

**Беспалов М.В., Филина Ф.Н. Схемы минимизации
налогообложения / под ред. Д.В. Соловьевой. - М.: ГроссМедиа,
РОСБУХ, 2010.- 368 с.**

СХЕМЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

М.В.Беспалов, Ф.Н.Филина

Под редакцией Д.В.Соловьевой

Оглавление

Глава 1. Налоговая нагрузка и налоговое планирование

Глава 2. Необоснованная налоговая выгода

2.1. Операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)

2.2. Необоснованная налоговая выгода получена не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности

2.3. У организации нет ресурсов для выполнения необходимого объема работ

2.4. Операции с товаром, который реально не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета

2.5. Обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной

2.5.1. Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции

2.5.2. Взаимозависимость участников сделок

2.5.3. Неритмичный характер хозяйственных операций

2.5.4. Нарушение налогового законодательства в прошлом

2.5.5. Разовый характер операции

2.5.6. Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика

2.5.7. Осуществление расчетов с использованием одного банка

2.5.8. Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций

2.5.9. Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций

2.6. Переквалификация сделок

2.7. Контрагенты

2.8. Преимущества и недостатки подхода судей

2.8.1. Каковы преимущества

2.8.2. В чем недостатки

Глава 3. Признаки недобросовестного налогоплательщика

Глава 4. Схемы по минимизации налоговой нагрузки по налогу на прибыль

- 4.1. Формирование условий для обеспечения возможности отсрочки уплаты налога на прибыль
- 4.2. Экономия на платежах по налогу на прибыль путем уплаты неустойки партнеру по бизнесу
- 4.3. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью организации или индивидуального предпринимателя на УСН
- 4.4. Экономия на платежах с помощью индивидуального предпринимателя на УСН
- 4.5. Экономия на платежах по налогу на прибыль при приобретении основных средств за плату путем разделения общей стоимости объекта на части
- 4.6. Экономия на платежах по налогу на прибыль при приобретении основных средств на основе лизинга
- 4.7. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью посредника
- 4.8. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью собственного сайта в Интернете
- 4.9. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью потерь, убытков
- 4.10. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью испорченного товара
- 4.11. Экономия по налогу на прибыль путем присоединения убыточной организации
- 4.12. Отсрочка уплаты налога на прибыль и экономия на платежах по нему с помощью резерва расходов на ремонт основных средств
- 4.13. Снижение налогового бремени с помощью создания резерва по сомнительным долгам
- 4.14. Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов
- 4.15. Экономия на платежах по налогу на прибыль путем оптимизации расходов на транспортировку
- 4.16. Экономия на платежах по налогу на прибыль при исчислении амортизации: использование повышающих коэффициентов
- 4.17. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет применения амортизационной премии
- 4.18. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет выбора оптимального срока службы амортизируемого имущества
- 4.19. Отсрочка уплаты налога на прибыль за счет отказа от ежемесячных авансовых платежей
- 4.20. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет полного признания нормируемых расходов

Глава 5. Схемы по минимизации налоговой нагрузки по НДС

- 5.1. Экономия на платежах по НДС путем применения перехода права собственности в особом порядке
- 5.2. Экономия на платежах по НДС при фактической реализации товара

- 5.3. Экономия на платежах по НДС покупателем товара, формально выступающим в качестве посредника
- 5.4. Экономия на платежах по НДС путем оптимизации расходов на транспортировку
- 5.5. Экономия на платежах по НДС путем продления срока исковой давности по дебиторской задолженности
- 5.6. Отсрочка платежей по НДС путем оформления займа вместо получения аванса
- 5.7. Отсрочка платежей по НДС путем применения задатка вместо получения аванса

Глава 6. Схемы по минимизации "зарплатных" налогов и взносов

- 6.1. База для начисления страховых взносов
- 6.2. Прочие суммы, не облагаемые страховыми взносами
- 6.3. Пособия, не облагаемые страховыми взносами
- 6.4. Компенсации, не облагаемые страховыми взносами
- 6.5. Отпуска и страховые взносы
- 6.6. Командировочные расходы и страховые взносы
- 6.7. Налог на прибыль и страховые взносы

Глава 7. Схемы по минимизации налоговой нагрузки с помощью спецрежимов

- 7.1. Экономия на платежах по налогу на имущество с помощью "упрощенца"
- 7.2. Минимальный налог при упрощенной системе налогообложения
- 7.3. Момент и особенности признания расходов при "упрощенке"
- 7.4. Преодоление "упрощенцем" барьера по лимиту выручки
- 7.5. Экономия при налогообложении единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Глава 1. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Целью экономической деятельности любой бизнес-единицы, будь то корпорация, небольшая фирма или индивидуальный предприниматель, является максимизация прибыли. При этом и компании, и предприниматели зачастую стремятся минимизировать налоговую нагрузку на бизнес. В этом нет ничего странного, так как уклонение (чаще всего с помощью законных способов) является попыткой собственника в той или иной форме, тем или иным способом защитить свое имущество, капитал и доходы от любых посягательств. Пока есть государство, пока есть частная собственность, государству будет требоваться финансирование за счет этой собственности в виде налогов (других достаточных источников для этого практически не существует), а владельцы этих источников, то есть налогоплательщики, будут этому противостоять посредством попыток уменьшить свое налоговое бремя.

У налогоплательщика, стремящегося снизить налоговую нагрузку

законными способами, есть несколько возможностей, в том числе путем изменения срока уплаты налога в форме отсрочки, рассрочки, посредством использования налогового кредита и инвестиционного налогового кредита (гл. 9 НК РФ). При минимизации налоговых платежей налогоплательщик стремится не допускать реального возникновения объекта налогообложения. Для этого он заключает сделки, влекущие меньшие налоговые последствия, приобретает соответствующий налоговый статус посредством перехода на упрощенную систему налогообложения и т.п. Налогоплательщик использует льготы, изъятия, скидки, вычеты и другие законные возможности уменьшить налоговую базу, а также отсрочки и другие способы изменения срока уплаты налога, предусмотренные законодательством.

