение работ по тушению лесных пожаров;

22) реализация собственной продукции сельскохозяйственными предприятиями (удельный вес реализации сельхозпредприятиями не менее 70%) в счет натуральной оплаты труда, общественного питания своих работников;

23) реализация лома и отходов черных и цветных металлов;

24) передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение единицы которых не превышают 100 руб.;

25) при выполнении соглашения о разделе продукции:

- безвозмездная передача имущества инвестора оператору соглашения;

- передача другим участникам объединения соответствующей доли произведенной продукции;

- передача в собственность государства вновь созданного имущества, использованного при выполнении работ по соглашению.

Примечание. Осуществляя операции, не подлежащие налогообложению, налогоплательщик обязан вести раздельный учет.

Не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ:

1) с 01.01.2007 по 31.12.2008 не облагается ввоз племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных животных, племенных лошадей и племенного скота с последующей поставкой их сельхозтоваропроизводителям;

2) товаров (кроме подакцизных) и подакцизного минерального сырья в качестве безвозмездной помощи (содействия);

3) медицинских товаров, техники, лекарственных средств (по Перечням, утвержденным Постановлением Правительства РФ);

4) материалов для медицинских иммунобиологических препаратов (по Перечню Правительства РФ);

5) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям (особо ценных объектов культурного и национального наследия);

6) печатных изданий для библиотек и музеев, произведений кинематографии в рамках некоммерческих обменов;

7) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

8) товаров, производимых российскими организациями в результате деятельности на земле иностранных государств с правом землепользования по международному договору;

9) технологического оборудования, комплектующих и запчастей к нему в качестве вклада в уставный капитал организаций;

10) необработанных природных алмазов;

11) товаров для официального пользования дипломатическими представительствами, для личного пользования персоналом и членами их семей;

12) валюты РФ, иностранной валюты, ценных бумаг;

13) продукции морского промысла, выловленной и переработанной предприятиями РФ.

Не подлежит налогообложению реализация работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры и работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, выполняемых в рамках реализации целевых социально-экономических программ или проектов жилищного строительства для военнослужащих. При этом важно подчеркнуть, что освобождение от налогообложения производится при условии финансирования данных работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями или правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами в соответствии с межправительственными или межгосударственными соглашениями.

Примечание. Постановление ФАС УО от 19 декабря 2005 г. по делу N Ф09-5731/05-С2. Согласно пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории РФ услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях. Наличие или отсутствие лицензии на ведение данного вида деятельности в целях применения указанной льготы значения не имеет.

Освобождены от налогообложения также отдельные виды услуг, оказываемых учреждениями культуры. К ним, в частности, относятся услуги по предоставлению напрокат отдельного оборудования, музыкальных инструментов, культивентаря и некоторых других предметов, услуги по изготовлению копий экспонатов и документов из фондов указанных учреждений и копий в учебных целях, а также учебных пособий, услуги по фотокопированию, репродуцированию, ксерокопированию, микрокопированию с печатной продукции, а также услуги по звукозаписи проводимых этими учреждениями мероприятий и ряд других услуг.

Льгутируется также реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, экскурсионных билетов при условии, что форма этих билетов утверждена в установленном порядке как бланк строгой отчетности.

Льгутируется реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия, а также оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения этих мероприятий.

Не подлежат налогообложению операции по реализации предметов религиозного назначения (по перечню, утверждаемому Правительством по представлению религиозных

организаций и объединений), которые производятся и реализуются религиозными организациями или объединениями в рамках религиозной деятельности.

Освобождена от уплаты НДС реализация товаров, работ и услуг, произведенных общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%.

Не облагается налогом и продукция, работы и услуги, реализуемые организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%.

Льгота по НДС предоставлена также и тем учреждениям, единственным собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

Исключение в части льгот организациям, использующим труд инвалидов, сделано лишь для подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых и некоторых других товаров по перечню, утверждаемому Правительством по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов, а также для брокерских и иных посреднических услуг, оказываемых этими организациями. Указанные операции подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

Реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке, также не облагается налогом.

Если осуществляется передача товаров, выполнение работ или оказание услуг безвозмездно в рамках благотворительной деятельности (за исключением подакцизных товаров), то эти обороты не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Все виды финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме подлежат освобождению от уплаты НДС.

Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от уплаты налога при условии, что эти работы осуществляются за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров также является операцией, освобождаемой от налогообложения.

Действующим налоговым законодательством предусматривается также освобождение от НДС отдельных банковских операций, за исключением операций по инкассации. Льгота по налогу в части освобождения от уплаты НДС предусмотрена также при оказании услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

Проведение лотерей организациями, занимающимися игорным бизнесом, организация имми тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов, также освобождается от налогообложения.

Для получения всех указанных выше льгот в соответствии с действующим законодательством налогоплательщик обязан вести отдельный учет операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению.

Религиозные организации и объединения (а также те организации, единственным учредителем или участником которых является религиозная организация) пользуются льготой по НДС при реализации (или передаче для собственных нужд) предметов религиозного назначения и литературы. Такое право предоставлено пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ. Однако исходя из ранее действовавшей формулировки этого подпункта пользоваться льготой можно было только в том случае, если налогоплательщик одновременно и производит, и реализует предметы религиозного назначения (религиозную литературу). То, что реализация продукции, произведенной третьими лицами, под действие льготы не подпадает, разъясняли в своих письмах налоговые органы (Письмо УМНС России по г. Москве от 10.06.2003 N 24-11/30729). Однако религиозные организации и объединения, как правило, самостоятельно производства предметов религиозного назначения не осуществляют (этим занимаются их дочерние организации). Для того чтобы в таком случае также можно было применять льготу, в пп. 1 п. 3 ст. 149 НК РФ внесены изменения. Пользоваться льготой при реализации предметов религиозного назначения и религиозной литературы с 1 января 2007 г. можно при следующих условиях.

1. Продукция производится:

а) религиозными организациями (объединениями);

б) организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения).

2. Продукция реализуется:

а) самими производителями;

б) иными религиозными организациями (объединениями);

в) иными организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения).

Если же налогоплательщик продает религиозную литературу и предметы религиозного назначения, произведенные сторонними организациями, не являющимися религиозными (или организациями, единственным учредителем или участником которых - религиозная организация или объединение), льгота применяться по-прежнему не может.

От уплаты НДС при ввозе освобождаются товары (за исключением подакцизных), перемещаемые через таможенную границу РФ в рамках международного сотрудничества России в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов (пп. 13 п. 1 ст. 150 НК РФ).

Конкретный перечень товаров, подпадающих под освобождение, будет утвержден Правительством РФ.

### Экспортные операции

Ставка в размере 0%. Она применяется при реализации товаров, экспортируемых за пределы России, при условии их фактического вывоза за пределы российской таможенной территории и представления в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих факт экспорта.

К числу документов, подтверждающих факт экспорта, относятся следующие:

- контракт (или копия контракта) с иностранным лицом на поставку товара за пределы российской таможенной территории;

- выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от иностранного лица - покупателя указанного товара. Если же поступили наличные денежные средства, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российский банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки от иностранного лица;

- грузовая таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы российской таможенной территории;

- копии транспортных, товаросопроводительных или других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы российской территории.

Эта ставка распространяется также на работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы российской территории товаров и импортируемых в Россию.

Работы и услуги, непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой через российскую таможенную территорию транзитных товаров, также облагаются по ставке 0%.

Применение указанной налоговой ставки возможно при представлении традиционных в этом случае контракта на выполнение или оказание указанных услуг, выписки банка о фактическом поступлении выручки, а также грузовой таможенной декларации и копии транспортных, товаросопроводительных и таможенных документов.

С 1 января 2006 г. вступили в силу соответствующие изменения, касающиеся применения ставки 0% по НДС. В ст. 165 НК РФ внесено одно уточнение, согласно которому при поступлении выручки от третьего лица в налоговые органы наряду с выпиской банка (ее копией) представляется договор поручения по оплате за реализованный товар, заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 5 мая 2006 г. N 03-04-08/92. Вышеуказанная норма Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ применяется в случае поступления на счет налогоплательщика или комиссионера выручки не от иностранного лица, с которым заключен контракт на поставку товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации, а от иного лица.

Таким образом, если иностранный покупатель хочет поручить оплату третьему лицу, то он должен оформить это поручение отдельным договором, который должен быть подписан им (покупателем) и третьим лицом, которое будет осуществлять платеж. Затем покупатель должен передать этот договор экспортеру, который, в свою очередь, отнесет его в налоговый орган, чтобы подтвердить ставку 0%.

Теперь в п. 10 ст. 165 НК РФ добавлена норма, обязывающая налогоплательщиков разработать порядок определения суммы "входного" НДС, относящейся к экспортным операциям, и закрепить его в своей учетной политике для целей налогообложения. Отметим, что согласно п. 1 ст. 153 НК РФ при применении налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. В связи с тем что ставки НДС при реализации товаров на внутреннем рынке и в режиме экспорта различны (ст. 164 НК РФ), в целях правильного определения налоговой базы и исчисления налога на добавленную стоимость от их реализации следует обеспечить раздельное ведение учета реализуемой продукции в разрезе применяемых ставок.

Порядок ведения раздельного учета затрат по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%, и затрат по другим операциям законодательно не определен, поэтому организация может разработать и закрепить в учетной политике любой вариант раздельного учета. В том числе в учетной политике следует описать порядок учета сумм НДС, подлежащих вычету:

- прямой учет сумм НДС, приходящихся на экспортированные товары (работы, услуги);
- исчисление суммы НДС, относящейся к экспортируемым товарам, путем распределения исходя из доли экспорта в общем объеме реализованной продукции.

Очень часто организация, приобретая имущество, не знает, будет ли оно использовано на экспорт или нет. В случае когда на экспорт реализуются товары, приобретенные в предыдущих налоговых периодах, НДС, уплаченный поставщикам, может быть принят к вычету на основании п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ. Делается это в том периоде, когда указанные товары были оплачены и оприходованы, поскольку на момент принятия рассматриваемых сумм НДС к вычету налогоплательщиком были выполнены условия для вычета НДС, установленные гл. 21 НК РФ.

Условия для применения налогового вычета изменяются в том налоговом периоде, в котором товары реализованы на экспорт. Поэтому при реализации указанных товаров в режиме экспорта НДС, ранее принятый к вычету, должен быть восстановлен в декларации по налогу на добавленную стоимость. В последующем он подлежит вычету на основании декларации по налогу на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%, в тот момент и в том порядке, которые установлены п. 3 ст. 172 НК РФ. В случае если налогоплательщик не восстановит ранее принятый к вычету НДС, налоговые органы, вероятно, начислят пени на сумму заниженного налога (сумму вычетов).

Необходимо подчеркнуть, что подлежащая восстановлению сумма НДС по использованным в производстве экспортной продукции материалам должна быть определена по данным учета (счета-фактурам, книге покупок) с составлением бухгалтерской справки, форма которой должна быть утверждена руководителем предприятия в учетной политике.

Примечание. Предприятие может указать в приказе по учетной политике следующий способ распределения - НДС, предназначенный к вычету в отчетном периоде, распределяется пропорционально базе:

- а) по доле выручки, приходящейся на экспорт;
- б) по доле продукции, отгруженной на экспорт;
- в) по доле материалов, приходящихся на экспортную продукцию.

Счета-фактуры в целом по суммам, соответствующим расчетным показателям, регистрируются в книге покупок.

С учетом специфики конкретного производства методики распределения НДС могут быть сложнее, однако общий подход к распределению НДС (при невозможности определить его прямым путем), как правило, основан на пропорции между стоимостью или количеством отгруженной на экспорт и произведенной предприятием продукции.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 18 мая 2006 г. N 03-04-08/100. Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные при приобретении услуг, учитываемых в бухгалтерском учете как общехозяйственные расходы, принимаются к вычету в установленном порядке при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Кодекса.

Необходимо отметить, что были попытки налоговых органов доказать, что такой метод распределения НДС не соответствует п. 1 ст. 153 и п. 6 ст. 166 НК РФ, так как сумма НДС определяется не отдельно по каждой экспортной поставке, а в целом за месяц. Однако они не находят поддержки в судах (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.02.2004 по делу N А33-7549/03-С3-Ф02-397/04-С1, от 11.02.2004 по делу N А19-8733/03-33-Ф02-162/04-С1, от 16.12.2003 по делу N А19-8732/03-5-Ф02-4422/03-С1; ФАС Московского округа от 30.12.2003 по делу N КА-А40/10794-03, от 23.10.2003 по делу N КА-А40/7978-03; ФАС Западно-Сибирского округа

от 10.03.2004 по делу N Ф04/1287-333/A27-2004, от 26.11.2003 по делу N Ф04/5954-880/A67-2003 и другие).

В отдельный подпункт (пп. 9 п. 1 ст. 164 НК РФ) выделены работы (услуги), выполняемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте, по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров, а также работы (услуги), связанные с такой перевозкой или транспортировкой, в том числе работы (услуги) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке.

Перечень документов, необходимых для подтверждения ставки 0% при осуществлении этих операций, приведен в п. 5 ст. 165 НК РФ.

Сумма НДС, уплаченная поставщикам по приобретенным товарно-материальным ценностям и услугам, необходимым для производства продукции, поставляемой на экспорт, подлежит вычету в особом порядке (п. 3 ст. 172 НК РФ).

Полученные счета-фактуры по экспортируемым товарам и приобретенным услугам, связанным с осуществлением экспортных операций, бухгалтер регистрирует по общему правилу в журнале учета счетов-фактур полученных.

В настоящее время в соответствии с Приказом ГТК России N 830 и МНС России N БГ-3-06/299 от 21 августа 2001 г. "Об усилении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта" и принятым в его исполнение совместным Письмом ГТК России N 01-06/45626 и МНС России N АС-6-06/868@ от 15 ноября 2001 г. "О порядке взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении таможенного и налогового контроля при декларировании товаров в режиме экспорта" установлены дополнительные требования по представлению документов таможенному органу.

Суть этих требований состоит в следующем. При помещении товаров под таможенный режим экспорта декларант должен представить в таможенный орган копии счетов-фактур и счетов-проформ, полученных организацией-собственником экспортируемых товаров от продавца экспортируемых товаров, с отметкой о регистрации данных копий в налоговых органах по месту постановки на учет организаций - собственников экспортируемого товара.

Если в налоговый орган представляется копия счета-проформы, то одновременно должна быть представлена и соответствующая копия счета-фактуры, поскольку счет-проформа является предварительным счетом, выписывается, как правило, до отправки товара и указанные в нем данные о товаре могут не совпадать с данными в окончательном счете-фактуре. При этом налоговый орган осуществляет регистрацию только копии счета-фактуры.

Для того чтобы получить отметку о регистрации, экспортеру нужно представить в налоговую инспекцию по месту регистрации организации или предпринимателя следующие документы:

- 1) заявление произвольной формы о регистрации копий счетов-фактур с указанием таможенного органа, в котором будет осуществляться таможенное оформление товаров в режиме экспорта;
- 2) копии указанных счетов-фактур, заполненные и заверенные в установленном порядке, в двух экземплярах.

При этом налоговики обязаны зарегистрировать полученные копии счетов-фактур в срок не более семи календарных дней с даты их поступления в налоговый орган. Заявление и одна копия счета-фактуры остаются на хранении в налоговом органе, вторая копия счета-фактуры выдается на руки или направляется по почте экспортеру. Датой поступления счета-фактуры на регистрацию является день представления документов лично экспортером (его представителем). Налогоплательщик вправе отправить счета-фактуры и заявление для регистрации по почте. В этом случае необходимо составить опись передаваемых документов. Срок, в течение которого налоговыми органами должны будут зарегистрировать счета-фактуры, будет исчисляться со дня получения налоговыми органами заказного письма.

Представленные в таможенный орган копии счетов-фактур и счетов-проформ должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером экспортера и заверены печатью организации.

В случае же если товары экспортируются непосредственно организацией - собственником товаров и производство этих товаров является основным предметом деятельности организации, то счета-фактуры и счета-проформы не представляются при наличии соответствующего подтверждения налогового органа по месту постановки организации на налоговый учет.

Для получения такого документа экспортер должен представить в налоговый орган:

- 1) заявление произвольной формы о том, что производство экспортируемых товаров является основным предметом его деятельности;
- 2) документы, подтверждающие этот факт (первичные бухгалтерские документы, учетные регистры, опись основных средств и документы, подтверждающие их наличие, и т.д.).

Налоговый орган при наличии у него информации, подтверждающей, что производство экспортируемых товаров является основным видом деятельности организации по ОКОНХ, в срок не более семи календарных дней, считая с даты подачи документов, выдает экспортеру справку по установленной форме.

Справка действительна для предъявления в таможенный орган, производящий таможенное оформление соответствующих товаров, в течение трех месяцев со дня ее выдачи налоговым органом.

При этом выдаваемая налоговыми органами справка или зарегистрированные копии счетов-фактур принимаются таможенным органом одновременно с другими документами, необходимыми для таможенного оформления груза. Отметим, что, в случае если декларант не представил полный пакет документов, необходимых для таможенного оформления, например зарегистрированные в установленном порядке счета-фактуры, таможенное оформление товаров в режиме экспорта не производится.

Согласно п. п. 1 и 2 Правил ведения книги покупок и продаж, покупатель учитывает полученные от продавцов счета-фактуры в журнале учета полученных счетов-фактур по мере их поступления от продавцов в хронологическом порядке. Пунктом 8 данного документа установлено, что счета-фактуры подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом вычеты сумм НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) в таможенном режиме экспорта производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, и на основании отдельной налоговой декларации (п. 3 ст. 172 НК РФ).

После того как экспорт состоялся, налогоплательщику дается 180 дней для сбора полного пакета документов, необходимых для подтверждения экспорта. Если до истечения 180 дней организация или предприниматель представляет в налоговые органы полный пакет документов для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки налога, то суммы налога на добавленную стоимость, ранее уплаченные поставщикам, можно принять к вычету. Этот срок начинает исчисляться с даты оформления региональным таможенным органом грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта.

В этом налоговом периоде счета-фактуры регистрируются в книге покупок, а сумма НДС указывается в налоговой декларации по НДС по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0%. При этом если расчеты производятся между экспортером и его зарубежным партнером в иностранной валюте, выручка для целей определения налогооблагаемой базы пересчитывается в рубль по курсу Центрального банка РФ на дату реализации товаров (работ, услуг) (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Если в дальнейшем пакет документов, подтверждающий экспорт, будет собран и предъявлен в налоговые органы после 181-го дня, уплаченные суммы налога подлежат возврату в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 176 НК РФ.