Нередко налогоплательщики заблуждаются, считая, что законодательство предоставляет определенные возможности уменьшать налоговую базу, хотя на самом деле в законе такой нормы нет. Это происходит опять же по причине некачественного законодательства. В частности, гл. 25 Налогового кодекса РФ содержит оценочное понятие "экономически оправданные расходы", которое налогоплательщики и налоговые органы зачастую понимают по-разному в связи с отсутствием официального разъяснения.

В силу несовершенства законодательства налогоплательщики в ряде случаев полагают, что налог уплачен, тогда как на самом деле он не признается поступившим в бюджет. Так, например, в некоторых случаях трехсторонние зачеты с участием налогоплательщика, бюджетополучателя и государственного органа судом были признаны не соответствующими закону.

При исчислении налогов налогоплательщикам приходится учитывать взаимосвязь налогового, бухгалтерского, гражданского и других отраслей законодательства, регулирующих хозяйственную деятельность. Причем, как известно, налоговое законодательство не только быстро меняется, но еще и содержит много неясностей и противоречий. В таких условиях оценить законность своих действий налогоплательщику бывает весьма непросто. Поэтому чаще всего такая оценка носит весьма условный вероятностный, предположительный характер. На практике это означает, что, преследуя цель законной минимизации налоговых платежей, налогоплательщик может незаметно для себя не уплатить законно установленный налог, пусть даже по причине заблуждения или неосторожности. Чиновники налоговых органов и особенно правоохранительных органов в ряде случаев не видят, но чаще в силу сугубо ведомственной заинтересованности в повышении "эффективности" своей деятельности стараются не видеть разницы между неосторожной и умышленной неуплатой налога. К сожалению, не приходится рассчитывать в таких случаях на норму п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщиков.

Начнем с того, что российское налоговое законодательство дает возможности для поиска путей снижения налоговых выплат, что, в

частности, обусловлено:

- наличием в законодательстве налоговых льгот, что заставляет предпринимателя искать пути для того, чтобы ими воспользоваться;
- наличием различных ставок налогообложения, что также толкает налогоплательщика выбирать варианты для применения более низкого налогового оклада;
- наличием различных источников отнесения расходов и затрат: вычеты, возмещение, увеличение стоимости имущества, прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, поскольку это непосредственно влияет на расчет налогооблагаемой базы и, соответственно, размер налога;
- наличием пробелов в налоговых законах, объясняемых несовершенством юридической техники и неучетом законодателем всех возможных обстоятельств, возникающих при исчислении или уплате того или иного налога;
- нечеткостью и расплывчатостью формулировок налоговых законов, позволяющих по-разному толковать одну и ту же правовую норму.

Известны три пути сокращения налоговых платежей. Во-первых, это уклонение от уплаты налогов, т.е. уменьшение своих налоговых обязательств по налоговым платежам, основанное на сознательном, уголовно наказуемом использовании методов сокрытия доходов и имущества от налоговых органов, а также намеренное (умышленное) искажение бухгалтерской и налоговой отчетности. Несмотря на то что этим методом активно пользуются многие предприниматели, его можно считать бесперспективным, поскольку налоговые органы, чей опыт и компетенция имеют тенденцию к росту по мере накопления информационной базы и совершенствования методов работы, в короткое время смогут обнаружить данные нарушения. Во-вторых, есть полуполегалный путь сокращения налоговых платежей - это использование противоречий и недоработок нормативных законодательных актов. Он позволяет довольно успешно оспаривать в арбитражных судах действия и решения налоговых органов, основываясь на принципе "что не запрещено законом, то разрешено". Применение данного способа возможно при использовании специальных налоговых режимов определенных территорий, специального статуса и организационно-правовой формы предприятия, его численности и объема реализации продукции, работ и услуг. При использовании этого метода в основном следует учитывать, что законодательная база постоянно пополняется, в том числе и путем введения законодательных актов в действие задним числом. И наконец, легальный путь уменьшения налоговых обязательств основан на соблюдении налогового законодательства путем корректировки финансово-хозяйственной деятельности компании, т.е. на построении системы, позволяющей сочетать маркетинговые и финансовый планы компании с целью эффективно контролировать и своевременно реагировать на изменения как во внешней среде, окружающей компанию, так и на внутренние процессы, протекающие внутри компании.

Действия по легальному уменьшению налоговых платежей называют

минимизацией или оптимизацией налогов.

Любую схему уменьшения налоговых обязательств можно назвать законной (так называемое избежание, оптимизация налогов, налоговое планирование, в отличие от незаконных путей: уклонения от уплаты налогов, минимизации налогов), если предприятию по результатам работы схемы не сможет быть предъявлено никаких обвинений.

Минимизация налогов (легальное уменьшение налогов) - это уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством налоговых льгот и других законных приемов и способов. Иными словами, это организация деятельности предприятия, при которой налоговые платежи сводятся к минимуму на законных основаниях, без нарушения норм налогового и уголовного законодательства. Данные способы с юридической точки зрения в отличие от первой категории не предполагают нарушения законных интересов бюджета. Отсюда вытекает главное отличие налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов. В данном случае налогоплательщик использует разрешенные или не запрещенные законодательством способы уменьшения налоговых платежей, то есть не нарушает законодательство. В связи с этим такие действия плательщика не составляют состав налогового преступления или правонарушения и, следовательно, не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщика, таких как доначисление налогов, а также взыскание пени и налоговые санкции.

В зависимости от периода времени, в котором осуществляется легальное уменьшение налогов, можно классифицировать налоговую оптимизацию как перспективную и текущую.

Перспективная (долгосрочная) налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и способов, которые уменьшают налоговое бремя налогоплательщика в процессе всей его деятельности. Перспективная налоговая оптимизация осуществляется в течение нескольких налоговых периодов и достигается, как правило, посредством правильной постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения налоговых льгот и др., а текущая налоговая оптимизация предполагает применение некоторой совокупности методов, позволяющих снижать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде. Комплексное и целенаправленное принятие налогоплательщиком мер, направленных на полное использование совокупности всех методов налоговой оптимизации (перспективная и текущая), составляет так называемое налоговое планирование.

Аргументация того или иного метода оптимального налогообложения должна быть простой, доступной и по возможности основываться на конкретных статьях российского законодательства.

Неэффективность построения метода оптимизации на пробелах в законодательстве проявляется в отношениях законодатель -

налогоплательщик и заключается в том, что, поскольку оперативность внесения изменений и дополнений в нормативные документы очень высока, существует реальная опасность введения нового порядка исчисления и уплаты налогов (и, соответственно, ответственности за его нарушения) задним числом. В большей степени это относится к механизму реализации отдельных положений законодательства, регулируемого ведомственными инструкциями.

Оптимизацию налогообложения нельзя строить только на смежных с налоговым отраслях права (гражданском и/или др.), поскольку при формировании системы налогового законодательства Российской Федерации не учитывались взаимосвязь и привязка налогового права к нормам и положениям других отраслей права, в связи с чем налоговое законодательство реализуется в собственной правовой плоскости.

В частности, порядок регулирования отношений с точки зрения гражданского законодательства и порядок регулирования тех же отношений, установленный налоговым законодательством в целях налогообложения, существенно различаются.

При методологии налоговой оптимизации и формировании конкретного метода необходимо:

- рассмотреть во взаимосвязи все существенные аспекты деятельности организации, и уже на этой сформированной концептуальной основе в дальнейшем должны рассматриваться все планируемые к осуществлению хозяйственные операции. В частности, это означает, что всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налогового планирования с точки зрения всей совокупности налогов;

- наряду с требованиями налогового законодательства учитывать также требования иных отраслей законодательства (антимонопольного, таможенного, валютного и т.д.);

- в организационном и практическом плане обеспечить соответствующее документальное оформление осуществляемых хозяйственных операций;

- при документальном оформлении хозяйственных операций обеспечить безусловное соответствие тождества формулировок, показателей и цифровых значений, т.е. обеспечить их полную взаимоувязку в конкретных документах;

- в случаях осуществления разовых хозяйственных операций подчеркивать разовый характер операций;

- обеспечить полную конфиденциальность сформированного метода оптимизации налогов и способов его применения, поскольку с учетом менталитета конкретных общественных групп распространение сведений не только в целом о применяемом в целях минимизации налогов методе, но и о конкретных способах его реализации может иметь негативные последствия;

- формирование учетной политики организации рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации;

- в приказе об учетной политике в целях налогообложения четко определить и однозначно сформулировать существо метода признания

дохода в целях налогообложения, включая, разумеется, составляющие его элементы;

- в приказе об учетной политике в целях налогообложения зафиксировать метод начисления амортизации на основные производственные фонды.

Методы определения налоговой нагрузки.

Применяемые методики определения налоговой нагрузки различаются, как правило, только по двум основным направлениям:

- по структуре налогов, включаемых в расчет при определении налогового бремени;

- по показателю, с которым сравнивают уплачиваемые налоги.

Методика 1. Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = (НП / В + ВД) \times 100\%,$$

где НН - налоговая нагрузка на организацию; НП - общая сумма всех уплаченных налогов; В - выручка от реализации продукции (работ, услуг); ВД - внереализационные доходы.

Такой расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени, поскольку рассчитанная по этой методике налоговая нагрузка характеризует только налогоємкость произведенной продукции (работ или услуг) и не дает реальной картины налогового бремени налогоплательщика.

Методика 2. Существует иная методика расчета налоговой нагрузки, согласно которой:

- сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам. Иными словами, налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей;

- в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;

- сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;

- сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.

В этом случае налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и относительную. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму

налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды и может быть исчислена по формуле:

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД},$$

где АНН - абсолютная налоговая нагрузка; НП - налоговые платежи, уплаченные организацией; ВП - уплаченные платежи во внебюджетные фонды; НД - недоимка по платежам.

Поскольку абсолютная налоговая нагрузка отражает сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности и не учитывает тяжесть налогового бремени, для определения уровня налоговой нагрузки возможно использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, иными словами, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

Вновь созданная стоимость продукции организации может быть определена по формулам:

$$\text{ВСС} = \text{В} - \text{МЗ} - \text{А} + \text{ВД} - \text{ВР}$$

или

$$\text{ВСС} = \text{ОТ} + \text{НП} + \text{ВП} + \text{П},$$

где ВСС - вновь созданная стоимость; В - выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС); МЗ - материальные затраты; А - амортизация; ВД - внереализационные доходы; ВР - внереализационные расходы (без налоговых платежей); ОТ - оплата труда; НП - налоговые платежи; ВП - платежи во внебюджетные фонды; П - прибыль организации.

Относительная налоговая нагрузка в этом случае определяется по формуле:

$$\text{ОНН} = (\text{АНН} / \text{ВСС}) \times 100\%$$

По этой методике:

- на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги;
- в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией;
- отраслевая принадлежность и масштабы самого субъекта хозяйственной деятельности на объективность расчета влияния не оказывают.

Однако эта методика не позволяет прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Методика 3. Существует методика, основанная на включении в состав

налоговой нагрузки количества налоговых платежей, их структуры и механизма взимания.

По этой методике показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты:

$$НН = (\text{Сумма (НП + ВП)} / \text{Сумма ИС}) \times 100\%,$$

где Сумма (НП + ВП) - сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды; Сумма ИС - сумма источника средств для уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом налога на доходы физических лиц.

Эта методика предполагает рассчитывать налоговую нагрузку по группам налогов в соотношении с соответствующим источником уплаты. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость, которая исчисляется по формулам:

$$ДС = В - МЗ$$

или

$$ДС = ОТ + НП + ВП + П + А,$$

где ДС - добавленная стоимость.

Данная методика в отличие от предыдущей не предполагает исключения из добавленной стоимости амортизационных отчислений. Она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции, но в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация, являясь налоговым агентом, налоговой нагрузки по этому налогу не несет.