Примечание. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 мая 2006 г. N 15326/05. Поскольку налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по ставке 0% и документы, указанные в п. 1 ст. 165 Кодекса, были поданы Обществом с пропуском установленного законом 180-дневного срока, у него возникла обязанность по уплате налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 10%.

Из предписаний п. 9 ст. 165 Кодекса следует, что обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в определенных этой нормой обстоятельствах возникает на 181-й день, считая с даты выпуска товаров региональными таможенными органами в режиме экспорта или транзита. Поэтому с учетом подтверждения решением налогового органа обоснованности применения налогоплательщиком ставки 0% по налогу на добавленную стоимость, предусмотренные ст. 75 Кодекса, пени начисляются начиная со 181-го дня и до дня подачи налоговой декларации по налоговой ставке 0% вместе с указанными Кодексом документами.

В том случае если по каким-то причинам налогоплательщику не удастся собрать полный пакет документов, подтверждающий экспорт, на 181-й день со дня оформления грузовой таможенной декларации придется включить в налогооблагаемую базу по НДС стоимость отгруженного товара. Причем неподтвержденный экспорт включается в налоговую базу по НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ на день отгрузки (п. 9 ст. 167 НК РФ). В этом случае организации необходимо подать уточненную декларацию за тот отчетный период, в котором была произведена отгрузка товаров на экспорт. Причем, по нашему мнению, налогоплательщику стоит выписать счет-фактуру в текущем периоде и на его основании сделать дополнительную запись в книге продаж.

Примечание. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 апреля 2006 г. N 14227/05. Перевозчик при реализации услуг по транспортировке экспортируемых грузов должен дополнительно к цене реализуемых услуг предъявить к оплате экспортеру соответствующую сумму налога на добавленную стоимость, выставив счет-фактуру с указанием надлежащей налоговой ставки 0%.

Но в то же время у экспортера возникает право на вычет.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 июня 2006 г. N Ф04-3879/2006(23946-А02-34). Возмещение налогоплательщику уплаченных им поставщику сумм налога на добавленную стоимость производится в размере положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения.

Счета-фактуры по приобретенным товарам (работам, услугам) регистрируются в книге покупок. При этом также в налоговые органы сдается отдельная налоговая декларация. В ней заполняется разд. 2, который предусмотрен для отражения операций по неподтвержденному экспорту.

Примечание. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.04.2006 N А56-11330/2005. Налоговая инспекция отказала Обществу в возмещении НДС, пояснив это тем, что Общество не представило полные таможенные декларации. Суд признал этот отказ недействительным, поскольку в ст. 165 НК РФ не указано, какую таможенную декларацию (полную, временную, временную периодическую) налогоплательщик должен представить в инспекцию в целях подтверждения обоснованности применения ставки налога 0%. В этой статье нет требования о наличии в декларации соответствующих отметок таможни, осуществившей выпуск товаров в режиме экспорта.

Зачастую налоговые органы отказывают налогоплательщику в вычете НДС по экспортным контрактам, обосновывая это недобросовестностью поставщика экспортируемых товаров (работ, услуг).

Арбитражная практика свидетельствует, что такая позиция налоговых органов не находит поддержки в судах. Рассмотрим несколько таких дел. К примеру, решение Федерального арбитражного суда Центрального округа от 2 июня 2004 г. N А14-10735-03/360/28.

Общество обратилось с заявлением в арбитражный суд, чтобы он признал недействительным решение налогового органа, отказавшегося возместить "входной" НДС по товарам, отгруженным на экспорт. Суд принял решение в пользу налогоплательщика. Общество представило в налоговую инспекцию декларацию по НДС по ставке 0%, заявив к возмещению НДС при реализации товаров на экспорт. Одновременно с налоговой декларацией Общество представило документы, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов. Однако налоговая инспекция не могла провести встречную проверку производителя экспортируемого товара, а потому отказала Обществу в его требованиях.

Налогоплательщик выполнил все условия, предусмотренные ст. ст. 164 и 165 НК РФ, представив все необходимые документы, чтобы подтвердить свое право на применение ставки по НДС в размере 0% при осуществлении экспорта. Ссылка налогового органа на то обстоятельство, что товар, реализованный в последующем на экспорт, налогоплательщик приобретал у поставщиков, местонахождение которых не установлено, несостоятельна. Ведь со своей стороны налогоплательщик документально подтвердил обоснованность налоговых вычетов.

Суд поддержал позицию налогоплательщика. При этом он указал, что действующее налоговое законодательство (в частности ст. ст. 172 и 176 НК РФ) не ставит право экспортера на применение по НДС ставки 0% в зависимость от уплаты этого налога поставщиками.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 15 июня 2004 г. N А23-3371/03А-18-315.

Общество обратилось с заявлением в арбитражный суд, чтобы он признал недействительными письма налогового органа в части отказа в возмещении НДС.

По результатам проверки руководитель налоговой инспекции направил Обществу письмо об отказе в возмещении НДС. Основанием для этого послужило то, что налоговая инспекция не может подтвердить уплату НДС поставщиком товара, поскольку от него не получены налоговая и бухгалтерская отчетности.

Согласно ст. 164 НК РФ налогообложение производится по ставке 0% при реализации товаров на экспорт при условии, что они фактически вывезены за пределы таможенной территории РФ и в налоговую инспекцию представлены документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ.

В указанной статье определен исчерпывающий перечень документов, которые налогоплательщик должен представить, чтобы подтвердить право применить налоговую ставку 0%. Помимо этих документов нужно представить отдельную декларацию по НДС по операциям,

облагаемым по налоговой ставке 0% (п. 6 ст. 164 НК РФ). Все эти требования Общество выполнило.

Налоговая инспекция отказывает в возмещении сумм НДС, поскольку поставщик комплектующих изделий не представляет в налоговый орган документы для проведения встречной проверки. Однако, по мнению налогоплательщика, это неправомерно.

Обществу ставится в вину то, что поставщик товаров не исполнил свои обязанности по уплате НДС в бюджет. Однако налоговое законодательство не ставит возмещение НДС по экспортным операциям в зависимость от добросовестности поставщика товаров. Требовать иные документы, не предусмотренные налоговым законодательством для подтверждения права налогоплательщика на применение налоговой ставки 0%, налоговые органы не вправе.

Таким образом, экспортер выполнил установленную законом обязанность и требования, предусмотренные ст. 165 НК РФ. Поэтому он законно и обоснованно имеет право на применение налоговой ставки в размере 0%.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 июня 2006 г. N А56-32528/2005. При этом следует отметить, что отсутствие налогоплательщика по адресу, указанному в его учредительных документах, не предусмотрено нормами Налогового кодекса Российской Федерации в качестве основания для отказа экспортеру в возмещении сумм налога на добавленную стоимость.

Необоснован и довод налогового органа об отсутствии сведений об уплате поставщиками Общества сумм налога на добавленную стоимость в бюджет. Право налогоплательщика на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных им при осуществлении экспортных операций, не связывается нормами гл. 21 Налогового кодекса с фактическим внесением сумм налога в бюджет поставщиками товаров (работ, услуг), использованных для этих операций, не устанавливается и обязанность экспортера подтвердить эти обстоятельства при предъявлении налога на добавленную стоимость к возмещению.

Решения не в пользу налогоплательщиков.

Постановления Президиума ВАС РФ от 13.12.2005 N 9841/05, от 13.12.2005 N 10048/05, от 13.12.2005 N 10053/05 об отказе налогоплательщику в праве на возмещение налога на добавленную стоимость в связи с наличием многочисленных нарушений у его поставщиков. Рассмотрим правовые основания и доказательства, предъявленные суду налоговым органом, которые послужили основанием для отмены решений, принятых нижестоящими арбитражными судами. По мнению Президиума ВАС РФ, судами не учтено, что представление полного пакета документов, соответствующих требованиям ст. 165 НК РФ, не влечет автоматического применения налоговой ставки 0% и возмещения налога на добавленную стоимость. Это является лишь условием, подтверждающим факт реального экспорта и уплату налога на добавленную стоимость.

В этом деле Президиум ВАС РФ сформулировал следующую правовую позицию: при решении вопроса о применении налоговой ставки 0% и налоговых вычетов должны учитываться результаты встречных проверок налоговым органом достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов, проверки предприятий-поставщиков с целью установления факта выполнения безусловной обязанности поставщиков уплатить налог на добавленную стоимость в денежной форме.

Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 12 сентября 2006 г. N 5395/06. В этом Постановлении был вынесен отказ в признании иска налогоплательщика, так как из материалов дела следовало, что экспортная сделка носит фиктивный характер и поставщики вызывают сомнения.

Постановление ФАС ДВО от 15 февраля 2006 г. по делу N Ф03-А73/06-2/6. Источника для возмещения суммы налога не имеется, так как поставщик не выполнил обязанности по уплате НДС в бюджет, а в представленном налогоплательщиком для обоснования права на возмещение налога счете-фактуре содержится недостоверная информация о юридическом адресе поставщика, что не позволяет в соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ принять налог к вычету или возмещению.

Постановление ФАС ЦО от 22 февраля 2006 г. по делу N А62-2791/2004. Положения ст. 176 НК РФ находятся во взаимосвязи со ст. ст. 171 и 172 НК РФ и предполагают возможность возмещения налогов из бюджета при наличии реальных хозяйственных операций и при проведении сделок с реальными товарами, что, в свою очередь, предполагает уплату НДС в федеральный бюджет.

Постановления ФАС ЗСО от 1 февраля 2006 г. по делу N Ф04-9/2006(19226-А70-6), от 30 января 2006 г. по делу N Ф04-10069/2005(19203-А67-34). Отсутствие регистрации поставщиков товара (работ, услуг) в ЕГРЮЛ, в налоговом органе, ненахождение по юридическому и фактическому адресам лишает налогоплательщика права на вычет, поскольку налогоплательщик, не воспользовавшийся своим правом обеспечить документальное подтверждение достоверности сведений, на основании которых он претендует на налоговые вычеты, несет риск неблагоприятных последствий своего бездействия.

Как видно, именно в последнее время увеличилось количество проигранных дел, связанных с возмещением экспортного НДС, это предполагает, что налогоплательщики должны более внимательно подходить к выбору поставщиков.

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта (за исключением нефти, природного газа, включая стабильный газовый конденсат, которые экспортируются на территории государств - участников Содружества Независимых Государств), производится по налоговой ставке 0%.

Данное положение распространяется на работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и импортируемых в РФ, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги), а также работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем.

Новая редакция пп. 3 п. 4 ст. 165 НК РФ, освобождая перевозчика от представления таможенной декларации, допускает двоякое толкование. В частности, перевозчики освобождены от представления таможенной декларации за исключением случаев, когда перевозимый товар был помещен под таможенный режим международного таможенного транзита.

Таким образом, перевозчик, как правило, не являющийся грузовладельцем, подтверждая обоснованность применения налоговой ставки 0% по НДС, должен доказать, что перевозимый им товар не был помещен под таможенный режим международного таможенного транзита, что возможно путем получения соответствующей таможенной декларации.

Представители налоговых органов после получения консультации из Федеральной налоговой службы Российской Федерации со ссылкой на новую редакцию абз. 1 п. 9 ст. 165 НК РФ придерживаются позиции о нераспространении предоставленного законодателем 180-дневного срока на сбор пакета документов на перевозчиков, у которых в соответствии с пп. 3 п. 4 ст. 165 НК РФ исключена обязанность по представлению таможенной декларации. При этом, как утверждают налоговые органы, в случае если перевозчик не представил в налоговую инспекцию до 20-го числа месяца, следующего за окончанием перевозки (рейса), пакет подтверждающих документов, то вся сумма подлежит обложению НДС по ставке 18%.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 июля 2006 г. N 03-04-08/142. Согласно пп. 1, 2 и 4 п. 4 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации для российских организаций, оказывающих услуги по перевозке товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, обязанность представлять таможенные декларации в налоговые органы для подтверждения правомерности применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость не установлена.

Если перевозка осуществляется до помещения груза под таможенный режим экспорта, то налогообложение услуг перевозчика производится по налоговой ставке 18% на основании п. 3 ст. 164 НК РФ.

Начиная с 2007 г. специальная процедура возмещения сумм НДС по экспортным операциям, по сути, отменена: вычеты НДС по внутренним и внешним операциям следует отражать в одной декларации. Процедура возмещения установлена общая и применяется только в том случае, если сумма НДС, уплаченная по внутренним и экспортным операциям, превышает общую сумму налога, исчисленную налогоплательщиком (п. 1 ст. 176 НК РФ).

Теперь порядок применения вычетов по суммам НДС, относящихся к экспортным операциям, выглядит следующим образом.

Ситуация 1. Если налогоплательщик собрал документы, подтверждающие применение нулевой ставки НДС, в 180-дневный срок, то вычеты "входящего" НДС производятся на момент определения налоговой базы, то есть в последний день месяца, в котором собраны предусмотренные ст. 165 НК РФ документы (абз. 1 п. 3 ст. 172 НК РФ). Отражаются вычеты по экспортным операциям в той же декларации, что и вычеты по внутренним операциям.

Ситуация 2. Если документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ, не собраны в 180-дневный срок, то, как и прежде, налог должен быть уплачен по ставке 10 или 18% (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ). Момент определения налоговой базы - день отгрузки товаров на экспорт (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ). Важно, что на этот же момент (отгрузки на экспорт) у налогоплательщика появляется право на вычет "входящего" НДС по экспортированным товарам - теперь это прямо следует из п. 3 ст. 172 НК РФ.

Если налогоплательщик в дальнейшем соберет документы, подтверждающие применение ставки НДС 0%, то на последний день месяца, в котором собраны эти документы, он сможет принять к вычету сумму налога, исчисленную им по неподтвержденному экспорту (п. 10 ст. 171, абз. 2 п. 3 ст. 172 НК РФ).

Отдельную декларацию по ставке 0% не нужно представлять начиная с 1 января 2007 г.:

1) если отгрузка товаров на экспорт произошла в 2006 г. и полный пакет документов был собран в 2006 г., то необходимо подавать отдельную декларацию по ставке 0%;

2) если товар был отгружен в 2006 г., а полный пакет документов будет собран в 2007 г., то отражать "экспортный" НДС следует в той же декларации, что и внутренние операции.

#### Порядок применения ставки 0% при экспорте товаров в Республику Беларусь

Организация реализует товары на экспорт в Республику Беларусь. Вправе ли она не собирать пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ для подтверждения ставки 0%, а начислять НДС на реализуемый товар по ставке 10 или 18%? Вправе ли она не вести отдельный учет входного НДС и принимать его к вычету в том отчетном периоде, когда товары оприходованы, документально подтверждены и имеется счет-фактура?

Письмо Минфина России от 9 ноября 2006 г. N 03-04-08/229. Нормами действующего законодательства о налоге на добавленную стоимость в отношении операций по реализации товаров, вывозимых с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь, применение налога на добавленную стоимость в порядке, установленном для операций по реализации товаров на территории Российской Федерации, облагаемых данным налогом по ставкам в размере 10 или 18%, не предусматривается.

На основании п. 1 разд. II Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь налогоплательщик имеет право на налоговые вычеты в соответствии со ст. ст. 171, 172 НК РФ.

Налоговый орган проводит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов, а также освобождения от уплаты акцизов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. Срок проведения проверки составляет три месяца со дня представления налогоплательщиком в налоговый орган декларации и вышеназванных документов.

Порядок проставления налоговыми органами отметок на счетах-фактурах (далее - Порядок) при экспорте товаров в Республику Беларусь утвержден Приказом Минфина России от 20 января 2005 г. N 3н, зарегистрированным в Минюсте России 1 марта 2005 г. (регистрационный номер 6363).

Согласно п. 2 Порядка налогоплательщик, являющийся собственником товара, реализуемого на территорию Республики Беларусь, обращается в налоговый орган по месту учета для проставления отметок на счетах-фактурах, составленных российскими продавцами для белорусских покупателей. В Письме Минфина России от 24 марта 2005 г. N 03-04-08/64 указано: проставление отметок на счетах-фактурах в иных налоговых органах, включая налоговые органы по месту фактического нахождения налогоплательщика, Порядком не предусмотрено.

В налоговый орган по месту учета для проставления отметок на счетах-фактурах, составленных российскими продавцами товаров для белорусских покупателей, представляются следующие документы:

- заявление произвольной формы о проставлении отметок на счетах-фактурах;
- счета-фактуры, составленные российскими продавцами товаров для белорусских покупателей.

Документы могут быть представлены в налоговый орган лично или представителем экспортера либо направлены по почте заказным письмом с описью вложения. В случае направления документов по почте заказным письмом датой представления в налоговые органы документов считается шестой день начиная с даты его отправки.

Проставление отметок на счетах-фактурах производится должностными лицами структурного подразделения, ответственного за работу с налогоплательщиками, уполномоченными в соответствии с приказом руководителя (его заместителя) налогового органа, в срок не более пяти рабочих дней с даты представления в налоговый орган документов посредством проставления на каждом счете-фактуре штампа "Зарегистрировано". При этом необходимо указание даты регистрации и регистрационного номера, удостоверяемых подписью должностного лица налогового органа, проставившего отметку.

Что касается срока, в течение которого российский налогоплательщик должен представить белорусским покупателям счета-фактуры с отметками российского налогового органа, то нормами Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004 и Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, являющегося неотъемлемой частью Соглашения, такой срок не установлен. В связи с этим счета-фактуры с отметками российского налогового органа могут передаваться белорусскому покупателю как при отгрузке товаров, так и после их отгрузки.

Письмо Федеральной налоговой службы от 15 мая 2006 г. N ММ-6-03/490@ "О налоге на добавленную стоимость при импорте и экспорте товаров во взаимной торговле с Республикой Беларусь" указало, что если после принятия на учет товаров, ввезенных с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации, представления налогоплательщиком-покупателем в налоговый орган налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и уплаты НДС, покупателем установлено, что товар не соответствует договору, то налогоплательщик-покупатель, в случае если им заявлено продавцу о замене товаров либо об отказе от исполнения договора купли-продажи, может представить корректирующую налоговую декларацию. При этом если покупателем является организация, то указанная корректирующая налоговая декларация представляется не ранее периода, в котором налогоплательщик отразил на счетах бухгалтерского учета соответствующие расчеты по претензиям к поставщику (продавцу) за поставленные товары.