Методика 4. Следующая методика позволяет определять налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Налоговое бремя при этом определяется как доля отдаваемой государству добавленной стоимости, а налоги соотносятся с источником их уплаты. Расчет добавленной стоимости производится по следующей формуле:

$$ДС = А + (ОТ + ЕСН) + НДС + П,$$

где ДС - добавленная стоимость; А - амортизация; ОТ - оплата труда; ЕСН - единый социальный налог; НДС - налог на добавленную стоимость; П - прибыль.

Выручка определяется как сумма добавленной стоимости и материальных затрат по формуле:

$$B = ДС + МЗ.$$

Эта методика предполагает применение структурных коэффициентов, как то:

- доля заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату), рассчитываемой по формуле:

$$K_{от} = (ОТ + страховые взносы) / ДС;$$

- удельный вес амортизации в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_a = A / ДС;$$

- удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке, рассчитываемый по формуле:

$$K_o = ДС / В.$$

По действующей системе налогообложения организация уплачивает следующие основные налоги:

- НДС (расчет по ставке 18%):

$$НДС = (ДС / 118\%) \times 18\% = 0,153ДС;$$

- страховые взносы (расчет в 2010 г. по ставке 26%):

$$Страховые \text{ взносы} = \frac{ДС}{126\%} \times 26\% \times K_{от} = 0,206ДС \times K_{от} ;$$

- налог на доходы физических лиц:

$$H_{п} = 0,13 \times (1 - \frac{0,356}{1,356}) \times K_{от} \times ДС = 0,096ДС \times K_{от} ;$$

- налог на прибыль:

$$H_{пр} = 0,24 \times (1 - НДС_{от} - K_a - K_{от}) \times ДС = 0,24 ДС \times (0,847 - K_a - K_{от}).$$

Сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет

определить налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи, по формуле:

$$НН = \frac{НДС}{п} + \frac{\text{страховые взносы}}{пр} + \frac{Н}{\dots} + \frac{Н}{\dots}.$$

При применении указанных выше коэффициентов формула имеет следующий вид:

$$НН = \frac{ДС}{от} \times (0,356 + \frac{0,069K}{а} - 0,24K).$$

Таким образом, по этой методике сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода, но при этом в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Методика 5. Существует методика, представляющая собой модификацию предыдущей методики. Основные принципы этой методики заключаются в следующем:

- в расчет включаются все налоговые платежи, подлежащие перечислению организацией в бюджет и внебюджетные фонды, т.е. не суммы произведенных платежей, а суммы начисленных платежей, поскольку определение налоговой нагрузки по фактически уплаченным суммам налогов уменьшает реальный уровень налогового бремени в силу возможного несовпадения по тем или иным причинам начисленных и фактически перечисленных по принадлежности налоговых платежей;

- налог на доходы физических лиц не включается в расчет как не относящийся к налоговой нагрузке на организацию, поскольку она является налоговым агентом;

- добавленная стоимость продукции, рассчитываемая по формуле:

$$ДС = В - МЗ,$$

является общим знаменателем, с которым соотносятся налоговые платежи.

Кроме применяемых в приведенной выше методике коэффициентов (коэффициент оплаты труда и коэффициент амортизации), в данной методике в состав структурных коэффициентов введены дополнительные коэффициенты, как то:

- удельный вес налогов, относимых на себестоимость продукции, за исключением единого социального налога (поскольку он уже включен в коэффициент оплаты труда), в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_{\text{о сс}} = H / \text{ДС},$$

где Нсс - сумма налогов, относящихся на себестоимость продукции;
 - доля налогов, относящихся к внереализационным расходам и уменьшающих прибыль организации до налогообложения (налог на имущество, рекламу и т.д.), рассчитываемая по формуле:

$$K_{\text{нпр пр}} = H / \text{ДС},$$

где Нпр - сумма налогов, относящихся на внереализационные расходы.
 По данной методике расчет НДС и страховых взносов производится аналогично предыдущей методике, т.е. по формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ДС} / 118\%) \times 18\% = 0,153\text{ДС}$$

$$\text{Страховые взносы} = (\text{ДС} \times K_{\text{от}} / 126\%) \times 26\% = 0,206\text{ДС} \times K_{\text{от}}$$

Формула определения налога на прибыль организаций должна быть скорректирована на суммы налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации:

$$H_{\text{пр}} = 0,24 \times [\text{ДС} - \text{НДС} - (\text{ОТ} + \text{страховые взносы}) - A - H_{\text{сс}} - H_{\text{нпр}}].$$

Применением указанных выше структурных коэффициентов формула определения налога на прибыль организаций может быть преобразована следующим образом:

$$H_{\text{пр}} = 0,24 \times \text{ДС} \times (0,847 - K_{\text{от}} - K_{\text{а}} - K_{\text{нсс}} - K_{\text{нпр}}').$$

Общая налоговая нагрузка определяется как сумма подлежащих уплате налогов по формуле:

$$НН = \text{НДС} + \text{страховые взносы} + H_{\text{пр}} + H_{\text{сс}} + H_{\text{нпр}}'.$$

В силу указанных выше причин из расчета исключен налог на доходы физических лиц.

При замене расчетных составляющих структурными коэффициентами формула налоговой нагрузки примет следующий вид:

$$НН = ДС \times (0,356 + 0,034K_{от} + 0,076K_{нсс} + 0,076K_{нпр} - 0,24K_a).$$

Кроме того, в данной методике предполагается также применение коэффициента денежного изъятия, представляющего собой отношение начисленных налоговых платежей к реально полученным организацией финансовым ресурсам, который рассчитывается по формуле:

$$НН = (НП / ДС - КБ) \times 100\%,$$

где НП - начисленные налоговые платежи в бюджет и внебюджетные фонды (без учета налога на доходы); ДС - сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период; КБ - заемные денежные средства (кредиты), привлеченные организацией в отчетном периоде.

Налоговое планирование.