В Соглашении от 15 сентября 2004 г. между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь такие нюансы не предусмотрены. Однако оно обязывает экспортера помимо документов, непосредственно в нем указанных, представлять и другие бумаги, предусмотренные национальным законодательством. То есть при вывозе товаров в Белоруссию через посредника, в том числе участвующего в расчетах, экспортер представит в налоговую и перечисленные выше организации дополнительные документы. Но вот признают ли инспекторы белорусский экспорт подтвержденным, судить сложно. Для вывоза товаров в прочие страны такой комплект документов считается достаточным обоснованием применения нулевой ставки.

Порядок, утвержденный Приказом Минфина России от 20 января 2005 г. N 3н, предусматривает, что сделать это должен именно собственник товара. Как подчеркнуто в Письме Минфина России от 10 марта 2005 г. N 03-04-08/44, на основании данных положений указанного п. 2 Порядка следует, что если реализация товаров в Республику Беларусь осуществляется через агента (комиссионера), то собственник товаров (принципал, комитент), который в данном случае не является продавцом товаров для белорусского покупателя, регистрирует в налоговом органе по месту учета счета-фактуры, составленные российскими продавцами (агентами, комиссионерами).

#### Определение налоговой базы по НДС

Налоговая база для исчисления и уплаты НДС определяется в зависимости от особенностей реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных на стороне товаров, работ и услуг. При этом важно иметь в виду, что в случае применения налогоплательщиком при реализации, а также при передаче, выполнении или оказании для собственных нужд товаров, работ или услуг различных налоговых ставок налоговая база должна определяться отдельно по каждому виду товаров, работ и услуг, облагаемых по разным ставкам.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В том случае если производится продукция, облагаемая по разным ставкам, общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

В случае реализации товаров, в цены которых включен НДС, применяются расчетные ставки в размере соответственно 10/110 и 18/118%.

Налогообложение по указанным расчетным налоговым ставкам производится при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ и услуг (авансовые платежи, финансовая помощь, процент или дисконт по векселям и т.д.), а также при удержании налоговыми агентами.

В соответствии с редакцией п. 1 ст. 167 НК РФ с 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы будет признаваться более ранняя из двух дат:

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

Итак, если отгрузка товаров (работ, услуг) покупателю происходит до момента оплаты, то НДС уплачивается в бюджет в момент отгрузки.

Примечание. Постановления ФАС ЦО от 2 февраля 2006 г. по делу N А54-3338/2005-С4, ФАС ЗСО от 9 марта 2006 г. по делу N Ф04-8885/2005(20013-А27-3), Ф04-8885/2005(20554-А27-3).

Денежные суммы, полученные плательщиком НДС до отгрузки товаров, когда предоплата и поставка товара произошли в одном налоговом периоде, не могут рассматриваться в качестве авансовых платежей и не должны увеличивать налоговую базу в порядке, предусмотренном ст. 162 НК РФ.

При получении авансовых платежей НДС уплачивается в бюджет в момент получения денег. При последующей отгрузке НДС нужно будет начислять исходя из всей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) с одновременным вычетом НДС, исчисленного при получении аванса.

НДС необходимо начислять в момент физической отгрузки (передачи) товаров независимо от момента перехода права собственности.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16 марта 2006 г. N 03-04-11/53 указало, что:

- датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи) для доставки покупателю;

- в случае если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, то в соответствии с п. 3 ст. 167 Кодекса такая передача права собственности в целях применения налога на добавленную стоимость приравнивается к его отгрузке. При этом датой отгрузки такого товара признается дата передачи права собственности, указанная в документе, подтверждающем передачу права собственности.

Поправка, внесенная в п. 3 ст. 153 НК РФ, уточняет порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) за иностранную валюту.

Выручку нужно пересчитывать в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы.

В результате налог нужно будет рассчитывать следующим образом.

Если отгрузка товаров (работ, услуг), передача имущественных прав осуществляются до момента оплаты, то выручка в рублях и, соответственно, сумма налога определяются по курсу на дату отгрузки и в дальнейшем не пересчитываются.

При получении авансовых платежей НДС придется уплатить в рублях исходя из курса ЦБ РФ, действовавшего на дату поступления денег на валютный счет.

При осуществлении налогоплательщиками предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии или же агентских договоров налоговая база представляет собой сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений или любых других доходов при исполнении каждого из указанных договоров.

При реализации товаров, работ и услуг на безвозмездной основе дата их реализации определяется как день отгрузки этого товара, выполнения работ или оказания услуг.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления датой их выполнения является день принятия на учет соответствующего объекта, завершенного капитальным строительством.

Суммы, полученные в виде процента или дисконта по облигациям и векселям, выданным в счет оплаты за реализованные товары, работы и услуги, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, также увеличивают налоговую базу налогоплательщика.

Отдельное правило предусмотрено для экспортеров и лиц, выполняющих работы (услуги), связанные с экспортом. Они будут пересчитывать валютную выручку в рубли по курсу на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Включаются в налоговую базу также суммы авансовых или других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но это положение не распространяется на авансовые или другие платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

В качестве исключения из общего правила от налогообложения освобождены авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых НДС по ставке 0% (п. 9 ст. 154 НК РФ, вступивший в силу с 1 января 2006 г.).

С 1 января 2006 г. экспортерам не нужно уплачивать НДС при получении авансов в счет предстоящей поставки товаров на экспорт. НДС придется заплатить в бюджет только в том случае, если в течение 180 дней с момента отгрузки товаров на экспорт в налоговый орган не будут представлены документы, подтверждающие факт экспорта (предусмотренные ст. 165 НК РФ).

Еще одной категории налогоплательщиков предоставлено право не платить НДС при получении авансов и предоплат. Это производители товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

При получении авансов в счет предстоящей поставки таких товаров (работ, услуг) налогоплательщик может воспользоваться предоставленным ему правом не платить НДС с суммы поступившего аванса. В этом случае НДС уплачивается только в момент отгрузки товаров (работ, услуг) с полной стоимости отгруженных товаров (работ, услуг). Для получения этого права надо соблюсти следующие условия:

1) товары (работы, услуги) должны быть включены в перечень, определяемый Правительством РФ. Постановление Правительства РФ от 28 июля 2006 г. N 468 "Об утверждении

Перечней товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет свыше 6 месяцев";

2) у налогоплательщика должен быть документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя, выданный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью этого органа;

3) при получении аванса в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией необходимо представить контракт с покупателем и документ, подтверждающий длительность производственного цикла (см. выше п. 2);

4) налогоплательщик должен вести отдельный учет осуществляемых операций и сумм "входного" НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций;

5) суммы "входного" НДС могут быть предъявлены к вычету только в момент определения налоговой базы, то есть в тот момент, когда налогоплательщик отгрузит покупателю товары (работы, услуги) и начислит НДС на их полную стоимость.

Эти налогоплательщики должны были по состоянию на 1 января 2006 г. провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности и выделить из нее суммы:

- дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, облагаемые НДС;

- кредиторской задолженности за неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, принятые к учету до 1 января 2006 г., в составе которой есть суммы "входного" НДС, подлежащие вычету.

Переход с 1 января 2006 г. на исчисление НДС по отгрузке не означает, что по состоянию на 1 января 2006 г. налогоплательщику придется начислить НДС на стоимость всех товаров (работ, услуг), (если он применял учетную политику по оплате) имущественных прав, отгруженных до 1 января 2006 г., но не оплаченных до этой даты. Уплата НДС по этим товарам (работам, услугам) будет осуществляться по мере поступления оплаты от покупателей.

И только если до 1 января 2008 г. дебиторская задолженность так и не будет погашена, то ее придется включить в налоговую базу по НДС в первом налоговом периоде 2008 г.

Фактически на период с 1 января 2006 г. по 1 января 2008 г. (то есть на два года) в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных до 1 января 2006 г., сохраняется прежний порядок уплаты НДС (по оплате).

На этот период сохраняется и обязанность уплачивать НДС в случае списания дебиторской задолженности (НДС начисляется на более раннюю из двух дат: день истечения срока исковой давности или день списания дебиторской задолженности). Выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Банка России, который действовал на дату фактической реализации товаров, работ и услуг или на дату осуществления расходов.

#### Определение налоговой базы по НДС при передаче имущественных прав

Особенностям определения налоговой базы при передаче имущественных прав посвящена ст. 155 НК РФ. Порядок определения налоговой базы при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, остается прежним как для первого, так и для всех последующих кредиторов.

Для остальных случаев передачи имущественных прав вводятся следующие правила.

1. При передаче имущественных прав (в том числе участниками долевого строительства) на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118 от суммы разницы между ценой уступки и расходами на приобретение передаваемых прав. Налог уплачивается в бюджет в момент заключения сделки.

2. При приобретении денежного требования у третьих лиц НДС уплачивается в момент получения исполнения от должника или в момент последующей переуступки этого требования. Сумма налога определяется по расчетной ставке 18/118 от суммы превышения полученного дохода над суммой расходов на приобретение указанного требования.

3. При передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав НДС исчисляется по ставке 18% исходя из всей суммы полученного по этой сделке дохода (без учета НДС).

Перечень льгот, предусмотренный ст. 149 НК РФ, также подвергся значительной переработке.

Так, например, в пп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ добавлена льгота в отношении таможенных сборов за хранение.

Письмо Минфина России от 20.09.2006 N 03-04-10/13. Финансовое ведомство в очередной раз обратилось к вопросу о порядке обложения НДС операций, связанных с передачей права требования на долю в строящемся объекте.

Ссылаясь на положения пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, Минфин России разъяснил, что передача права требования на долю в строящемся жилым и (или) нежилым помещением от инвестора к соинвестору есть не что иное, как передача имущественных прав. Соответственно, возникает объект налогообложения по НДС. Финансовое ведомство считает, что при передаче имущественных прав на долю в нежилых помещениях налоговую базу надо определять в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 153 НК РФ, то есть исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате этих прав.

#### Исполнение обязанностей налогового агента

При предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества.

Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

С 1 января 2006 г. расширился перечень оснований, по которым организация (предприниматель) признается налоговым агентом по НДС.

Налоговыми агентами стали посредники, реализующие на территории РФ товары, принадлежащие иностранным лицам, не состоящим на налоговом учете в качестве налогоплательщиков, и принимающие участие в расчетах за эти товары.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 апреля 2006 г. N 03-08-05. В соответствии со ст. 161 Кодекса при реализации иностранным лицом, не состоящим на учете в российских налоговых органах, услуг, местом реализации которых является территория Российской Федерации, налог на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается в российский бюджет налоговым агентом, приобретающим данные услуги у иностранного лица. При этом согласно п. 4 ст. 174 Кодекса уплата налога производится налоговым агентом одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу.

Учитывая изложенное, регистр, приобретающий у иностранных компаний консультационные услуги, является налоговым агентом и, соответственно, обязан исчислить и уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость по таким операциям.

НДС в этом случае придется начислять (накручивать сверху) на стоимость реализуемых товаров и уплачивать его в бюджет в общеустановленном порядке (либо в момент получения аванса от покупателя, либо в момент отгрузки товаров - в зависимости от того, что произошло раньше) (п. 15 ст. 167 НК РФ в новой редакции).

При реализации товаров конечным покупателям налоговый агент выписывает им счета-фактуры, в которых указывает сумму НДС, начисленную на стоимость реализуемых товаров.

В аналогичном порядке с 2006 г. действуют и лица, реализующие на территории РФ конфискованное имущество, бесхозные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству.

#### Выделение НДС отдельной строкой

При этом соответствующая сумма налога должна быть выделена отдельной строкой в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и в счетах-фактурах.

При реализации товаров, работ или услуг населению по розничным ценам или тарифам соответствующая сумма налога должна включаться в указанные цены или тарифы. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не должна выделяться.

Налоговое законодательство предусматривает, что предъявленные налогоплательщику суммы налога при приобретении продукции или фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию России для производственных целей сырья, материалов, топлива, комплектующих или других изделий, основных средств или нематериальных объектов, других товаров, работ и услуг не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, а должны учитываться отдельно.

Одновременно с этим российское налоговое законодательство предусмотрело и отдельные случаи, когда предъявленные налогоплательщику или уплаченные им суммы НДС включаются в затраты налогоплательщика на производство и реализацию продукции.

Это имеет место в случае использования приобретенных или оплаченных товаров, работ и услуг при производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, то есть освобождаются от налогообложения.

Включаются в затраты производства, то есть не учитываются отдельно, предъявленные или уплаченные суммы НДС в случае использования приобретенной продукции при производстве или передаче товаров, работ и услуг, операции по передаче которых для собственных нужд являются объектом налогообложения, но не подлежат налогообложению.

Например, возможно, что приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги частично используются в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению, а частично - в производстве или реализации товаров, работ и услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения. В этом случае суммы налога, предъявленные продавцом указанных приобретенных товаров, работ и услуг, включаются в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на доходы или подлежат налоговому вычету в той пропорции (в стоимостном выражении), в которой указанные приобретенные товары, работы и услуги использованы для производства или реализации продукции, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения). Указанная пропорция определяется исходя из стоимости товаров, работ и услуг, операции по реализации которых подлежат налогообложению или освобождены от налогообложения.

Но это положение не применяется в тех налоговых периодах, в которых доля товаров, работ и услуг, используемых для производства или реализации продукции, не подлежащих налогообложению, не превышает 5% (в стоимостном выражении) общей стоимости приобретаемых товаров, работ и услуг, используемых для производства или реализации продукции. В этом случае все суммы налога, предъявленные продавцами указанных товаров, работ и услуг, должны учитываться отдельно и, соответственно, не включаться в издержки производства.

## **НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ**

### **Порядок применения налоговых вычетов**

Порядок применения налоговых вычетов установлен ст. ст. 171, 172 НК РФ и распространяется только на товары (работы, услуги), приобретаемые для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ либо для перепродажи. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 мая 2006 г. N 14996/05. Вывод судов первой и кассационной инстанций о том, что объект налогообложения образуется в момент передачи товаров (работ, услуг) и суммы налога, уплаченные поставщикам товаров (работ, услуг), подлежат возмещению в отчетном периоде, когда возникает дата реализации (выполнения) этих работ, ошибочен, поскольку объектом налогообложения являются "операции по реализации", представляющие собой протяженную во времени деятельность, направленную на реализацию (непосредственную передачу) товаров, результатов выполненных работ и услуг. В силу ст. 167 Кодекса с моментом реализации связано возникновение обязанности налогоплательщика исчислить налоговую базу и обязанности уплатить с этой базы налог.

Следовательно, правовых оснований для вывода об отсутствии у Общества права предъявить уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг) налог на добавленную стоимость к вычету по декларации нет.

Данное Постановление однозначно свидетельствует, что необязательно предъявлять НДС к вычету только в том периоде, в котором был начислен НДС с выручки.

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

имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами.

Кроме того, подлежат вычету суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Подлежат также вычетам суммы налога, уплаченные при выполнении работ или оказании услуг в случае отказа от этих работ или услуг.

Вычитаются и суммы налога, уплаченные продавцами в бюджет с сумм авансовых или других платежей в счет предстоящих поставок продукции, в случае расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Если организация арендует государственное имущество или приобретает услуги у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах, то она уплачивает НДС за них в бюджет, получая при этом право на его вычет в качестве налогового агента.

Налогоплательщик имеет также право произвести вычеты налога, исчисленного им с сумм авансовых или других платежей, полученных в счет будущих поставок товаров. Предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, которые выставляются продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ и услуг, или же на основании таможенных деклараций, либо других документов, подтверждающих ввоз товаров на российскую таможенную территорию.

N п/п	Условия для получения налогового вычета	
	до 1 января 2006 г.	после 1 января 2006 г.
1.	Ценности оприходованы на балансе фирмы	Ценности оприходованы на балансе фирмы
2.	Ценности приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи	Ценности приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи
3.	У фирмы имеются документы, подтверждающие право на вычет (счета-фактуры поставщика, зарегистрированные в книге покупок)	У фирмы имеются документы, подтверждающие право на вычет (счета-фактуры поставщика, зарегистрированные в книге покупок)
4.	Ценности оплачены поставщику	-

Однако в некоторых случаях сохраняется требование об обязательной уплате НДС для признания права на вычет.

1. При ввозе товаров на таможенную территорию России НДС можно принять к вычету только при наличии подтверждения об уплате налога таможенным органом.

2. Налоговые агенты могут принять налог к вычету только после того, как НДС будет удержан и уплачен в бюджет. К таким операциям относятся приобретение товаров (работ, услуг) и имущественных прав у иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах, аренда государственного и (или) муниципального имущества.

3. При возврате товаров покупателями или отказе от выполненных работ (услуг) вычетам подлежат суммы налога, уплаченные поставщиками таких товаров (работ, услуг).

4. При возврате сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) и расторжении договора либо изменении его условий сумма налога, уплаченная в бюджет с указанной предоплаты, подлежит вычету.

5. При реорганизации налогоплательщика-организации вычеты производит правопреемник при наличии у него документов, подтверждающих уплату НДС.

6. Суммы налога, исчисленные и уплаченные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, можно принять к вычету только после уплаты налога в бюджет.

7. Вычеты НДС по представительским и командировочным расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль организаций, производятся после уплаты соответствующих сумм налога.

8. При расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) и имущественные права собственным имуществом (товарообменные операции, взаимозачет, расчеты векселем третьего лица) вычеты производятся на основании платежного поручения на перечисление сумм НДС продавцу этих товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

Примечание. Постановление ФАС ВСО от 7 февраля 2006 г. по делу N А19-13150/05-20-Ф02-20/06-С1.

Внесение в качестве вклада в уставный капитал векселя и его последующее использование Обществом в расчетах за приобретенное имущество не противоречит нормам гражданского законодательства. Использование Обществом векселя третьего лица в расчетах за приобретенные товарно-материальные ценности и применение вычета налога, предъявленного поставщиком, не противоречат положениям п. п. 1 и 2 ст. 172 НК РФ.

В п. 4 ст. 168 НК РФ установлено, что сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг) и имущественных прав, должна быть уплачена покупателем на основании платежного поручения при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований и при использовании в расчетах ценных бумаг.

Буквально это означает следующее.

1. При совершении бартерных (товарообменных) операций обе стороны, как и ранее, должны выставить друг другу счета-фактуры с выделенной суммой налога. Сумму НДС, которая выделена в полученном счете-фактуре, необходимо перечислить другой стороне деньгами.

2. При проведении взаимозачета размер погашаемых требований в акте должен быть определен без учета НДС. Сумму налога с погашаемой задолженности стороны перечисляют друг другу денежными средствами.