Налоговое планирование - это совокупность плановых действий налогоплательщика, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом согласно действующему законодательству. При этом планирование осуществляется в целях оптимизации налоговых платежей, минимизации налоговых потерь по конкретному налогу или по совокупности налогов, повышения объема оборотных средств, увеличения реальных возможностей для дальнейшего развития организации, повышения уровня эффективности ее работы. Налоговое планирование следует производить не после осуществления какой-либо хозяйственной операции или по прошествии налогового периода, а до него, то есть заблаговременно. Как минимум налоговое планирование должно начинаться на стадии подготовки к заключению любого договора, так как уже тогда компания или предприниматель должны учитывать, какие налоги и в каком объеме придется заплатить впоследствии.

Бывает, что налоговое планирование выходит за рамки оптимизации налоговой нагрузки и законных способов, тогда планирование уже становится банальным уклонением от уплаты налогов. Его также именуют "использование налоговых схем". Граница между налоговым планированием и злостным уклонением определяется целями налогоплательщика. Если налоговая экономия сопутствует хозяйственному результату, то налоговые последствия следует устанавливать исходя из формы сделки. Но если налогоплательщик действовал не для достижения хозяйственного результата, а исключительно в целях уменьшения налоговых платежей, то это свидетельствует о несоответствии сделки российскому законодательству по мотивам заключения ее с целью уклонения от уплаты налога. Сделка, дающая ее сторонам налоговые преимущества, но не направленная на достижение определенной деловой цели, вполне может быть признана недействительной. То есть вывод: налоговая экономия не должна

признаваться деловой целью сделки.

Налоговое планирование обусловлено тем, что каждый налогоплательщик имеет право использовать допустимые законом средства, приемы и способы для максимального сокращения своих налоговых обязательств. При этом налоговое планирование представляет собой одну из важнейших составных частей финансового планирования (управления финансами) организации и является планированием финансово-хозяйственной деятельности организации с целью минимизации налоговых платежей.

Чтобы планирование было эффективным, необходимо, чтобы все плановые мероприятия были индивидуально направленными и носили адресный характер. В то же время налоговое планирование должно применяться в финансово-хозяйственной деятельности широкого круга хозяйствующих субъектов.

Эффективное налоговое планирование включает в себя:

- определение основных принципов;
- анализ проблем и постановка задач;
- определение основных инструментов, которые может использовать организация;
- создание схемы;
- осуществление финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с разработанной схемой.

Исходя из необходимости сочетания целесообразности и недопустимости неправомерности основные принципы налогового планирования могут быть определены следующим образом:

- соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении налогового планирования;
- снижение совокупных налоговых обязательств организации в результате применения инструментов НП;
- использование возможностей, предоставляемых законодательством, и инструментов, доступных для конкретной организации, которые обеспечивают достижение налоговой экономии в большем размере, чем затраты, связанные с их применением;
- рассмотрение нескольких альтернативных вариантов налогового планирования с выделением наиболее оптимального из них применительно к конкретной организации;
- своевременная корректировка с целью учета в кратчайшие сроки вносимых в действующее законодательство изменений;
- понятность и экономическая обоснованность схемы как в целом, так и всех без исключения ее составных частей.

Как уже было сказано выше, одним из этапов налогового планирования являются анализ налоговых проблем организации и постановка задачи, в целях решения которой в дальнейшем должны разрабатываться инструменты и схемы применительно к особенностям организации финансово-хозяйственной деятельности. В качестве задачи налогового планирования, в

частности, могут выступать:

- минимизация налоговых потерь организации по какому-либо конкретному налогу или сбору;
- минимизация налоговых потерь по совокупности налогов, исчисляемых на базе одного и того же объекта налогообложения (например, оборотных налогов с выручки);
- минимизация по всей совокупности налогов и сборов, плательщиком которых является организация.

В этих целях предварительно уточняются перечень налогов, которые надлежит уплачивать, их ставки, размеры, распределение между бюджетами различных уровней и налоговые льготы, проводится анализ системы договорных отношений и типичных хозяйственных ситуаций, определяется и оценивается сумма налоговых обязательств в текущих условиях хозяйствования.

Самостоятельную задачу налогового планирования можно представить как состоящую из нескольких следующих этапов:

- формирование налогового поля предприятия - спектра основных налогов, которые надлежит уплачивать предприятию, их конкретные ставки и льготы. Параметры налогового поля устанавливаются по статусу предприятия, на основе его устава и в соответствии с НК РФ, законами Российской Федерации;
- формирование системы договорных отношений - на основе Гражданского кодекса Федерации определяется совокупность видов договоров, на базе которых происходит взаимодействие с покупателями и поставщиками, с дебиторами и кредиторами. Система договорных отношений составляется с учетом сформированного ранее налогового поля;
- подбор типичных хозяйственных операций - на основе предварительного анализа хозяйственной деятельности и планируемых результатов работы выбираются типичные хозяйственные операции и действия, которые предстоит выполнять предприятию в своей повседневной практике или совершать эпизодически;
- выделение и регламентирование различных хозяйственных ситуаций - определяются реальные хозяйственные ситуации, охватывающие самые разнообразные стороны экономической жизни и реализуемые в нескольких сравнительных вариантах;
- предварительный выбор оптимального варианта хозяйственных ситуаций - по итогам всестороннего исследования ситуаций производится предварительный отбор оптимальных по финансовому результату и по суммарным налоговым платежам вариантов;
- сравнительный анализ ситуаций и принятие решений - проводятся расчетные исследования хозяйственных ситуаций и осуществляется их уточненный сравнительный анализ. При этом различные ситуации сопоставляются по полученным финансовым результатам, налоговым платежам и возможным потерям, обусловленным штрафными и другими санкциями. Эта стадии следует уделить особое внимание. Во-первых, из-за

серьезности санкций и возможных существенных потерь, которые необходимо исключить. Во-вторых, из-за готовности пойти на некоторые утраты, но получить определенный (существенный) выигрыш в чем-то другом, например: в оборачиваемости средств, во временных затратах на принятие решений и т.п.

Инструментами налогового планирования являются налоговые льготы, специальные налоговые режимы, зоны льготного налогообложения на территории Российской Федерации и за рубежом, соглашения об избежании двойного налогообложения и т.д., позволяющие практически реализовать предусмотренные законодательством наиболее выгодные с позиций возникающих налоговых последствий условия хозяйствования.

К числу основных и наиболее широко применяемых инструментов налогового планирования относятся:

- предусмотренные налоговым законодательством налоговые льготы;
- оптимальная с позиций налоговых последствий форма договорных отношений применительно к осуществляемым видам деятельности;
- цены сделок;
- дифференциация налоговых ставок по видам налогов;
- специальные налоговые режимы и системы налогообложения;
- льготы, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения и иными международными договорами и соглашениями;
- методы определения налогооблагаемой базы по конкретным налогам.

Основной задачей является организация системы правильного и своевременного применения инструментов налогового планирования как индивидуально, так и взаимосвязанно. В рамках этой системы должны быть разработаны схемы оптимальной структуры организации хозяйственной деятельности с учетом требований законодательства, одновременного использования предоставленных в рамках его действия возможностей, а также тенденций к изменению действующего законодательства и вероятности его изменения.

В процессе подготовки к налоговому планированию необходимо проанализировать принципы признания расходов для целей налогообложения, вспомнив основные, связанные с ними, нормы НК РФ.

Согласно ст. 252 НК РФ расходы - это обоснованные и документально подтвержденные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. При этом уточняется, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты. Для избежания конфликтных ситуаций с налоговыми органами полезно руководствоваться Методическими рекомендациями по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Несмотря на то что в настоящее время данные Рекомендации утратили силу, налоговые органы продолжают придерживаться заложенных в них принципов. В соответствии с Методическими рекомендациями под экономически оправданными затратами подразумеваются затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. Официальная

трактовка принципа рациональности отсутствует, в словарях слово "рациональность" указывается в качестве синонима "разумность". Налогоплательщики должны доказывать обоснованность своих расходов, причем не только самих расходов, но и их количественного выражения. Доказательства необходимо формировать, основываясь на положительном влиянии понесенных расходов на производство и финансовые результаты деятельности. В то же время разумность понесенных расходов напрямую увязывается с адекватностью затрат в их денежной оценке. Также должно быть учтено, что в соответствии со ст. 40 НК РФ налоговые органы могут пересчитать цену сделки для целей налогообложения как в сторону повышения, так и в сторону понижения, поэтому разумность при определении этих цен, видимо, будет означать их приближение к так называемым рыночным ценам, четко определенным в п. 9 ст. 40 НК РФ. Понятие "разумность" неоднократно используется в Гражданском кодексе РФ.

Заложенный в НК РФ принцип делового оборота необходимо также соблюдать для признания расходов законными. Этот принцип широко распространен в практике коммерческих взаимоотношений и не нуждается в документальном подтверждении, но в то же время налогоплательщику необходимо руководствоваться ст. 5 ГК РФ, в которой под обычаем делового оборота признается 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. Но при этом необходимо иметь в виду, что если обычаи делового оборота противоречат положениям действующего законодательства или договорам, то они не применяются.

Итак, расходы должны быть:

- обусловлены получением доходов;
- документально подтверждены;
- удовлетворяющими принципу рациональности;
- обусловлены обычаями делового оборота.

Согласно ст. 258 НК РФ срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию конкретного объекта амортизируемого имущества. В последние годы часто возникают разногласия налогоплательщиков с налоговыми органами по поводу начисления амортизации по нематериальным активам. Во избежание возможных конфликтных ситуаций с налоговыми чиновниками следует четко соблюдать принципы, в соответствии с которыми имущество может быть отнесено к нематериальным активам:

- непосредственное использование в процессе производства или для управленческих нужд;
- продолжительный срок службы;
- способность приносить доход или экономическую выгоду;
- наличие документов в виде свидетельств, лицензий, патентов,

товарных знаков, доказывающих наличие нематериального актива.

В соответствии с п. 2 ст. 259.3 НК РФ в части оборудования, переданного в лизинг, действует повышающий коэффициент (не выше 3), при этом оборудование может числиться как на балансе у лизингодателя, так и на балансе у лизингополучателя. Кроме того, дополнительная выгода применения лизинга состоит в том, что сумма лизинговых платежей, за исключением фактически начисленной амортизации, включается у лизингополучателя в состав прочих расходов. При этом в связи с возможностью применения повышающего коэффициента, увеличивающего амортизацию до трех раз, вышеуказанные амортизационные отчисления могут даже превысить лизинговый платеж.

Согласно ст. 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией" НК РФ в состав прочих расходов входят суммы всех налогов и сборов, кроме косвенных, а также ряда сборов, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Кроме того, к прочим расходам относятся расходы на охрану, пожарную безопасность и т.д., но, во-первых, некапитального характера и, во-вторых, отвечающие требованиям соответствующего законодательства.

В части затрат на представительские цели следует иметь в виду, что они должны быть не только документально подтверждены, но обязательно связаны с производством, то есть расходы на проведение официального приема либо транспортного обслуживания должны быть произведены только в целях осуществления деловых переговоров либо для обслуживания заседания совета директоров или другого аналогичного органа, но не для организации отдыха, развлечений, профилактики или лечения заболеваний, как это часто бывает. Так же осторожно надо действовать при определении затрат на подготовку кадров, которые уменьшают налогооблагаемую базу в случае, если затраты связаны с производственной необходимостью и осуществляются учебными заведениями, имеющими соответствующие лицензии.

Списание внереализационных расходов на затраты производства осуществляется в соответствии со ст. 265 НК РФ. Перечень этих расходов указан в п. 1 указанной статьи, но он не является исчерпывающим (не является закрытым), поскольку согласно пп. 20 п. 1 этой же статьи НК РФ расходы не ограничиваются теми, которые перечислены в предыдущих подпунктах п. 1 ст. 265 НК РФ.

При реализации амортизируемого имущества расходом признается остаточная стоимость имущества, которая определяется в соответствии со ст. 257 НК РФ (разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации).