3. При использовании в расчетах ценных бумаг указанная в ценной бумаге сумма должна соответствовать указанной в счете-фактуре цене товара (работы, услуги) без НДС. Сумму налога, выделенную в полученном счете-фактуре, покупатель должен перечислить денежными средствами.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает срока, в течение которого покупатель должен уплатить налог денежными средствами. В то же время п. 2 ст. 172 НК РФ предусматривает, что при расчете собственным имуществом (в том числе векселем третьего лица) вычету подлежат суммы налога, которые были фактически уплачены поставщику. Поэтому если суммы НДС при товарообменных операциях и расчетах ценными бумагами не были перечислены отдельным платежным поручением, покупатель может не получить вычет налога.

Если покупатель расплатился за полученные товары собственным имуществом, в том числе векселем третьего лица, необходимо учитывать следующее. Сумма налога, которая уплачивается продавцу денежными средствами, определяется по полученному счете-фактуре. Однако сумма НДС, принимаемая к вычету, определяется исходя из балансовой стоимости имущества (п. 2 ст. 172 НК РФ). Поэтому, например, если вексель, переданный продавцу в оплату товаров по номиналу, будет иметь меньшую балансовую стоимость, чем номинал, то покупатель сможет принять к вычету меньшую сумму, чем он фактически уплатил продавцу деньгами.

Указанные в п. 2 ст. 172 НК РФ правила не применяются при взаимозачете, поскольку в таком случае происходит обмен правами требования, а не имуществом. Суммы, предъявленные покупателю при расчетах путем взаимозачета, считаются уплаченными и подлежат вычету на общих основаниях (см. Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П). Кроме того, взаимозачет производится уже после того, как НДС будет принят к вычету сторонами. Поэтому в случае, если при проведении взаимозачета сумма НДС не будет перечислена отдельным платежным поручением, никаких негативных последствий не будет.

1. При товарообменных операциях порядок исчисления НДС следующий:

а) если обе стороны договора передали товар до 1 января 2007 г., то уплачивать сумму налога отдельно денежными средствами не требуется;

б) если хотя бы одна из сторон осуществила передачу товара после 31 декабря 2006 г., то сумму налога нужно уплачивать деньгами. Обосновывается это тем, что согласно ст. 570 ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам после того, как товар будет передан обеими сторонами.

2. При взаимозачете:

а) если акт о взаимозачете подписан до 1 января 2007 г., то новый порядок уплаты НДС не применяется;

б) при подписании акта о взаимозачете после 31 декабря 2006 г. НДС уплачивается отдельно денежными средствами.

3. При расчетах ценными бумагами:

а) если передача ценной бумаги в оплату товаров (работ, услуг) произошла до 1 января 2007 г., то уплачивать сумму налога деньгами не нужно;

б) если передача ценной бумаги в оплату товаров (работ, услуг) произошла после 31 декабря 2006 г., то действуют новые правила и сумма налога подлежит уплате деньгами.

#### Налоговый период

В результате осуществления всех положенных по закону вычетов остается сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджет. Если сумма налоговых вычетов в каком-либо

налоговом периоде превысит общую сумму налога, полученную налогоплательщиком от своих покупателей, то в этом случае в данном конкретном налоговом периоде налог в бюджет не уплачивается. При этом разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога признается как сумма излишне уплаченного налога, и она подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по этому налогу или же возвращается налогоплательщику в установленном порядке.

Предприятия на основе данных бухгалтерского учета и отчетности вносят НДС в виде фактических платежей, периодичность и сроки уплаты которых зависят от размера их оборотов по реализации продукции, работ или услуг. НДС рассчитывается за каждый налоговый период.

Налоговый период при уплате НДС установлен Налоговым кодексом РФ как календарный месяц. В то же время с 1 января 2006 г. для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров, работ и услуг без учета налога на добавленную стоимость, не превышающими 2 млн руб., налоговый период установлен как квартал (не более 6 млн руб. за квартал).

Уплата налога производится исходя из фактической реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за этим месяцем. При поквартальном расчете - до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Налоговые вычеты, а также суммы налога, уплаченного при покупке продукции, используемой для производства товаров, облагаемых по ставке 0%, подлежат возмещению (в виде зачета или возврата) на основании отдельной налоговой декларации с приложением необходимых документов в течение трех месяцев.

#### Книга покупок

В Постановлении ФАС СЗО от 4 мая 2005 г. N А05-17423/04-31 описана следующая ситуация. Организация-покупатель, имея правильно оформленные счета-фактуры, предъявила НДС к вычету, но не зарегистрировала их в книге покупок. Налоговая инспекция, проведя камеральную проверку, исключила НДС из вычетов и начислила штраф. Суд подтвердил право на возмещение налога, указав, что в Правилах не определены последствия несоблюдения налогоплательщиком или его поставщиком порядка учета счетов-фактур. Кроме того, книга покупок не относится к первичным документам для получения вычета или возмещения из бюджета по налогу на добавленную стоимость, а ведется в целях бухгалтерского учета.

Счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения с 1 января 2001 г. строительного-монтажных работ для собственного потребления, хранятся в журнале учета полученных счетов-фактур.

Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты (в том числе за наличный расчет) и принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При частичной оплате принятых на учет товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой у каждой суммы "частичная оплата".

Регистрация в книге покупок счетов-фактур с одинаковыми реквизитами допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты.

При приобретении основных средств и (или) нематериальных активов регистрация счета-фактуры в книге покупок производится в полном объеме после принятия на учет основных средств и (или) нематериальных активов.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ в книге покупок регистрируются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

Что касается приобретения услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, то здесь предусмотрен следующий порядок. Основанием для регистрации счетов-фактур в книге покупок являются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке.

Для таких организаций, чьи услуги не облагаются НДС, предусмотрен особый порядок учета сумм входного НДС. Он учитывается в стоимости приобретенного товара (работ, услуг) (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Вместе с тем в п. 7 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914 (далее - Правила) сказано, что покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами.

Исходя из того, что если организация права на вычет сумм НДС не имеет, то книгу покупок вести необязательно.

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 июля 2006 г. N 03-04-09/14. В случае отражения в книге покупок счетов-фактур, составленных с нарушением указанных требований Кодекса, в дополнительном листе книги покупок производится запись об аннулировании этих счетов-фактур независимо от того, какой конкретно реквизит счета-фактуры заполнен неверно или отсутствует.

При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

#### Дата получения счета-фактуры

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Если отсутствие счетов-фактур произошло не по вине организации, а по вине покупателей (о чем должна свидетельствовать более поздняя дата выписки счета-фактуры), ошибок в исчислении налогооблагаемой базы не возникает и организация вправе предъявить к вычету НДС, основанием для вычета которого являются такие счета-фактуры, в текущем периоде. Вина продавцов может заключаться в несвоевременной передаче счета-фактуры. Если он был получен от продавца уже после окончания формирования налоговой базы, то не имеется оснований корректировать отчетность прошлых периодов, хотя бы сам счет-фактура был датирован надлежащим числом.

В противном случае, несмотря на то что счета-фактуры были переданы покупателями, но в силу замедленного документооборота не были учтены своевременно, возникает искажение налоговой базы периода, по которому была подана декларация, произошедшее по вине организации.

Подтверждением несвоевременной передачи счета-фактуры поставщиком может быть:

- поздняя дата выписки счета-фактуры;
- зафиксированная на счете-фактуре дата получения (штамп с входящей датой) данного документа организации (а не бухгалтерией организации) либо почтовый штемпель.

Таким образом, если после подачи налоговой декларации за истекший период (что подтверждается одной из указанных дат) налогоплательщик получает от поставщика счет-фактуру по товарам (работам, услугам), приобретенным и принятым на учет в истекшем налоговом периоде, то именно в этот момент у него появляется право на вычет, который он вправе применить при подаче налоговой декларации за текущий налоговый период.

Пункт 1 ст. 81 НК РФ предписывает налогоплательщику при обнаружении в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию. Эти изменения могут касаться как завышения, так и занижения налоговой базы истекшего периода.

Следует обратить внимание на то, что ст. 54 НК РФ установлено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем отчетном (налоговом) периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Лишь в случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). Ошибкой, неполнотой отражения следует считать такую ситуацию, когда налогоплательщик имел возможность правильно рассчитать налог, но в силу субъективного фактора не сделал этого.

При этом у налоговых органов будут отсутствовать основания для отказа в принятии к вычету НДС, условия для предъявления которого (получение счета-фактуры) были в полном объеме выполнены в текущем налоговом периоде.

Нормы гл. 21 НК РФ не содержат запрета на предъявление к вычету НДС в ином периоде, чем тот, в котором осуществлена операция, если в данном периоде выполняются все законодательно установленные условия для его применения.

Если ни одна из указанных дат не свидетельствует о том, что позднее получение счета-фактуры произошло по вине продавца, то в силу прямого предписания ст. 54 НК РФ организация должна корректировать налоговые обязательства периода совершения ошибки и подавать уточненную декларацию.

Счета-фактуры регистрируются в книге покупок в хронологическом порядке по мере поступления от покупателей.

Это опять-таки обуславливает различный порядок учета счетов-фактур, полученных позднее по вине продавца и полученных с запозданием в силу медленной передачи документации от одного структурного подразделения к другому.

В связи с объективным отсутствием счета-фактуры (что подтверждается одной из упомянутых дат) налогоплательщик не имеет возможности учесть его ранее.

Считается, что в такой ситуации нет необходимости расшнуровывать и перенумеровывать журнал полученных счетов-фактур и книгу покупок. Такой счет-фактура отражается в книге покупок и подшивается в периоде фактического его получения.

Если налогоплательщик имел возможность учесть своевременно выставленный счет-фактуру в момент его получения от продавца, но в силу субъективного фактора не сделал этого, это признается ошибкой налогоплательщика, которая влечет за собой необходимость внесения исправления в журнал полученных счетов-фактур.

Из разъяснений Минфина России (Письма от 10.11.2004 N 03-04-11/200 и от 23.06.2004 N 03-03-11/107) следует, что по оплаченным и полученным товарам, работам, услугам, счета-фактуры по которым поступили с опозданием, вычет налога на добавленную стоимость производится в том налоговом периоде, в котором фактически получены данные счета-фактуры. В Письме Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/133 сказано, что вычеты сумм налога на добавленную стоимость производятся только в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика имеются в наличии все вышеуказанные документы.

Учитывая изложенное, если счет-фактура получен налогоплательщиком в налоговом периоде, следующем за теми, в которых приобретенные товары оплачены и приняты к учету, то вычет налога на добавленную стоимость должен производиться в том налоговом периоде, в котором получен счет-фактура.

Что касается подтверждения даты получения счета-фактуры, направленного поставщиком товаров по почте, то таким подтверждением может являться запись в журнале регистрации входящей корреспонденции.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (п. 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914).

Однако действующее законодательство не устанавливает правовых последствий нарушения хронологического порядка регистрации счетов-фактур, а также отсутствуют положения о запрете внесения изменений в записи, сделанные в книге покупок, в случаях ошибочной регистрации счетов-фактур не в хронологическом порядке.

Книга покупок не относится к первичным документам, а ведется в целях бухгалтерского учета. Документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ, является сам счет-фактура (ст. 169 НК РФ).

Таким образом, если у налогового органа не имеется претензий к налогоплательщику по заполнению счетов-фактур, на основании которых налогоплательщик предъявил вычеты по налогу на добавленную стоимость, то нарушение хронологического порядка регистрации счетов-фактур не может являться основанием для отказа в принятии к вычету соответствующих сумм НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ для принятия суммы уплаченного НДС к вычету необходимо наличие счета-фактуры поставщика (исполнителя) и документа, подтверждающего оплату кредиторской задолженности.

#### Вычет при строительстве объектов основных средств подрядным способом

Примечание. Письмо Федеральной налоговой службы от 14 февраля 2006 г. N ММ-6-03/157@ "О порядке применения с 01.01.2006 пунктов 1 и 2 статьи 3 Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ". Завершенный капитальным строительством объект принят к учету в ноябре 2005 г. В этом же месяце в полном объеме произведены расчеты с подрядной организацией. При этом указанный объект будет введен в эксплуатацию в декабре 2005 г.

Согласно п. 2 ст. 259 Кодекса начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по данному объекту начинается с января 2006 г. ФНС России считает правомерным в этой ситуации предъявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных в 2005 г. подрядной организацией налогоплательщику и уплаченных им в декабре 2005 г., с момента начисления амортизации, то есть в январе 2006 г.

Вычет по НДС по объектам строительства,  
построенным хозяйственным способом

Примечание. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 3 июля 2006 г. N 03-04-10/09. Вычет сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком в соответствии с п. 1 ст. 166 Кодекса по строительно-монтажным работам, выполненным за соответствующий налоговый период, производится только после отражения этих сумм налога в налоговой декларации и уплаты их в бюджет в составе общей суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет за данный налоговый период по налоговой декларации. Поэтому налоговый период, в котором в порядке, установленном п. 1 ст. 166 Кодекса, исчисляется сумма налога по указанным работам, и налоговый период, в котором у налогоплательщика возникает право на вычет этой суммы налога, различны.

Порядок предъявления вычетов по основным средствам,  
приобретенным после 1 января 2006 года

Вычет по основным средствам будет осуществляться сразу после принятия их к учету, в том числе принятия к учету оборудования к установке. Сейчас в п. 1 ст. 172 НК РФ про последнее не сказано ничего, что фактически отдалает момент вычета по такому оборудованию - нужно дожидаться, пока оно будет принято к учету именно как основное средство. В 2006 г. этого можно не дожидаться - достаточно просто принять к учету оборудование, то есть учесть его на счетах 07 "Оборудование для монтажа" или 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Исключена также норма о принятии НДС по основным средствам к вычету в полном объеме после оплаты, следовательно, вычет НДС по основным средствам, приобретенным после 1 января 2006 г., можно будет сделать при соблюдении двух условий:

- основные средства или оборудование приняты к учету;

- по ним получены счета-фактуры поставщиков, в которых выделен в надлежащем порядке НДС.

Иначе говоря, по существу, вычет по основным средствам и оборудованию будет практически приравнен к вычету, скажем, по материалам или товарам.

Для тех же налогоплательщиков, кто уже сейчас определяет налоговую базу "по отгрузке", предусмотрена возможность предъявить суммы НДС к вычету равными долями в первом полугодии 2006 г. вне зависимости от оплаты поставщикам.

Примечание. Постановление ФАС ЗСО от 8 февраля 2006 г. по делу N Ф04-231/2006(19403-А67-31).

Объекты, приобретенные Обществом в качестве основных средств, но еще не введенные в эксплуатацию как основные средства, уже являются имуществом Общества. Оприходование основных средств на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" подтверждает принятие имущества к учету и является допустимым для целей применения вычета по НДС.

Для всего этого по состоянию на 1 января 2006 г. налогоплательщики налога на добавленную стоимость обязаны провести инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженностей по состоянию на 31 декабря 2005 г. включительно.

Вычет по НДС по командировочным расходам

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость производятся на основании:

- счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг);

- документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога;

- документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами;

- иных документов в случаях, предусмотренных п. п. 3, 6 - 8 ст. 171 НК РФ.

Примечание. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 7 февраля 2006 г. N Ф04-133/2006(19416-А45-27). 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.

### **ПРАВО НА ВЫЧЕТ ПРИ ВОЗВРАТЕ ТОВАРОВ ПОКУПАТЕЛЕМ**

Если организация возвращает полученные товары, на которые перешло право собственности, но она их не оплатила, нужно ли в этом случае выписывать счет-фактуру?

Учитывая, что возвращаемые товары покупателем не оплачивались, продавец этих товаров не возвращает покупателю денежные средства, соответствующие стоимости указанных товаров. До 2006 г. факт возврата неоплаченных товаров свидетельствовал об отсутствии необходимости выставлять по ним счет-фактуру. Такая позиция прямо изложена в Письме Минфина России от 25 августа 2004 г. N 03-04-11/136. Наличие счета-фактуры, выставленного покупателем продавцу по возвращаемым товарам, не дает права продавцу товаров принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость по возвращаемым товарам. Ведь у продавца отсутствуют документы, подтверждающие оплату этих товаров, в том числе сумм налога на добавленную стоимость, кроме, на наш взгляд, случая, если продавец применяет учетную политику по отгрузке.

Но с учетом вступления в силу с 1 января 2006 г. соответствующих поправок в Налоговый кодекс возврат этих товаров должен предусматривать в обязательном порядке выдачу счета-фактуры, который будет служить основанием для производства налогового вычета по возвращаемым товарам. Прежде всего, это связано с тем, что налог в бюджет будет уплачиваться продавцом по факту отгрузки этих товаров без учета факта их оплаты покупателем. Так, п. 5 ст. 171 НК РФ устанавливает, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них.

Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от этих работ (услуг). Факт перехода права собственности на эти товары от продавца к покупателю при применении метода учета реализации по отгрузке означает начисление налога для уплаты в бюджет, следовательно, позволяет произвести налоговый вычет при возврате товаров. Но если отгрузка товаров произошла в 2005 г. и налог по ним не был уплачен в бюджет, то будет действовать старый порядок.

Письмо Минфина России от 21 марта 2005 г. N 03-04-11/60 сообщает, что при возврате продавцу покупателем оплаченных им товаров, право собственности на которые перешло к покупателю, продавец имеет право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость по данным товарам на основании счета-фактуры, выставленного покупателем при возврате товаров, и документов, подтверждающих возврат продавцом денежных средств покупателю за эти товары.

Организация заключила два различных договора с одной фирмой. По окончании работ были подписаны акты (по каждому договору отдельный акт). Но счет-фактура на эти два договора фирме был выдан один, в котором двумя строчками были перечислены работы по двум договорам. Правомерно ли это?

Согласно п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных ему сумм налога к вычету или возмещению из бюджета.

Основные требования к порядку оформления счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость изложены в ст. 169 НК РФ. В п. п. 5 и 6 ст. 169 изложен исчерпывающий перечень реквизитов, которые должны быть заполнены продавцом товаров (работ, услуг) при выставлении счета-фактуры покупателю. При этом п. 2 этой же статьи предусмотрено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. п. 5 и 6, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Одновременно указано, что невыполнение других требований к счету-фактуре, не предусмотренных п. п. 5 и 6 ст. 169, не будет являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом. Пунктом 4 ст. 168 НК РФ предусмотрено, что в расчетных документах, первичных учетных документах и в счетах-фактурах, соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

Еще одно требование к порядку выставления счетов-фактур предусмотрено п. 3 ст. 168. Этим пунктом оговорен предельный пятидневный срок выставления счетов-фактур при реализации товаров (работ, услуг), считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Из изложенного можно сделать вывод, что в действующем законодательстве отсутствует запрет на объединение в одном счете-фактуре двух различных видов выполненных работ (услуг), оказанных одним и тем же продавцом, но по различным договорам.

При этом для применения вычета достаточно заполненного счета-фактуры в соответствии с п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, выделение суммы НДС в актах приемки-сдачи работ отдельными строками и расхождение в датах подписания актов приемки-сдачи выполненных работ не более пяти дней.

#### Вычет по НДС и недобросовестные поставщики

Постановления ФАС МО от 23 января 2006 г. по делу N КА-А40/13873-05, ФАС УО от 20 декабря 2005 г. по делу N Ф09-5765/05-С2 указывают: при наличии у Общества и других организаций признаков согласованности в их действиях, направленных на неправомерное возмещение сумм налога из бюджета, общество не может быть признано добросовестным налогоплательщиком и НДС возмещению не подлежит, налоговая инспекция не представила доказательств того, что в штатном предъявления вычетов по ним в те периоды, когда отсутствует реализация.

В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на налоговые вычеты, установленные ст. 171 Кодекса. Но налоговые органы постоянно подчеркивают, что право на вычеты налогоплательщик получает только в том периоде, когда у него формируется налоговая база по НДС.

Письмо Минфина России от 7 февраля 2005 г. N 03-04-11/20 подчеркнуло, что, таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, указанные в счете-фактуре, могут быть приняты к вычету и отражены в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в том налоговом периоде, в котором возникает налоговая база по налогу на добавленную стоимость. На основании п. 1 ст. 166 Кодекса сумма налога на добавленную стоимость при определении налоговой базы в соответствии со ст. 154 регистрируется в книге покупок в том налоговом периоде, когда осуществляются операции по реализации товаров, то есть в декабре.

До 1 января 2006 г. фактическая оплата товаров (работ, услуг) является условием, необходимым для принятия НДС к вычету.

При этом согласно п. 2 ст. 167 НК РФ оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя.

В соответствии со ст. 312 ГК РФ исполнение обязательства может быть принято не только самой организацией, но и уполномоченным ею лицом.

Перечисление денежных средств не на расчетный счет организации-поставщика, а на расчетный счет третьего лица, уполномоченного ею, в рассматриваемой ситуации по сути является исполнением обязательства покупателем перед поставщиком.

При соблюдении приведенных рекомендаций арбитражные суды подтверждают право налогоплательщика на применение вычета по НДС (Постановления Федеральных арбитражных судов Волго-Вятского округа от 06.02.2003 по делу N А79-2798/2002-СК1-2396, Западно-Сибирского округа от 07.04.2003 по делу N Ф04/1556-280/А03-2003, Московского округа от 31.12.2003 по делу N КА-А40/10320-03, Поволжского округа от 10.07.2003 по делу N А 55-589/03-37, Северо-Западного округа от 29.03.2004 по делу N А52/3283/03/2). Согласно п. 1 ст. 408 ГК РФ надлежащее исполнение прекращает обязательство. Кредитор, принимая исполнение, обязан по требованию должника выдать ему расписку в получении исполнения полностью или в соответствующей части (п. 2 ст. 408 ГК РФ).

В данной ситуации рекомендуется составить акт взаимозачета. В 2006 г. подписание акта о погашении взаимозадолженности не приведет ни к каким последствиям, и вычет организация получит при выполнении условий.

Свои особенности имеет и экспорт через комиссионера. Для подтверждения экспорта комитенту понадобятся дополнительные документы: посреднический договор, экспортный контракт с белорусским покупателем и документы, подтверждающие поступление оплаты от белорусского партнера на счет посредника (п. 2 ст. 165 НК РФ). Подобные требования к подтверждению экспорта в другие страны есть и в Налоговом кодексе (пп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ). Но при этом российское законодательство вовсе не запрещает применение нулевой ставки в случаях, когда оплата по контракту поступает через третье лицо, например комиссионера, участвующего в расчетах.

Поэтому в случае реализации товаров российскими налогоплательщиками - собственниками товаров через агентов (комиссионеров), выступающих продавцами товаров для белорусских покупателей, проставление отметок на счетах-фактурах, составленных указанными продавцами, осуществляется налоговыми органами по месту постановки на учет собственников реализуемых товаров. При этом собственники товаров указываются в таких счетах-фактурах как

грузоотправители. Согласно п. 4 ст. 176 НК РФ налоговые вычеты в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), по которым налогообложение производится по налоговой ставке 0%, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Возмещение производится не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Каким образом должны быть заполнены счета-фактуры по товарам, страной происхождения которых является Республика Беларусь?

Согласно нормам разд. 1 "Порядок применения косвенных налогов при импорте товаров" Положения о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь, являющегося неотъемлемой частью Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004, ратифицированного Федеральным законом от 28.12.2004 N 181-ФЗ, обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь, возложена на налогоплательщиков, приобретающих такие товары. При этом в графе "Страна происхождения" указывается страна происхождения белорусских товаров - Республика Беларусь.

С 2006 г. НДС уплачивается залогодержателям, реализующим предмет не востребовавшего залога. Соответствующая поправка внесена в п. 1 ст. 156 НК РФ. Налог нужно будет уплачивать не со всей суммы выручки от реализации предмета залога, а только с суммы дохода в виде превышения суммы, вырученной при реализации заложенного имущества, над размером обеспеченного залогом требования залогодержателя.

В соответствии с п. 3 ст. 161 НК РФ арендаторы государственного или муниципального имущества признаются налоговыми агентами, на них возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога на добавленную стоимость. Указанные обязанности распространяются на арендатора при аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества в том случае, когда в качестве арендодателя выступают органы государственной власти и управления или органы местного самоуправления. Налоговая база при этом определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

При удержании налога на добавленную стоимость с арендной платы сумма налога определяется расчетным методом. При этом налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 18% соответственно к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

При перечислении арендной платы арендатор - налоговый агент выписывает в одном экземпляре счет-фактуру от имени арендодателя. Счет-фактуру подписывают руководитель и главный бухгалтер арендатора. На этом счете-фактуре делают пометку: "Аренда госимущества".

Суммы НДС, удержанные арендатором из сумм арендной платы, подлежат вычету на общих условиях. Выписанный арендатором счет-фактура служит основанием для включения в книгу покупок фактически перечисленных сумм НДС.

Даже если арендатор сам себе не выписывает счет-фактуру, он не утрачивает права на налоговый вычет по НДС.

Конституционный Суд РФ в своем Определении от 2 октября 2003 г. N 384-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО "Дизайн-группа "Интерьер Флора" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации" отметил следующее:

"В силу пункта 3 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации в тех случаях, когда покупатель является налоговым агентом продавца услуги и сам исчисляет, удерживает и уплачивает налог на добавленную стоимость, он, соответственно, имеет право на вычет уплаченных сумм. Документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации, в соответствии с его статьей 169 является счет-фактура.

При аренде государственного или муниципального имущества органы государственной власти и управления Российской Федерации, органы государственной власти и управления субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления - в отличие от других арендодателей (частных лиц) - не выписывают счета-фактуры, в связи с чем возникает проблема получения арендатором такого имущества вычета по налогу на добавленную стоимость, уплаченного им как налоговым агентом, поскольку отсутствие счета-фактуры рассматривается

налоговыми органами как формальное препятствие для его осуществления. Тем самым создается существенно разный налоговый режим аренды имущества различных форм собственности, а операции по аренде государственного или муниципального имущества подвергаются налоговой дискриминации. Подобная трактовка норм Налогового кодекса Российской Федерации противоречит правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, который в Постановлении от 21 марта 1997 года по делу о проверке конституционности положений статей 18 и 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" отметил, что в сфере налоговых отношений не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Налогового кодекса Российской Федерации, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами. Таким образом, счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику вычетов по налогу на добавленную стоимость. Налоговые вычеты в данном случае могут предоставляться и на основании иных документов, подтверждающих уплату налога на добавленную стоимость. Такой подход согласуется с конституционно-правовым смыслом вычетов по налогу на добавленную стоимость, выявленных Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 20 февраля 2001 года по делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость".

Следовательно, арендатор государственного и муниципального имущества вправе получить вычеты по налогу на добавленную стоимость на основании документов, подтверждающих уплату налога на добавленную стоимость".

Согласно п. 18 Постановления Правительства N 914 налоговый агент, удержавший с нерезидента налог, должен выписать счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

С 1 января 2006 г. правила исчисления НДС в рамках договоров простого товарищества и доверительного управления имуществом будут регулироваться новой ст. 174.1 НК РФ.

При заключении договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) обязанности по исчислению и уплате НДС в рамках простого товарищества будут возлагаться на одного из участников (он выбирается товарищами самостоятельно из числа участников, являющихся российскими организациями либо предпринимателями).

На этого участника возлагаются все обязанности плательщика НДС, установленные гл. 21 НК РФ.

Так, при реализации в рамках совместной деятельности товаров (работ, услуг), имущественных прав именно этот участник обязан будет выставить покупателям счета-фактуры. Налоговыми вычетами в рамках простого товарищества сможет пользоваться тоже только этот участник. При этом для вычета "входного" НДС у него должны быть счета-фактуры, выставленные продавцами на его имя.

В аналогичном порядке исчисляет и уплачивает НДС доверительный управляющий при совершении операций в рамках договора доверительного управления имуществом.

Одной из обязанностей покупателя является ведение книги покупок. Типовая форма книги покупок приведена в Приложении N 2 к Постановлению N 914, в котором и установлены Правила ее ведения. Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в порядке, установленном ст. ст. 171 - 172 НК РФ.

В соответствии с п. 8 Правил ведения книги покупок счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты (в том числе за наличный расчет) и принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Это не единственное условие, которое необходимо соблюдать при ведении книги покупок. Налоговые органы также указывают на то, что счет-фактура должен регистрироваться в книге покупок не ранее налогового периода, когда был непосредственно получен покупателем (Письмо МНС России от 09.01.2004 N 03-1-08/31/18).

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги покупок осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом. Книга покупок хранится у покупателя в течение полных пяти лет с даты последней записи.

Организации должны вести журналы полученных счетов-фактур в соответствии с требованиями, изложенными в Постановлении Правительства N 914. Покупатели ведут журнал учета полученных от продавцов оригиналов счетов-фактур, в котором они хранятся. В журнале

учета полученных счетов-фактур необходимо хранить счета-фактуры по приобретенным товарам (работам, услугам), купленным как собственно для самой организации, так и для выполнения комиссионного или агентского поручения.

Кроме того, в этом же журнале хранятся счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления. Этот порядок действует в отношении операций по строительно-монтажным работам, возникших после 1 января 2001 г. Более того, в журнале учета счетов-фактур полученных подлежат регистрации и хранятся наравне со счетами-фактурами грузовые таможенные декларации или их копии, заверенные в установленном порядке, по ввезенным на территорию РФ товарам в режиме импорта.

Правилами предусмотрено хранение в журнале полученных счетов-фактур и платежных документов по приобретенным услугам по найму жилых помещений, проездных документов, включая услуги по предоставлению в поездах постельных принадлежностей, в период служебной командировки работниками организации. При этом в перечисленных документах сумма налога на добавленную стоимость должна быть выделена отдельной строкой.

В том случае, если организация ведет журналы учета полученных и выданных счетов-фактур автоматизировано, указанные регистры необходимо распечатать, пронумеровать и прошнуровать.

Согласно п. 7 Постановления N 914 счета-фактуры по приобретенным товарам (работам, услугам), НДС по которым в налоговом периоде принимается к вычету, регистрируются в книге покупок. Итог по книге покупок за налоговый период должен соответствовать значению строки 380 "Общая сумма НДС, подлежащая вычету" декларации.

В соответствии с Письмом МНС России от 21 мая 2001 г. обособленные подразделения организации ведут книги покупок по приобретаемым товарам (работам и услугам) как разделы единой книги покупок организации.

Раздел книги покупок за соответствующий налоговый период передается в головную организацию для составления единой книги покупок и декларации по НДС.

Техника передачи в головную организацию книги покупок и суммы НДС, подлежащей вычету, точно такая же, как и при передаче книги продаж и суммы начисленного налога.

Сумма НДС, подлежащая принятию к вычету (она совпадает с итогом по книге покупок), передается в головную организацию общей суммой с расшифровкой по отдельным строкам декларации.

До 1 января 2006 г. при строительстве объектов основных средств подрядным способом суммы НДС, предъявленные подрядчиками, заявляются к вычету только после завершения строительства и ввода объекта в эксплуатацию либо в момент реализации объекта незавершенного строительства.

С 1 января 2006 г. суммы НДС по подрядным работам будут приниматься к вычету в общем порядке, то есть по мере принятия к учету выполненных работ независимо от факта оплаты.

Аналогичные изменения предусмотрены и для сумм НДС, уплаченных при приобретении объекта незавершенного строительства.

Новый порядок распространяется только на те суммы НДС, которые будут предъявлены подрядчиками (продавцами) после 1 января 2006 г.

При этом ст. 3 Закона N 119-ФЗ предусмотрены переходные положения в отношении объектов, строительство которых было начато до 1 января 2006 г.

Налогоплательщику, ведущему такое строительство, будет необходимо по состоянию на 1 января 2006 г. определить сумму "входного" НДС, относящуюся к строящемуся объекту, учтенную на счете 19. Эту сумму нужно будет разделить на две части: 1) НДС, предъявленный подрядчиками до 1 января 2005 г., и 2) НДС, предъявленный подрядчиками в течение 2005 г.

Первая часть (суммы, принятые к учету на счете 19 до 1 января 2005 г.) будет предъявляться к вычету в том же порядке, который действует сейчас, - по мере принятия к учету соответствующего объекта завершенного капитального строительства, используемого для осуществления операций, облагаемых НДС, либо при реализации объекта незавершенного капитального строительства.

Единственное отличие: сейчас вычет предоставляется в том месяце, когда по объекту начнет начисляться амортизация, а в соответствии со ст. 3 Закона N 119-ФЗ вычет будет предоставляться в том месяце, когда объект принят к учету.

Вторая часть (суммы, принятые к учету на счете 19 в течение 2005 г.) подлежит вычету в течение 2006 г. равными долями по налоговым периодам.

Причем если в 2006 г. строительство будет завершено либо организация решит продать незавершенный строительством объект, то в момент принятия построенного объекта к учету (либо в момент реализации) НДС надо полностью заплатить в бюджет.

НДС на стоимость выполненных СМР необходимо начислять по окончании каждого налогового периода (ежемесячно либо ежеквартально) исходя из суммы расходов на строительство за соответствующий период. При этом к вычету этот НДС будет приниматься по

мере фактической уплаты в бюджет. Вычет будет предоставляться при условии, что строящийся объект предназначен для осуществления операций, облагаемых НДС, и стоимость его будет включена в расходы в целях налогообложения прибыли (в том числе через амортизационные отчисления).

Суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для строительства, принимаются к вычету в общем порядке - по мере принятия к учету этих товаров (работ, услуг) независимо от факта оплаты поставщику.

НДС на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных до 1 января 2005 г., будет начисляться только после принятия на учет соответствующего объекта завершенного капитального строительства. После уплаты этой суммы в бюджет ее можно будет предъявить к вычету при условии, что объект построен для осуществления операций, облагаемых НДС.

Суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным до 1 января 2005 г., можно будет принять к вычету только после окончания строительства.

НДС на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных в период с 1 января по 31 декабря 2005 г., придется начислить 31 декабря 2005 г. При этом налогоплательщик может заявить к вычету суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), использованным при выполнении указанного объема работ.

В данном случае вычет входного НДС возможен только в части сумм, уплаченных поставщикам (п. 6 ст. 3 Закона N 119-ФЗ). Сумма НДС, начисленная на стоимость СМР, выполненных в 2005 г., предъявляется к вычету после уплаты в бюджет.

#### Вычет по НДС по командировочным расходам

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что 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.

Таким образом, основанием для вычета сумм налога, уплаченных за услуги по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая услуги на пользование в поездах постельными принадлежностями, при приобретении за наличный расчет подотчетными лицами проездных документов (билетов) к месту служебной командировки и обратно (пункты отправления и назначения которых находятся на территории Российской Федерации), является сумма налога, выделенная в проездном документе (билете) отдельной строкой.

Однако если в расчетных документах нет ссылки на предъявленные налогоплательщику суммы налога на добавленную стоимость, вся сумма, указанная в этих документах, включается в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Расходы, произведенные работником в командировке за пределами РФ, не облагаются налогом на добавленную стоимость и в полной сумме относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Налоговые органы весьма часто отказывают в вычете входного НДС, если не обнаруживают контрагента налогоплательщика.

Такой отказ, как правило, основывается на том, что поставщики не зарегистрированы на территории соответствующего налогового органа, не отчитываются по месту регистрации, следовательно, отсутствуют доказательства уплаты поставщиками НДС от реализации данных товаров в бюджет. Данное обстоятельство не может служить основанием для начисления НДС на сумму налоговых вычетов, поскольку право налогоплательщика на получение таких вычетов в соответствии с НК РФ не связано с действиями поставщиков.

В силу п. 1 ст. 169, ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а также документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налогов.

По данным налогового органа, указанный в счетах-фактурах поставщик не значится в базе данных налогоплательщиков ввиду отсутствия такого предприятия.

Поскольку несуществующее юридическое лицо не обладает правоспособностью и не подпадает под понятие, определенное в ст. ст. 48, 49 ГК РФ, оно не может иметь гражданские права и нести гражданские обязанности.

При таких обстоятельствах действия налогоплательщика и указанного поставщика не могут быть признаны сделками (ст. 153 ГК РФ), а уплаченный налог на добавленную стоимость возмещению не подлежит.

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20 марта 2003 г. по делу N А82-52/02-А/2 гласит, что "в соответствии с пунктами 1 и 2 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном статьей 166 Кодекса, на суммы налога, предъявленные налогоплательщику

продавцами и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Подпункт 2 пункта 5 статьи 169 Кодекса предусматривает обязательное указание в счете-фактуре наименования, адреса и идентификационных номеров налогоплательщика и покупателя.

Как усматривается из представленных документов, налогоплательщик не подтвердил факта приобретения товарно-материальных ценностей у контрагента. Встречные налоговые проверки не подтвердили факта нахождения контрагента по адресу, указанному в счете-фактуре.