Если же налогоплательщик реализует амортизируемые средства собственного производства, то первоначальная стоимость имущества устанавливается в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ как стоимость готовой продукции. В состав расходов в этом случае включаются расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке имущества.

Пункт 1 ст. 269 НК РФ содержит исключительно широкое понятие долговых обязательств, в число которых могут входить иные формы заимствования независимо от формы их оформления, что делает чуть ли не любую задолженность долговым обязательством. Для точного расчета налога на прибыль необходимо правильно использовать два понятия: "средний уровень процентов" и "сопоставимые условия". Средний уровень процентов определяется в соответствии с информацией по соответствующим видам кредита, в частности межбанковского. Сопоставимые условия означают единый срок погашения, объем и вид обеспечения. К расходам отчетного налогового периода относится так называемый предельный уровень процентов, который в зависимости от принятой учетной политики определяется самой организацией. Первый способ определения предельного уровня процентов согласуется со ст. 40 НК РФ и может отклоняться не более чем на 20% в любую сторону от среднего уровня процентов, начисленных по долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях. При втором способе предельный уровень процентов равен увеличенной в 1,1 раза ставке рефинансирования Банка России (по рублевым обязательствам) и 15% - по обязательствам в иностранной валюте.

Часть расходов, имеющих отношение к процессу производства, по действующему законодательству не уменьшает налогооблагаемую базу. Они перечислены в ст. 270 НК РФ и часто похожи на вычитаемые расходы:

- взносы на добровольное страхование, не перечисленные в ст. ст. 255, 263 и 291 НК РФ;
- средства на создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги у непрофессиональных участников рынка ценных бумаг;
- средства, истраченные на премирование работников за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- средства, потраченные сверх предусмотренных норм там, где расходы в затратах нормируются, и многое другое.

Отметим, что и перечень расходов ст. 270 НК РФ не является исчерпывающим, что подтверждается текстом самой этой статьи: "иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 настоящего Кодекса".

Как индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ), так и любая организация, имеют возможность работать, уплачивая:

- налоги по общей системе налогообложения;
- налоги по упрощенной системе налогообложения;
- налог на вмененный доход.

Существуют два способа платить минимум налогов, а также вести налоговый учет в упрощенном порядке:

- это упрощенная система налогообложения;
- налог на вмененный доход.

Выбор о том, какую методологию налогообложения целесообразно применять, должен быть основан на четком представлении возможности

использования преимуществ той или иной системы применительно к конкретной деятельности.

Как известно, общая система налогообложения состоит из федеральных, региональных и местных налогов. Федеральные налоги действуют на территории всех регионов России, а региональные - только в тех, где законодательный орган принял специальный закон об их введении. В этом законе устанавливаются ставка, порядок и сроки уплаты налога. Местные же налоги вводятся в действие актами местных органов власти.

Плюсы и минусы упрощенной системы налогообложения (далее - "упрощенка") различны для ПБОЮЛ и организаций. Так, например, организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, имеют возможность вести бухгалтерский учет в минимальном объеме, что само по себе является существенным преимуществом. ПБОЮЛ, какую бы систему налогообложения они ни выбрали, в любом случае не обязаны вести бухгалтерский учет. При применении упрощенной системы налогообложения единый налог рассчитывается несложно. Кроме того, "упрощенцы" освобождены от целого ряда налогов - это и налог на прибыль, и НДС, и страховые взносы в 2010 г.

В этой связи необходимо одновременно иметь в виду, что с 2011 г. "упрощенка" не освобождает ни организации, ни ПБОЮЛ от таких обязательных платежей, как страховые взносы в Пенсионный фонд, в Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды <*>. Эти же платежи обязательны и при уплате налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Транспортный налог при наличии объекта налогообложения, разумеется, обязателен для всех.

<*> В 2010 г. "упрощенцы" платят взносы в Пенсионный фонд РФ и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве.

"Упрощенка" позволяет организациям и ПБОЮЛ уплачивать один налог вместо четырех - единый налог. При применении "упрощенки" организации не уплачивают НДС, налог на прибыль, единый социальный налог и налог на имущество, а ПБОЮЛ, применяющие "упрощенку", не уплачивают НДС, налог на доходы физических лиц с доходов предпринимателя, единый социальный налог и налог на имущество.

Для перехода на "упрощенку" достаточно написать соответствующее заявление в налоговый орган. Уплачивать единый налог при "упрощенке" можно двумя способами:

- со всего полученного дохода, то есть с выручки - по ставке в размере 6 процентов;
- с дохода, уменьшенного на расходы (с прибыли) - по ставке в размере 15 процентов.

Выбрать способ уплаты налога при "упрощенке" можно самостоятельно, но поменять его можно будет только по истечении года с начала применения

упрощенной системы налогообложения. Поэтому очень важно с самого начала определить, какой способ его уплаты выгоднее. Организации при применении "упрощенки" должны вести только бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов, т.е. ежемесячно должны рассчитывать амортизационные отчисления.

Для применения УСН существует ряд ограничений. Так, в соответствии с п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на эту систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 Налогового кодекса, не превысили 45 млн руб. При этом налогоплательщик принудительно теряет право работать на "упрощенке", если за год он заработал более 60 млн руб. доходов.

Кроме того, для перехода на "упрощенку" организации и предприниматели не должны заниматься следующими видами деятельности:

- банковской, страховой, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых.

Не могут быть плательщиками единого налога и организации, являющиеся участниками соглашения о разделе продукции. Также они не должны являться профессиональными участниками рынка ценных бумаг, инвестиционными фондами, ломбардами. Не имеют права воспользоваться УСН и нотариусы, занимающиеся частной практикой (пп. 10 п. 3 ст. 346.12 НК РФ), а также адвокаты.