В представленном налогоплательщиком для возмещения НДС счете-фактуре содержатся недостоверные сведения о контрагенте. Такой документ обоснованием права на возмещение являться не может".

Совсем неутешительные для налогоплательщика выводы закреплены в Информации об основных подходах по рассмотрению Федеральным арбитражным судом Уральского округа споров, связанных с применением положений гл. 21 Налогового кодекса (налог на добавленную стоимость) от 19 сентября 2003 г., а именно:

"У налогоплательщика отсутствуют основания для вычетов НДС, если он совершает сделки по приобретению товаров с предприятиями, которые не зарегистрированы в качестве юридических лиц, поскольку такие предприятия не обладают гражданской правоспособностью".

В соответствии со ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные данной статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им поставщикам товаров (работ, услуг).

Поставщики товара (организации) должны иметь статус юридического лица. Понятие и правоспособность юридического лица определены в ст. ст. 48 и 49 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которыми юридическое лицо считается созданным и приобретает правоспособность юридического лица только с момента государственной регистрации в этом качестве.

Таким образом, сделки по приобретению товаров совершены Обществом с предприятиями, которые не имеют государственной регистрации, т.е. не обладают правоспособностью, не могут иметь гражданские права и нести обязанности. Их действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками в смысле ст. 153 Гражданского кодекса РФ.

Данный вопрос был рассмотрен Федеральным арбитражным судом Центрального округа (Постановление от 30 апреля 2004 г. N А08-9190/03-9).

Отказ со стороны налоговых органов в возмещении НДС связан с тем, что сведения о поставщике, содержащиеся в счетах-фактурах, являются недостоверными: поставщик по фактическому и юридическому адресу не расположен. Кроме того, счета-фактуры подписаны от имени директора и главного бухгалтера одним лицом.

Суд поддержал позицию налогоплательщика, указав следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. Документом, подтверждающим фактическую уплату сумм налога, является платежное поручение покупателя товаров в адрес поставщика. В рассматриваемой ситуации оплата производится не поставщику товаров, а третьему лицу по поручению поставщика. В таком платежном поручении должна быть указана информация, подтверждающая, что оплата произведена по расчетам организации с поставщиком товаров. В частности, следует привести реквизиты договоров между организацией и поставщиком, поставщиком и третьим лицом, получающим денежные средства. Сумма НДС в платежном поручении выделяется отдельно. Такое платежное поручение свидетельствует, что организация по просьбе поставщика перечисляет денежные средства за товары на счет третьего лица. В данном случае происходит исполнение обязательства третьим лицом, правомерность которого предусмотрена ст. 313 ГК РФ. При этом оплата товаров организацией третьим лицам по поручению поставщика, то есть исполнение обязательства поставщика перед третьими лицами, влечет прекращение обязательства организации по оплате товаров непосредственно перед поставщиком.

Информация, приведенная в платежном и финансовом поручении, позволяет сделать вывод о том, что прекращение обязательства организации перед поставщиком путем перечисления денежных средств третьим лицам влечет и прекращение обязательства организации по уплате поставщику НДС в составе цены, уплаченной за товары. В то же время риск непризнания налоговыми органами правомерности применения налогового вычета в данной ситуации присутствует. Следует учесть, что арбитражный суд при рассмотрении вопроса о подтверждении уплаты НДС может указать на то, что представленные организацией платежные поручения и счета-фактуры не являются безусловным доказательством фактической уплаты НДС, так как из платежных поручений не следует, что оплата производилась именно по соответствующим счетам-

фактурам (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.07.2004 N Ф09-2814/04-АК).

Следует периодически проводить с поставщиками сверку расчетов и составлять по ее результатам акт, в котором должна содержаться информация, позволяющая определить взаимосвязь конкретных платежных поручений по оплате товаров третьим лицам с соответствующими счетами-фактурами, выставленными поставщиком организации.

Для избежания налоговых рисков необходимо также:

- указывать в финансовых поручениях реквизиты счетов-фактур, относящихся к поставкам, которые подлежат оплате третьим лицам;

- указывать реквизиты соответствующих счетов-фактур и финансовых поручений в платежных поручениях.

Но с 1 января 2007 г. при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств. Такая норма будет включена в ст. 168 НК РФ.

#### Порядок регистрации счетов-фактур при осуществлении как облагаемых НДС, так и освобождаемых от налогообложения операций

Порядок ведения отдельного учета сумм налога на добавленную стоимость, принимаемого к вычету, предусмотрен п. 4 ст. 170 НК РФ.

При регистрации счетов-фактур в книге покупок при осуществлении как облагаемых налогом, так и освобождаемых от налогообложения операций в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, необходимо руководствоваться следующим.

Порядок ведения покупателем книги покупок установлен Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914 (далее - Правила).

Согласно п. 7 Правил, покупатель ведет книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения сумм налога на добавленную стоимость, предъявляемых к вычету (возмещению) в установленном порядке.

В том случае если налогоплательщик осуществляет операции, как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения, то счета-фактуры, выставленные налогоплательщику-покупателю по приобретенным и оплаченным им товарам (работам, услугам), регистрируются в книге покупок (на момент определения соответствующей части налога, подлежащего вычету). Причем только в части стоимости товара, используемого для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, и соответствующей доли налога на добавленную стоимость, принимаемой к вычету по расчету в соответствии с положениями п. 4 ст. 170 НК РФ.

При этом в графе 8б Книги покупок указывается сумма налога, принимаемая к вычету по расчету налогоплательщика, в графе 8а указывается соответствующая сумме налога стоимость оплаченного и принятого на учет товара, а в графе 7 показывается сумма показателей граф 8а и 8б.

#### ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ СЧЕТОВ-ФАКТУР

Счета-фактуры выписываются только в том случае, если клиент - юридическое лицо.

При этом в соответствии с п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) розничной торговли требования по выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек (в котором согласно п. 6 указанной статьи сумма НДС не выделяется) или иной документ установленной формы. Поэтому можно с уверенностью утверждать, что предприятие розничной торговли свои налоговые обязанности выполнило и предоставлять счет-фактуру покупателю не обязано. Вместе в этом следует отметить, что законодательство не запрещает предприятиям розничной торговли выдавать покупателям счет-фактуру. Но в этом случае операции, связанные с выставлением счетов-фактур, должны оформляться как оптовая продажа юридическим лицам, что означает наличие товаросопроводительных документов, выписанных на юридическое лицо, и выставленного на их основе счета-фактуры.

При реализации товаров, работ и услуг, операции по которой освобождены от налогообложения, также должны быть выписаны и выданы счета-фактуры, но в этом случае в них не выделяются соответствующие суммы налога.

В соответствии с п. 2 ст. 169 НК РФ налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 настоящего Кодекса.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Кодекса.

Пунктом 5 ст. 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), операции по которой не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм НДС. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп "Без налога (НДС)". Не выписывают счета-фактуры только организации, перешедшие на уплату налога на вмененные доход или упрощенную систему налогообложения и единый налог на сельхозпроизводителей, так как они в соответствии с гл. 26.1, 26.2, 26.3 НК РФ не являются плательщиками НДС. В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ такие организации не признаются плательщиками НДС, за исключением налога, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Согласно ст. 169 НК РФ счет-фактура должен содержать в себе следующие реквизиты:

- 1) порядковый номер и дату выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицу измерения (при возможности ее указания);
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности ее указания);
- 7) цену (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- 9) сумму акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговую ставку;
- 11) сумму налога, предъявляемую покупателю товаров (работ, услуг), определяемую исходя из применяемых налоговых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- 13) страну происхождения товара;
- 14) номер грузовой таможенной декларации.

В соответствии с п. 3 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Статья 6.1 НК РФ использует как понятие дня, так и понятие рабочего дня. Следовательно, законодатель разделяет указанные понятия. В связи с изложенным, в случае если НК РФ специально не оговорено, что срок установлен в рабочих днях, то при исчислении срока учитываются календарные дни.

Следовательно, при исчислении срока, установленного ст. 168 НК РФ для выставления счета-фактуры, учитываются все дни: рабочие и нерабочие.

При выставлении счетов-фактур следует учитывать особенности условий заключения договоров поставки, учета и расчетов при отгрузке товаров (оказания услуг) в отдельных отраслях, связанных с непрерывными долгосрочными поставками в адрес одного и того же покупателя. Такими договорами могут быть: непрерывный отпуск товаров и оказание услуг по транспортировке одним и тем же покупателям электроэнергии, нефти, газа, оказание услуг электросвязи, ежедневная многократная реализация в адрес одного покупателя хлеба и хлебобулочных изделий, скоропортящихся продуктов питания, арендная плата и т.д. В этих случаях допускается составление счетов-фактур в соответствии с условиями договора поставки, заключенного между продавцом и покупателем товаров (услуг), актами сверки осуществленных поставок и выставление счетов-фактур покупателям одновременно с платежно-расчетными документами, но не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем, согласно

Письму МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость". Составление счетов-фактур и регистрация их в книге продаж производятся в том налоговом периоде, в котором состоялась реализация этих товаров (оказание услуг, выполнение работ), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей исчисления НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Об этом сказано в п. 3 ст. 168 НК РФ.

МНС России Письмом от 31.03.2004 N 03-1-08/878/16 о порядке выставления счетов-фактур сообщило следующее.

Днем оказания услуг признается дата подписания исполнителем и заказчиком акта об оказании услуг. Следовательно, не позднее пяти дней с даты подписания акта об оказании услуг организация обязана выписать в адрес покупателя счет-фактуру.

Если организация хочет выставить счет-фактуру в момент заключения договора вперед, вправе ли она это сделать?

Письмо Минфина России от 18 апреля 2005 г. N 03-04-11/81 дало ответ на аналогичную ситуацию, в частности указав, что в соответствии с п. 3 ст. 168 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик обязан выставить покупателю соответствующий счет-фактуру не позднее пяти дней, считая с даты отгрузки товаров, выполнения работ или оказания услуг. В связи с этим выставление одного счета-фактуры после окончания договора аренды, заключенного на срок более чем один месяц на оказание услуг по аренде банковских ячеек, не противоречит действующему законодательству по налогу на добавленную стоимость.

Что касается выставления счета-фактуры по указанным услугам сразу после заключения соответствующего договора, то положениями гл. 21 Кодекса выставление счетов-фактур до начала оказания услуг не предусмотрено.

Из ст. 167 НК РФ следует, что налог рассчитывается на одну из ранних дат:

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

Соответствующие нормы прописаны и в ст. 164 НК РФ (налоговые ставки) - суть их в том, что при этом применяется расчетная ставка НДС, например 18/118 (как и сейчас при исчислении НДС с авансов).

В качестве исключения из общего правила от налогообложения освобождены авансовые платежи, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых НДС по ставке 0% (п. 9 ст. 154 НК РФ, вступивший в силу с 1 января 2006 г.), предприятия, выпускающего продукцию с длительным производственным циклом - больше шести месяцев (новый п. 13 ст. 167 НК РФ).

Причем для того чтобы не платить НДС с предоплаты, изготовители "долгоцикловых" товаров должны будут выполнить ряд условий.

Во-первых, они обязаны будут вести отдельный учет производства продукции длительного производственного цикла и прочих операций. Во-вторых, им нужно будет сдать в налоговую инспекцию подтверждающие документы, а именно:

- контракт с покупателем или его копию, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера;
- документ, подтверждающий длительность производственного цикла, выданный соответствующим министерством или ведомством.

И, наконец, в-третьих. Перечень "долгоциклового" производства утверждает Правительство РФ. Понятно, что товары, не вошедшие в него, не будут считаться продукцией с длительным производственным циклом. И значит, получив предоплату за такие товары, нужно будет платить НДС в обычном порядке.

Если организацией ошибочно не выписан счет-фактура на отгруженные в адрес покупателя товары. Обнаружено это было в следующем налоговом периоде, и счет-фактура сразу же был выписан в периоде, когда было обнаружено его отсутствие. Когда в данной ситуации продавцу следует отразить операции по реализации данных товаров в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость?

В соответствии с п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ уплата НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров за истекший налоговый период. Пункт 5 ст. 174 Кодекса предусматривает обязанность налогоплательщиков представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если указанное нарушение произошло до 1 января 2006 г. В этом случае регистрация счета-фактуры в книгу продаж и исправление декларации по НДС зависят от принятой на предприятии учетной политики. При этом момент определения налоговой базы определяется налогоплательщиком на основании ст. 167 Кодекса в зависимости от принятой им учетной политики для целей налогообложения. Если налогоплательщиком утверждена учетная политика для целей налогообложения, предусматривающая определение налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов ("по отгрузке"), то моментом определения налоговой базы будет являться день отгрузки (передачи) товара. При условии утверждения налоговой политики для целей налогообложения "по оплате" моментом определения налоговой базы будет являться день оплаты отгруженных товаров. При этом Кодексом не устанавливается связь между моментом определения продавцом товаров налоговой базы и периодом выставления им в адрес покупателя счета-фактуры. Продавец товаров должен произвести включение оборотов по реализации товаров в налоговую декларацию по НДС за период, определение которого зависит от принятой учетной политики в целях налогообложения, вне зависимости от периода выставления счета-фактуры.

Если нарушение произошло после 1 января 2006 г., то регистрация счета-фактуры в книгу продаж производится в том периоде, в котором произошла отгрузка, и если это приведет к необходимости внести исправления в налоговую декларацию, то она также пересдается. При этом в связи с внесением в Постановление N 914 изменений утверждается новый порядок регистрации в книгах покупок и продаж внесенных изменений.

При необходимости внесения изменений в книгу продаж регистрация счета-фактуры производится в дополнительном листе книги продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

Дополнительные листы книги являются ее неотъемлемой частью. Это означает, что к книге продаж за тот период, в котором вносятся исправления, прикладывается новый лист, содержащий указанное изменение. Лист подписывается и скрепляется печатью организации и хранится в течение всего срока, установленного для хранения той книги, к которой он подшит.

Может ли налоговый орган отказать в вычете сумм НДС покупателю, если продавец выставил счет-фактуру с нарушением пятидневного срока, установленного п. 3 ст. 168 НК РФ?

В соответствии со ст. 171 НК РФ к налоговым вычетам, уменьшающим общую сумму начисленного НДС, относятся суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами обложения по НДС.

Пунктом 1 ст. 172 НК РФ установлено, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм НДС и принятие на учет указанных товаров (работ, услуг).

При этом п. 3 ст. 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры выставляются не позднее пяти дней со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Однако невыполнение требований п. 3 ст. 168 НК РФ не может служить основанием для отказа в принятии сумм НДС к вычету.

Подобный вывод подтверждается и арбитражной практикой (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 05.12.2001 по делу N Ф03-А73/01-2/2542, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.12.2002 по делу N А33-10903/02-С3а-Ф02-3595/02-С1, ФАС Московского округа от 17.06.2003 по делу N КА-А40/3836-03).

Минфин России в своем Письме от 23.06.2004 N 03-03-11/107 дал ответ на этот вопрос: вычет налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, поступившим с опозданием, производится в том налоговом периоде, в котором фактически получены данные счета-фактуры.

Таким образом, налоговый орган не может отказать в вычете сумм НДС покупателю, если продавец выставил счет-фактуру с нарушением срока, установленного п. 3 ст. 168 НК РФ, при этом вычет налога на добавленную стоимость производится в том налоговом периоде, в котором фактически получен такой счет-фактура.

Несмотря на то что ст. 168 НК РФ обязывает выдавать счета-фактуры, Налоговый кодекс не содержит санкции к поставщику за их не выдачу, значит факт, выдан или не выдан счет-фактура, является доброй волей продавца, поэтому мы рекомендуем покупателям в соответствующие договоры поставки включать условие, обязывающее поставщика выставлять правильно заполненный счет-фактуру в установленные сроки. При этом договор может содержать штрафные санкции за нарушение срока выдачи и порядка оформления счета-фактуры.

Налоговые органы особое внимание уделяют указанному в счете-фактуре адресу покупателя. И если он не соответствует адресу, по которому зарегистрирована организация, то, скорее всего, право вычета по такому счету-фактуре придется отстаивать в суде. В частности, в Письме УМНС России по г. Москве от 1 июля 2004 г. N 24-11/43467 говорится о необходимости

указания в счете-фактуре в строке 6а местонахождения покупателя в соответствии с учредительными документами.

Согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению (п. 2 ст. 169 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре в обязательном порядке должны быть указаны, в частности, наименование и адрес грузополучателя и наименование и адрес покупателя.

Как видим, НК не предъявляет какие-либо требования к тому, какой адрес (юридический или фактический) покупателя (грузополучателя) должен быть указан в счете-фактуре.

Согласно Приложению 1 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 (п. 8 ст. 169 НК РФ), в строке 4 счета-фактуры указываются полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес. В строке 6а указывается местонахождение покупателя в соответствии с учредительными документами.

Учредительные документы юридического лица определены в ст. 52 ГК РФ. В учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица, а также содержаться другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида.

Следовательно, если в учредительных документах указан как юридический, так и фактический адреса, то организация может использовать любой из них, в противном случае лучше употреблять для заполнения всех первичных документов только тот адрес, который указан в учредительном документе.

Необходимо отметить некоторые выводы арбитражных судов, решения которых были вынесены в пользу налогоплательщиков. Так, ФАС Поволжского округа в Постановлении от 18.05.2005 N А12-24422/04-С21 указал, что отказ налогового органа в применении налогового вычета по НДС на основании того, что в некоторых счетах-фактурах, выставленных поставщиками заявителя, указан адрес фактического местонахождения последнего, а не юридический адрес, необоснован и противоречит НК РФ. В Постановлении ФАС Московского округа от 15 мая 2003 г. по делу N КА-А40/3054-03 указано, что ст. 169 Налогового кодекса РФ не содержит требования об обязательном указании в счетах-фактурах только юридического адреса.

ФАС Московского округа в Постановлении от 07.06.2005 N КА-А40/5062-05 сделал вывод, что ст. 169 НК РФ не предусматривает обязательного указания в счете-фактуре юридического адреса организации в соответствии с учредительными документами, поскольку согласно действующему законодательству в счете-фактуре могут быть указаны как юридический адрес, так и фактическое местонахождение организации.

Письмо МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость". Составление счетов-фактур и регистрация их в книге продаж производятся в том налоговом периоде, в котором состоялась реализация этих товаров (оказание услуг, выполнение работ), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей исчисления НДС.

Кроме этого в счете-фактуре должны быть указаны ИНН продавца и покупателя. Новая редакция Правил требует кроме ИНН указывать также и КПП покупателя и продавца. Однако в НК РФ такого требования нет и поэтому организации имеют неплохие шансы отстоять свою позицию в суде, если эти графы останутся незаполненными.

Требования к порядку выставления и оформлению счетов-фактур максимально регламентированы (установлены ст. ст. 168 и 169 Налогового кодекса РФ, а также Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость).

В 2004 г. в форму счета-фактуры добавлен новый обязательный реквизит - КПП покупателя и продавца (код причины постановки на налоговый учет). Кроме этого налоговые органы требуют наличия в счете-фактуре расшифровок подписей руководителя и главного бухгалтера.

Хотя этих требований в ст. 169 НК РФ нет, их невыполнение на практике будет служить основанием для налоговых органов, чтобы отказать налогоплательщику в вычете сумм входного НДС.

Например, в Письме Минфина России от 05.04.2004 N 04-03-11/54 разъясняется, что суммы НДС, указанные в счете-фактуре, выставленном после 1 марта 2004 г., в котором отсутствуют КПП, к вычету приниматься не должны.

В Постановлении N 914 указано, что в строке 3 указывается полное или сокращенное наименование грузоотправителя в соответствии с учредительными документами. При этом допускается указывать в этой строке "он же", если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо.

В том случае если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то в строке 3 необходимо указать название и почтовый адрес грузоотправителя.

Однако, по мнению налоговых органов, Правительство РФ вправе разрабатывать только порядок ведения журналов учета счетов-фактур, книг покупок и книг продаж (п. 8 ст. 169 Налогового кодекса РФ). А все необходимые реквизиты, которые нужно указать в счете-фактуре, прописаны в Налоговом кодексе РФ.

Так, в пп. 3 п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ сказано, что в счете-фактуре должны быть указаны наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. По мнению налоговых органов, это значит, что в соответствующих графах фирма должна полностью написать название грузоотправителя (грузополучателя) и его точный адрес. Причем это нужно сделать, даже если грузоотправителем и продавцом товара является одна и та же фирма.

Письмо Управления МНС по г. Москве от 10 марта 2004 г. N 24-11/15462 четко указало, если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в строке 3 счета-фактуры пишется "он же". Если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то указывается почтовый адрес грузоотправителя.

Отметим, что арбитражные суды также решают такие споры в пользу организаций. Примером тому может быть Постановление ФАС Московского округа от 5 ноября 2002 г. по делу N КА-А40/7369-02.

Подобная проблема возникает и по заполнению строки "Грузополучатель". В Постановлении N 914 сказано, что в строке 4 счета-фактуры отражается полное или сокращенное наименование грузополучателя в соответствии с учредительными документами и его почтовый адрес. Поэтому если грузополучатель и покупатель совпадают, то в строке "Грузополучатель" может быть указано название организации или фраза "он же", так как это прямо предусмотрено Постановлением N 914.

В данном случае необходимо учитывать, что показатели строк наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя счета-фактуры заполняются продавцом товаров только в случае отгрузки и транспортировки товаров.

При выполнении работ или оказании услуг в соответствующих строках ставятся прочерки. Письмо МНС России от 13 мая 2004 г. N 03-1-08/1191/15@ сообщает, что из-за отсутствия необходимой информации отдельные реквизиты счетов-фактур можно не заполнять. В частности, организациям, которые оказывают платные услуги, разрешается ставить прочерки в строках "Грузоотправитель" и "Грузополучатель". Указанные разъяснения приведены также в Письме МНС России от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Налоговый кодекс, требуя указать в счете-фактуре наименование и адрес грузополучателя (пп. 3 п. 5 ст. 169 НК РФ), не конкретизирует, какой именно адрес нужно вписать в документ. В Постановлении Правительства от 02.12.2000 N 914 сказано, что в счет-фактуру вносится почтовый адрес грузополучателя.

Поэтому в строку 4 счета-фактуры, если у организации несколько адресов, вносится тот, который указан в учредительных документах как почтовый. Так же как и юридический, почтовый адрес должен указывается в учредительных документах организации (п. 3 ст. 54 ГК РФ).

Подпунктом 3 п. 5 ст. 169 НК РФ установлено, что в счете-фактуре должны быть, в частности, указаны наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.

Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость предусмотрено, что при оформлении счетов-фактур в случае, если продавец и грузоотправитель - одно и то же лицо, в строке 3 счета-фактуры пишется "он же". Проставление прочерка в строке 3 счета-фактуры в указанном случае неправомерно.

МНС России даны разъяснения (Письмо от 21.05.2001 N ВГ-6-03/404), что в ряде случаев некоторые из строк и граф счета-фактуры не могут быть заполнены по причине отсутствия необходимой информации. В таких случаях в незаполненных строках и графах должны ставиться прочерки.

Согласно п. 2 ст. 169 НК РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению.

В счете-фактуре должна быть указана страна происхождения товара (пп. 13 п. 5 ст. 169 НК РФ). При этом сведения, предусмотренные в отношении страны происхождения товаров, указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация (далее - иностранные товары) (п. 5 ст. 169 НК РФ).

До 1 января 2006 г. данная норма была установлена применительно к порядку заполнения графы 10 счета-фактуры в отношении страны происхождения иностранных товаров. Налоговый кодекс не содержал дополнительных комментариев по ее заполнению.

Применительно к товарам, страной происхождения которых является Российская Федерация (далее - российские товары), порядок заполнения соответствующей графы прямо не установлен.

Это, однако, не означает, что в случае указания в счете-фактуре, составленном в отношении российских товаров, страны их происхождения - "Российская Федерация" или "Россия" - нарушается порядок, установленный п. 5 ст. 169 НК РФ.

Следовательно, указание в графе 10 счета-фактуры Российской Федерации как страны происхождения товаров до 1 января 2006 г. не может являться основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС, предъявленных продавцом.

О правильности этого подхода свидетельствует и арбитражная практика, в частности в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 17.03.2003 N A52/2652/2002/2, от 18.12.2003 N A56-14258/03; Письме Управления МНС России по г. Москве от 23.12.2003 N 24-11/71015 "О заполнении счетов-фактур".

Но с учетом того что с 1 января 2006 г. в ст. 169 НК РФ добавлен абзац, который четко установил, что заполнение является обязательным только в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Поэтому с 1 января 2006 г. в этой графе должен ставиться прочерк, если страна происхождения товаров Россия.

Постановление ФАС Центрального округа от 28.08.2006 N A09-17128/05-13.

Отсутствие в счетах-фактурах сведений о стране происхождения товара, о номере ГТД не лишает налогоплательщика права на вычет.

По мнению налоговой инспекции, организация неправомерно приняла к вычету НДС по приобретенным импортным товарам, поскольку в счете-фактуре поставщика не были указаны страна происхождения товара и номер ГТД.

Суд признал такое решение недействительным. Он сослался на положения последнего абзаца п. 5 ст. 169 НК РФ, которые предусматривают следующее. Страна происхождения товара и номер таможенной декларации (пп. 13 и 14 п. 5 ст. 169 НК РФ) указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, которые содержатся в счетах-фактурах и товаросопроводительных документах, полученных им от своего поставщика.

На этом основании суд сделал вывод, что организация-покупатель не может нести ответственность за отсутствие в полученных счетах-фактурах соответствующей информации. Поэтому в данном случае последствия составления и выставления счетов-фактур с нарушениями требований п. п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ к ней не применяются.

Аналогичные выводы сделаны в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.09.2006 N A19-1650/06-50-Ф02-4782/06-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 26.10.2005 N Ф04-7557/2005(16157-А45-25), ФАС Московского округа от 26.08.2005, 25.08.2006 N КА-А41/8143-05, ФАС Северо-Западного округа от 12.12.2005 N A21-9471/04-С1, от 05.10.2005 N A56-35735/04.

Примечание. Постановление ФАС ЦО от 22 февраля 2006 г. по делу N A48-626/05-15. Решение налогового органа о доначислении НДС является незаконным, если налогоплательщик до момента принятия указанного решения представил налоговому органу счета-фактуры с изменениями (с указанием всех реквизитов, предусмотренных ст. 169 НК РФ).

Пункт 18 Правил, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, установлено, что при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж. Счета-фактуры заполняются в соответствии с порядком, установленным п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ.

Согласно пп. 7 п. 5 ст. 169 НК РФ в графе 4 счета-фактуры должна быть указана цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога. Согласно пп. 8 п. 5 ст. 169 НК РФ в графе 5 счета-фактуры указывается стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога.

При этом заполнение граф 4 и 5 счета-фактуры при получении авансовых платежей под предстоящую отгрузку товаров (работ, услуг) не представляется возможным, так как отсутствует реальная отгрузка товаров (выполнение работ или оказание услуг), в указанных графах налогоплательщиком ставятся прочерки.

Остальные строки и графы счета-фактуры заполняются в соответствии с требованиями, установленными п. 5 ст. 169 НК РФ.

Эти графы заполняются только при выдаче счета-фактуры при отгрузке товаров (работ, услуг).

Если продавец выставил счет-фактуру, в котором графа "Наименование товара" заполнена на иностранном языке. Правомерно ли сумму НДС, указанную в этом счете-фактуре, принять покупателю к вычету?

Минфин России в ответах на такие вопросы подчеркивает, что согласно п. 1 ст. 15 и п. 1 ст. 16 Закона Российской Федерации от 25.10.1991 N 1807-1 "О языках народов Российской Федерации" в деятельности государственных органов, организаций, предприятий и учреждений Российской Федерации используются государственный язык Российской Федерации, государственные языки республик и иные языки народов Российской Федерации, а документирование хозяйственных операций, включая оформление первичных учетных документов, должно осуществляться на русском языке.

Следовательно, налоговый орган, по мнению Минфина России, может не подтвердить обоснованности вычетов сумм налога на добавленную стоимость, указанных в счете-фактуре, отдельные показатели которого заполнены на иностранном языке.

Но здесь необходимо отметить следующее, по нашему мнению, если в счете-фактуре указывается фирменное наименование товара, написанное на иностранном языке и зарегистрированное надлежащим образом на территории РФ, или в наименовании содержатся единичные буквы или термины, которые соответствуют товаросопроводительным или иным документам, на основании которых выписан счет-фактура, то налоговые органы не смогут сослаться на положения вышеприведенного Закона и не вправе будут отказать в вычете по данному счету-фактуре. Налоговый кодекс не предоставляет возможности использования электронно-цифровых или факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера организации.

В соответствии с п. п. 4 и 5 ст. 169 НК РФ в счете-фактуре должен быть указан номер платежно-расчетного документа в случае получения авансов в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В Письме МНС России от 13.05.2004 N 03-1-08/1191/15 (со ссылкой на Письмо МНС России от 02.10.2003 N 03/1-08/2882/11-АЙ670) указано, что при получении авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счете-фактуре, выписываемом в одном экземпляре, по строке 5 указываются реквизиты расчетных документов, на основании которых осуществляются операции по перечислению денежных средств на счет поставщика товаров (работ, услуг). При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет ранее полученных авансовых платежей в счете-фактуре также следует указывать номер платежно-расчетного документа, на основании которого был получен платеж. Таким образом, отсутствие данного реквизита будет основанием для исключения НДС из состава налоговых вычетов.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-04-09/07. Что касается заполнения строки счета-фактуры "К платежно-расчетному документу", то Приложением N 1 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость предусмотрено, что при оплате товаров, приобретенных за наличный расчет, в указанной строке счета-фактуры указываются реквизиты кассового чека. В связи с этим налог на добавленную стоимость, указанный в счетах-фактурах, выставленных при реализации товаров за наличный расчет, в которых отсутствуют указанные реквизиты, к вычету не принимается.

Если в графе 5 "Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога" указывается сумма стоимости отдельно по каждой позиции, общая сумма по всем позициям не выводится. Можно ли считать такое оформление документа правильным?

Письмо Управления МНС по г. Москве от 16 января 2004 г. N 24-11/02621 "О счетах-фактурах" указало, что в графе 5 стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) проставляется без налога.

Расшифровка подписи до момента выхода Постановления Правительства РФ от 16.02.2004 N 84 "О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. N 914" не являлась обязательным реквизитом счета-фактуры. Тем не менее налоговые органы часто требовали ее наличия. В Письме Минфина России от 05.04.2004 N 04-03-1/54 "О требованиях к заполнению реквизитов счетов-фактур" однозначно сказано о необходимости расшифровок подписей руководителя и главного бухгалтера, поскольку в состав реквизита "Подпись" включается как личная подпись, так и ее расшифровка. Минфин России для подтверждения необходимости расшифровки подписи ссылается на Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н), разработанные на основе Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", а также на ГОСТ Р 6.30-2003 "Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов", утвержденный Постановлением Госстандарта России от 03.03.2003 N 65-ст.

В случае отсутствия расшифровок подписей в счете-фактуре, по мнению Минфина, налог к вычету приниматься не должен. Однако суды признавали такие требования неправомерными (см., например, Постановление ФАС ВСО от 05.04.2005 N А19-18076/04-24-Ф02-1284/05-С1). В Постановлении ФАС ВСО от 02.09.2004 N А19-4843/04-51-Ф02-3502/04-С1 записано, что Кодексом не предусмотрено обязательное наличие расшифровки подписи лиц, подписавших счет-фактуру. Кроме того, форма счета-фактуры, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость", также не содержала такого реквизита, как расшифровка подписи, поэтому можно сделать вывод, что по счетам-фактурам, выписанным до марта 2004 г., обязательная расшифровка подписи является необязательным реквизитом, а после - нет.

Согласно п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

В Письме ФНС России от 20.05.2005 N 03-1-03/838/8 "О порядке заполнения счетов-фактур" рассмотрена ситуация, когда счета-фактуры подписывают не непосредственно руководитель и главный бухгалтер, а иные уполномоченные лица. ФНС указывает, что в соответствии с Правилами такие реквизиты счета-фактуры, как "Руководитель организации" и "Главный бухгалтер", являются формализованными показателями. Вместе с тем данные реквизиты применяются и в случае подписания счета-фактуры иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Изменение и (или) дополнение реквизитов счета-фактуры "Руководитель организации" и "Главный бухгалтер" Кодексом не предусмотрены. В случае если счет-фактура подписан уполномоченным лицом с указанием непосредственно его должности, то такой счет-фактуру не следует рассматривать как составленный с нарушением требований п. 6 ст. 169 НК РФ. Следовательно, налоговые органы не могут использовать такой предлог для исключения сумм налога из вычетов.

Каким документом можно подтвердить полномочия лиц, имеющих право подписывать счета-фактуры?

Можно рекомендовать два варианта:

- в счете-фактуре ставится штамп с указанием полномочий лиц, имеющих право подписывать счета-фактуры, номер приказа, установившего это;

- на руки выдается копия соответствующего приказа. Наличие заверенной копии приказа будет веским основанием для снятия претензий.

По первому варианту можно сказать следующее: наличие лишней информации, не влияющей на достоверность сведений, содержащихся в счете-фактуре, является несущественным, но все же недочетом в составлении этого документа. Судебная практика признает подобные счета-фактуры основанием для вычета сумм НДС. Однако некоторая вероятность заявления претензий со стороны налогового органа существует.

В случае подписания счета-фактуры "иными уполномоченными лицами" (п. 6 ст. 169 НК), налоговая инспекция, скорее всего, потребует подтверждения полномочий "подписантов" на предмет проверки достоверности сведений, содержащихся в счете-фактуре. Устранение ошибок в счетах-фактурах путем переоформления последних неправомерно.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.2006 N А33-26560/04-С3-Ф02-3935/06-С1, А33-26560/04-С3-Ф02-4272/06-С1. Вместе с возражениями по акту проверки организация представила в налоговый орган исправленные счета-фактуры за теми же номерами и датами, то есть фактически вновь выписанные счета-фактуры. Инспекция отказала организации в предоставлении налогового вычета по НДС, сославшись на то, что организация нарушила установленный порядок исправления счетов-фактур.

Принимая решение, суд руководствовался п. 29 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, согласно которому исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. Он также принял во внимание п. 5 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", регламентирующий общий порядок внесения исправлений в первичные документы. В нем сказано, что соответствующие исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций. Это должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. Таким образом, суд пришел к выводу о том, что действующее законодательство исключает возможность устранения ошибок, допущенных в счетах-фактурах, путем их переоформления, и оставил решение налогового органа в силе.

Аналогичные выводы сделаны в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.06.2006 N А33-8794/05-Ф02-2683/06-С1, от 06.06.2006 N А19-33003/05-43-Ф02-2612/06-С1, от 15.12.2005 N А19-30636/04-24-Ф02-6314/05-С1, от 29.11.2005 N А19-8518/05-45-Ф02-5977/05-С1.

Противоположная позиция высказана в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 19.06.2006 N Ф04-3519/2006(23557-А45-31), от 07.02.2006 N Ф04-134/2006(19388-А75-27), от 05.12.2005 N Ф04-8673/2005(17466-А67-34); ФАС Московского округа от 01.08.2005 N КА-А40/7130-05, от 14.01.2005, 11.01.2005 N КА-А40/12562-04; ФАС Поволжского округа от 17.11.2005 N А72-4487/05-7, от 06.10.2005 N А65-6014/2005-СА2-9, от 25.01.2005 N А12-16463/04-С29; ФАС Северо-Западного округа от 01.07.2005 N А56-45122/2004, от 11.04.2005 N А52/6549/2004/2; ФАС Уральского округа от 06.09.2005 N Ф09-3956/05-С1.

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 13 апреля 2006 г. N 03-04-09/06 сообщает, что п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость предусмотрена возможность внесения налогоплательщиком исправлений в счета-фактуры. Данные исправления должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Таким образом, в случае уточнения информации о номерах платежно-расчетных документов в счетах-фактурах, выставленных продавцом, следует внести соответствующие исправления как в экземпляры счетов-фактур, оставшихся у продавца, так и в экземпляры счетов-фактур, выставленных покупателю.

Можно ли счета-фактуры передавать в электронном виде и подписывать электронной цифровой подписью? Вопросу использования электронной цифровой подписи (ЭЦП) посвящено Письмо ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404@, в котором со ссылкой на Письмо ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/210/11 указано, что Кодексом не предоставлено налогоплательщику право выставления в электронном виде счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость. Пунктом 6 ст. 169 Кодекса установлено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными должностными лицами, уполномоченными на то в соответствии с приказом по организации. При этом данная статья Кодекса не предоставляет возможности использования электронно-цифровых или факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера организации.

Определение ЭЦП и условия ее использования содержатся в Федеральном законе от 10.01.2002 N 1-ФЗ "Об электронной цифровой подписи", согласно которому под электронным документом понимается документ, в котором информация представлена в электронно-цифровой форме, под электронной цифровой подписью - реквизит электронного документа, предназначенный для защиты данного электронного документа от подделки, полученный в результате криптографического преобразования информации с использованием закрытого ключа электронной цифровой подписи и позволяющий идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе.

Таким образом, налогоплательщик (покупатель), согласно вышеуказанной норме Кодекса, не вправе регистрировать в книге покупок выставленные продавцом счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения.

В связи с большим количеством выставляемых счетов-фактур вправе ли организация подписывать эти счета-фактуры факсимильной подписью?

Письмо ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404@ со ссылкой на Письмо ФНС России от 14.02.2005 N 03-1-03/210/11 указало, что не предоставляет возможности использования факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера организации. В соответствии с п. 6 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Учитывая, что использование на счетах-фактурах факсимильного воспроизведения подписи Налоговым кодексом прямо не предусмотрено, на счете-фактуре проставляются личные подписи руководителя и главного бухгалтера организации либо иных лиц, уполномоченных на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации.

Согласно п. 2 ст. 160 Гражданского кодекса Российской Федерации использование при совершении сделок факсимильного воспроизведения подписи с помощью средств механического или иного копирования допускается в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон. Поэтому если в договорах или иных документах будет указано, что счета-фактуры заверяются факсимильной подписью, которая, согласно Гражданскому кодексу, приравнивается все-таки к обычной подписи, у налогоплательщиков будет меньше возможности выиграть дело в суде.

Согласно п. 6 ст. 169 НК РФ счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя. Данному вопросу посвящено Письмо Минфина России от

20.05.2005 N 03-04-11/116 об оформлении документов для вычета НДС при наличных расчетах и при продаже товара индивидуальными предпринимателями. Для принятия к вычету сумм НДС, уплаченных индивидуальному предпринимателю при приобретении товаров за наличный расчет, необходимы счет-фактура и кассовый чек с выделенной отдельной строкой суммой НДС. Оформлять квитанцию к приходному кассовому ордеру теперь нет необходимости. Кроме того, Минфин указал, что подпись бухгалтера, с которым у предпринимателя заключен трудовой договор, не является обязательным реквизитом счета-фактуры.

Налоговый кодекс (п. 7 ст. 169 НК РФ) прямо позволяет выписывать счета-фактуры лишь в иностранной валюте, а не в условных единицах (за них можно принимать не только иностранную валюту, но и любые другие единицы - п. 2 ст. 317 ГК РФ). Однако и прямо он не запрещает выписывать счета-фактуры в любых других условных единицах, а не только в иностранной валюте.

При этом порядок регистрации счетов-фактур в условных единицах у продавца будет зависеть от принятой учетной политики для целей определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг).

Продавец, определяющий налогооблагаемую базу по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, регистрирует выставленный счет-фактуру в книге продаж в условных единицах по установленному курсу на дату отгрузки. Таким образом, после получения платы за товары продавцу необходимо скорректировать выручку, исходя из суммы денежных средств, полученных от покупателя. В том случае если курс валюты на дату окончательного расчета окажется выше, чем на дату отгрузки, образуется так называемая положительная суммовая разница.

В этом случае продавец должен произвести дополнительную запись в книге продаж.

Если налоговая база для исчисления НДС определяется "по оплате", то счет-фактура регистрируется в книге продаж на дату оплаты. То есть регистрация производится в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство (п. 17 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС:

- путем внесения дополнительной записи только на сумму положительной суммовой разницы;

- путем сторнирования ранее сделанной записи (цифры проставляются в скобках или красным) и внесения новой, рассчитанной по иному курсу.

На наш взгляд, первый из предложенных способов представляется наиболее предпочтительным, тем более что он более наглядно демонстрирует суть производимой операции, которая соответствует бухгалтерским записям по начислению НДС. Тем не менее если налогоплательщик применит второй способ, результат в конечном итоге будет один и тот же.

В соответствии с п. 2 ст. 153 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по данному налогу выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг).

Кроме того, в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы, связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В Письме Минфина России от 8 июля 2004 г. N 03-04-11/114 сказано, что согласно указанным нормам гл. 21 Кодекса, в случае когда по условиям договора оплата товаров (работ, услуг) производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, при росте курса рубля и принятой для целей налогообложения учетной политике "по отгрузке", ранее начисленная сумма налога на добавленную стоимость увеличивается продавцом на основании фактически полученной выручки от реализации товаров (работ, услуг), то есть определяется с учетом положительных суммовых разниц.

Что касается отрицательных суммовых разниц, то уменьшение ранее начисленного налога на добавленную стоимость на суммы таких разниц нормами гл. 21 Кодекса не предусмотрено.

Такой подход к отрицательным суммовым разницам вызывает сомнение со стороны аудиторов. Они ссылаются на п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ, который предписывает при расчете НДС учитывать все изменения, увеличивающие или уменьшающие налоговую базу. Отрицательная суммовая разница уменьшает доход, а значит, и выручку, которая облагается НДС.

Как считают налоговики, положительные суммовые разницы увеличивают облагаемую базу по НДС у продавца, а отрицательные - уменьшают, об этом сказано, например, в Письме МНС России от 31 мая 2001 г. N 03-1-09/1632/03-П115 и Письме УМНС России по г. Москве от 6 сентября 2004 г. N 24-11/57576.

При возникновении суммовых разниц возможны следующие варианты действий.

Вариант первый. Налогоплательщик выписывает и передает покупателю дополнительный счет-фактуру на сумму возникшей после получения оплаты суммовой разницы (если разница отрицательная, то счет-фактуру, по мнению налоговых органов, выписывать нельзя). Документу

присваиваются новый номер и текущая дата. Он регистрируется в книге продаж в текущем налоговом периоде.

Вариант второй. Налогоплательщик выписывает и передает покупателю новый счет-фактуру (прежний документ отзывается). Новый документ он регистрирует в книге продаж.

Если он платит НДС "по отгрузке", то ранее сделанную запись сторнирует. Но здесь проблема с датой и номером нового документа. Если ставить новый номер и текущую дату, а отгрузка была в другом налоговом периоде, то получается искажение суммы налога за тот налоговый период, когда произошла отгрузка (прежняя сумма налога вычеркнута). А это противоречит Кодексу - налог начисляется в периоде отгрузки. Если же новый счет-фактуру налогоплательщик, работающий "по отгрузке", выпишет вместо прежнего счета-фактуры в том периоде, когда была отгрузка, то это также будет неверно. На момент отгрузки цена договора была неизвестна, поэтому определялась согласно п. 2 ст. 153 НК РФ в той мере, в которой можно было определить.

Третий вариант. Исправление суммы в ранее выписанном счете-фактуре.

Самый удобный вариант - первый.

Допускается ли заполнение счетов-фактур комбинированным способом вручную и на компьютере?

В Правила ведения книги покупок были внесены изменения Постановлением Правительства РФ от 11.05.2006 N 283, согласно которым счета-фактуры, заполненные частично с помощью компьютера, частично от руки, но соответствующие установленным нормам заполнения, могут регистрироваться в книге покупок.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам еще раньше Письмом от 26.02.2004 N 03-1-08/525/18 по вопросу оформления счетов-фактур разъяснило, что счета-фактуры, заполненные комбинированным (компьютерным и ручным) способом, составленные с соблюдением указанных требований, могут быть признаны соответствующими требованиям налогового законодательства. Необходимо подчеркнуть, что речь прежде всего идет о ручном заполнении отдельных граф счетов-фактур, а не исправлении уже заполненных. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам разъяснило, что изменения внешней формы счета-фактуры, в том числе заполнение счета-фактуры комбинированно (компьютерным и ручным способом), не должны нарушать последовательности расположения и числа показателей в типовой форме счета-фактуры.

На основании п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС в счета-фактуры могут быть внесены исправления, которые должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. Как указано в Письме Управления МНС по г. Москве от 27 августа 2004 г. N 24-14/55637 "Обзор применения законодательства по налогу на добавленную стоимость за первое полугодие 2004 года", регистрация в книге покупок счетов-фактур с внесенными в них исправлениями производится в том налоговом периоде, в котором счета-фактуры с указанными исправлениями получены. Пунктом 29 Правил установлено, что не подлежат регистрации в книге покупок и книге продаж счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки.

Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Примечание. Постановление ФАС УО от 12 января 2006 г. по делу N 09-6071/05-С2. Пункт 2 ст. 169 НК РФ не исключает права налогоплательщика применять налоговые вычеты и возмещать НДС после устранения нарушений, допущенных при составлении и выставлении счетов-фактур на приобретенные покупателем товары (работы, услуги).

Письмо Управления МНС по г. Москве от 1 июля 2004 г. N 24-11/43467 "О порядке заполнения счетов-фактур" указало, что исправления, внесенные рукописным способом в счет-фактуру, составленный машинописным способом, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления. Но, как показывает арбитражная практика, при отсутствии подчисток и помарок в счетах-фактурах требование инспекции о ненадлежащем заверении документов несостоятельно (Постановление ФАС МО от 16.02.2005 N КА-А40/241-05).

В соответствии с п. 3 ст. 168 НК счета-фактуры при реализации товара выставляются организацией-продавцом не позднее пяти дней со дня отгрузки товара.

В случае обнаружения организацией ошибки в выставленном счете-фактуре в нее могут вноситься исправления, которые должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления (п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914). Если ошибка в выставленном счете-фактуре обнаружена организацией уже после

передачи счета-фактуры покупателю, то в этом случае можно предложить два варианта действий: либо выставить покупателю счет-фактуру с правильными данными взамен ошибочной (с тем же номером и датой), либо внести исправления в существующий счет-фактуру, заверив их в порядке, установленном п. 29 Правил.

Составление и выставление отрицательного счета-фактуры налоговым законодательством не предусмотрено.

Постановлением N 914 установлено, что номер должен быть порядковым. То есть конкретных правил присвоения номера действующее законодательство не предусматривает.

Письмо Минфина России от 4 мая 2004 г. N 04-03-11/74, в котором сообщено, что нумерация счетов-фактур производится организацией в порядке возрастания номеров в целом по организации.

Поэтому налогоплательщики вправе самостоятельно устанавливать нумерацию счетов-фактур. При этом в целях упорядочения учета реализации по месту нахождения обособленных подразделений допускается использование в номерах счетов-фактур буквенных обозначений.

Порядок оформления счетов-фактур лучше отразить в приказе по учетной политике.

В соответствии со ст. 143 Кодекса налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются организации. Обособленные подразделения организаций налогоплательщиками налога на добавленную стоимость не являются. Поэтому в случае если организации реализуют товары (выполняют работы, оказывают услуги) через свои обособленные подразделения, то счета-фактуры на отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) могут выписываться покупателям обособленными подразделениями организации от имени организации. Как указало Министерство финансов РФ в Письме от 16 июня 2004 г. N 03-03-11/95, при этом в строке 2б счета-фактуры, в которой на основании установленного порядка указывается индивидуальный номер налогоплательщика и его код причины постановки на учет (КПП), должен указываться КПП соответствующего обособленного подразделения.

При реализации товаров (работ, услуг) обособленным подразделением такое подразделение указывает в строке 2 счета-фактуры полное или сокращенное наименование налогоплательщика-продавца в соответствии с учредительными документами, в строке 2а - место нахождения налогоплательщика-продавца в соответствии с учредительными документами (то есть наименование и адрес организации), в строке 2б - идентификационный номер налогоплательщика-продавца и КПП обособленного подразделения, в строке 3 - полное или сокращенное наименование реального грузоотправителя.

При этом порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и книг продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

Отделения имеют право выставлять счета-фактуры, но с учетом определенных ограничений. Иначе их покупатели не смогут принять налог к вычету (п. 2 ст. 169 НК).

Во-первых, филиал может выдавать счета-фактуры только от имени главной фирмы.

Во-вторых, необходимо, чтобы счета-фактуры, выданные филиалами, были подписаны уполномоченными лицами.

В этом случае нужно оформить доверенность от имени компании на "иных лиц", которыми могут быть кто-либо из сотрудников удаленного отдела. Или издать приказ, который назначит лицо, подписывающее счета-фактуры от имени филиала. Это позволяет сделать п. 6 ст. 169 Налогового кодекса (Письмо УМНС по г. Москве от 2 июля 2004 г. N 24-11/43857).

И в-третьих, подразделения должны правильно нумеровать счета-фактуры. Напомним, что это нужно делать в хронологическом порядке. Так сказано в п. 2 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур.

В Письме МНС России от 21 мая 2001 г. N ВГ-6-03/404 предлагается два способа нумерации счетов-фактур:

- номера для подразделения можно резервировать заранее;

- добавить к ним индекс отдела. В таком случае в организации будут два счета-фактуры с одинаковым номером, но один из них - с буквенным или цифровым индексом 1000/в, 1/1000 и т.п.

Таким образом, все выставленные налогоплательщиком счета-фактуры должны иметь последовательные номера. Следовательно, не допускается использование составных номеров счета-фактуры, включающих буквенную часть или несколько цифровых частей, кроме случаев, если счета-фактуры выставляются подразделениями организации (то есть если буквенной или другой частью номера обозначаются подразделения) с соблюдением последовательности номеров в целом.

В ходе проверок обоснованности вычетов по НДС налоговые органы также обращают внимание на наличие первичных документов, подтверждающих оприходование товарно-материальных ценностей и основных средств.

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 5 июня 2006 г. N 03-04-08/112 сказано, что в отношении ваших вопросов о необходимости представления первичных документов (товарных накладных, приходных ордеров, товарно-

транспортных накладных, путевых листов) следует отметить, что на основании положений ст. 31 Кодекса налоговые органы в рамках проведения контрольных мероприятий вправе требовать от налогоплательщика документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, а также пояснения, и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налога. В связи с этим требования налоговых органов о представлении первичных документов, обосновывающих применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, не противоречат нормам действующего законодательства о налогах и сборах. Но при этом необходимо помнить, что Налоговый кодекс основное внимание при обосновании права на вычет уделяет именно наличию счетов-фактур и он не содержит требований к заполнению каких-либо иных документов, поэтому зачастую налоговые органы пытаются привязать требование о наличии правильно оформленных первичных документов в качестве обоснования отказа от возмещения от НДС, но, как показывает арбитражная практика, это их требование не является законным. Но с целью избежания предприятиями проблем с налоговыми органами мы рекомендуем обращать внимание на наличие следующих первичных документов: при поставке товарно-материальных ценностей в качестве первичных документов иметь в наличии договоры с поставщиками ТМЦ, товарные накладные и приходные ордера, составленные по унифицированным формам отчетности (ТОРГ-12, М-15, М-4), форма которых утверждена Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций".

Примечание. Постановление ФАС ВСО от 24 января 2006 г. по делу N А19-13412/05-24-Ф02-7044/05-С1. В целях применения налогового вычета представление товарных накладных и актов приемки материалов является достаточным доказательством, подтверждающим оприходование товаров.

Зачастую налоговые органы требуют дополнительно представлять накладную по форме 1-Т - товарно-транспортную накладную, но тут необходимо заметить, что, согласно Постановлению Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте", эта накладная является обязательным документом только в ходе осуществления автомобильной перевозки и служит подтверждением наличия в конкретном автомобиле материальных ценностей, так как она предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

- Налоговое администрирование
- Порядок и сроки уплаты налога на прибыль
- Понятие расходов в соответствии с главой 25 НК РФ
- Порядок классификации расходов
  - Прямые расходы
  - Порядок признания косвенных расходов
  - Расходы, относимые к прошлым отчетным периодам
- Расходы, связанные с производством и реализацией
  - Материальные расходы
  - Услуги сторонних организаций, учитываемые в составе материальных расходов
  - Расходы на приобретение топлива, воды и энергии
  - Прочие материальные расходы
- Амортизационные отчисления
  - Особый порядок включения объектов недвижимости в состав амортизируемого имущества
  - Включение в состав амортизируемого имущества предметов лизинга
  - Включение в состав амортизируемого имущества основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал
  - Налоговый учет нематериальных активов
  - Аналитический учет основных средств
  - Реконструкция и модернизация основных средств
  - Признание расходов по благоустройству прилегающих к объекту основных средств территорий в составе затрат, уменьшающих налогооблагаемую прибыль
  - Выбытие амортизируемого имущества
- Начисление амортизации
  - Порядок применения повышающих или понижающих коэффициентов для расчета амортизации
- Прочие расходы
  - В каком порядке учитываются расходы на сертификацию продукции
  - Агентское и комиссионное вознаграждения
  - Расходы по содержанию здравпунктов на территории предприятия
  - Расходы по аренде
  - Особенности учета лизинговых платежей в составе прочих расходов
  - Неотделимые улучшения в арендованное имущество
  - Расходы по содержанию служебного транспорта
  - Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей
  - Командировочные расходы
  - Расходы на маркетинговое исследование рынка. Юридические, консультационные, информационные и аудиторские услуги
  - Расходы на участие в тендере
  - Что относится к представительским расходам, учитываемым при расчете налога на прибыль?
  - Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные услуги
  - Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных
  - Расходы на рекламу
- Расходы на продажу покупных товаров
- Доходы, учитываемые при налогообложении
  - Другие доходы
  - Порядок признания доходов от переуступки права требования долга
- НДС
  - Общие вопросы исчисления НДС в соответствии с требованиями, изложенными в главе 21 НК РФ
  - Операции, не подлежащие обложению НДС
  - Льготы по НДС
  - Экспортные операции
  - Порядок применения ставки 0% при экспорте товаров в Республику Беларусь
  - Определение налоговой базы по НДС
  - Определение налоговой базы по НДС при передаче имущественных прав
  - Исполнение обязанностей налогового агента
  - Выделение НДС отдельной строкой
- Налоговые вычеты

Порядок применения налоговых вычетов  
Налоговый период  
Книга покупок  
Дата получения счета-фактуры  
Вычет при строительстве объектов основных средств подрядным способом  
Вычет по НДС по объектам строительства, построенным хозяйственным способом  
Порядок предъявления вычетов по основным средствам, приобретенным после 1 января 2006 года  
Вычет по НДС по командировочным расходам  
Право на вычет при возврате товаров покупателем  
Вычет по НДС и недобросовестные поставщики  
Вычет по НДС по командировочным расходам  
Порядок регистрации счетов-фактур при осуществлении как облагаемых НДС, так и освобождаемых от налогообложения операций  
Порядок оформления счетов-фактур

THE BOOK IS MADE BY  
**AXI-ROSE**  
AXI-ROSE@YA.RU