Организация не вправе применять "упрощенку", если она имеет филиалы и (или) представительства (пп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Кроме того, доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации, предполагающей переход на УСН, не должна превышать 25%. Об этом говорится в пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

И еще один момент. Для перехода на "упрощенку" количество работающих в организации или у индивидуального предпринимателя не должно превышать 100 человек (пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

Для всех действующих организаций и ПБОЮЛ установлен единый срок, с которого они могут начать работать по упрощенной системе, - 1 января. Причем это дата, с которой нужно начинать начислять единый налог, но заявление в налоговый орган о переходе на "упрощенку" может быть написано заранее, но в установленные сроки. На "упрощенку" можно перейти и в середине года, но для этого следует зарегистрировать новую фирму. Вновь созданные организации и граждане, которые впервые регистрируются как частные предприниматели, тоже могут начать применять "упрощенку" с момента регистрации. Разумеется, об этом также нужно известить налоговую инспекцию. Причем сделать это придется в течение 5 дней после постановки на налоговый учет.

Что касается применения ЕНВД, то здесь также есть свои плюсы и

минусы. А также ограничения по применению данного спецрежима. Так, применять "вмененку" могут только организации и предприниматели, занимающиеся определенными видами деятельности. Да и то, если такое разрешение дали местные власти. Виды деятельности перечислены в ст. 346.26 НК РФ. К ним, в частности, относятся бытовые услуги, услуги по ремонту и техобслуживанию автомобилей, автотранспортные услуги, розничная торговля и т.д.

О применении спецрежимов, а также о законных способах оптимизации налоговой нагрузки с помощью УСН и ЕНВД мы поговорим отдельно в гл. 7 книги.

Глава 2. НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Налоговое законодательство в нашей стране далеко от идеала. И хотя законодатели пытаются постоянно совершенствовать его, нередко провести грань между законными схемами минимизации налогов и попыткой уклониться от их уплаты довольно призрачна. Долгое время чиновники из Минфина России и ФНС России пытались оперировать понятием "недобросовестный налогоплательщик". Впервые это понятие использовал Конституционный Суд РФ в 1998 г. Однако, введя новый термин, судьи не потрудились дать его определение. В результате его трактовки были настолько размыты и невняты, что в процессе рассмотрения налоговых споров для оценки степени недобросовестности налогоплательщика начали использоваться самые разнообразные критерии, а принятое решение чаще всего было основано на субъективном мнении судей. Поэтому появление документа, позволяющего упорядочить деятельность судов и ввести определенные рамки "судебного усмотрения", было просто необходимым.

Прогресс в деле наметился, когда в конце 2006 г. увидело свет Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 (далее - Постановление N 53).

Принимая документ, ВАС РФ решил отказаться от абстрактного понятия "недобросовестность" и заменил его более конкретным понятием "необоснованная налоговая выгода". Кроме того, судьи определили ряд признаков, наличие которых может свидетельствовать о необоснованности выгоды, полученной предприятием.

В нем судьи заменили понятие "недобросовестность" на так называемую необоснованную налоговую выгоду. Более того, определили признаки такой выгоды, на которые должны ориентироваться как налоговики при проверках компаний или индивидуальных предпринимателей, а также суды при решении арбитражных споров с инспекторами.

Теперь, когда определены правила игры, можно надеяться, налогоплательщикам будет проще доказывать свою правоту в залах Фемиды.

Если вкратце, то необоснованной налоговой выгодой считается, когда она получена от операции, целью которой была исключительно минимизация налоговых платежей в бюджет. Такие операции в Постановлении N 53 судьи

называют лишенными целей делового характера. Другими словами, по мнению судей, всякая сделка должна иметь какую-либо дополнительную цель (например, получение дохода), кроме снижения налогового бремени. Договор же, заключенный лишь для того, чтобы, скажем, уменьшить размер налоговых платежей по НДС, ведет к получению необоснованной налоговой выгоды. А значит, судьи должны признать ее недействительной, а необоснованно "сэкономленную" сумму налога нужно взыскать в бюджет. А кроме того, потребовать заплатить штраф и пени.

Признаки необоснованной налоговой выгоды приведены также в Постановлении N 53. Надо сказать, что ничего принципиально нового судьи не придумали. И раньше, доказывая недобросовестность налогоплательщика, чиновники указывали, что подозрительными выглядят сделки между взаимозависимыми лицами, которые носят разовый характер или когда используются посредники, и т.п.

Конечно, сами по себе указанные признаки еще не говорят о том, что сделка была совершена исключительно для минимизации налогов. Однако их совокупность может стать поводом обвинить предприятие в занижении налоговых платежей. Правда, в Постановлении как-то размыто, что же понимать под этой совокупностью, сколько улик говорит о том, что в действиях фирмы есть необоснованная выгода.

Вообще судьи провозглашают презумпцию невиновности в отношении всех налогоплательщиков. Однако компании или предпринимателю придется убедить суд в том, что это действительно так. И хотя бремя доказывания возлагается на инспекторов, на практике редко удается остаться безучастными в судебном процессе.

Необоснованная выгода возникает, по мнению судей, когда компания или предприниматель действовали без "должной осмотрительности и осторожности". Что это означает, не совсем понятно. Однако что проще: взыскать деньги с компании, которая "неосмотрительно" заключила договор с фирмой - нарушителем налогового законодательства? Для этого налоговикам даже не придется искать какие-то иные признаки необоснованной налоговой выгоды.

Другой вопрос, что когда налогоплательщик в силу своей взаимозависимости с контрагентом знал о том, что тот нарушает налоговое законодательство. Тогда необоснованная налоговая выгода будет обнаружена даже при отсутствии других улик.

С того момента, как ВАС высказался по данному вопросу, уже сформирована определенная арбитражная практика. Судьи взяли на вооружение выводы, изложенные в Постановлении N 53, и всю их применяют.

Итак, налоговая выгода - это сокращение налоговых платежей фирмы за счет получения дополнительных вычетов и льгот, уменьшения налоговой базы, а также получения права на возврат (зачет) или возмещения уплаченных сумм из бюджета. Уже из самого определения налоговой выгоды видно, что данный документ затрагивает интересы плательщиков налога на

добавленную стоимость в первую очередь. Ведь порядок исчисления и уплаты именно этого налога, в частности, правомерность применения нулевой ставки при отгрузке товаров на экспорт, право на возмещение налога из бюджета, возможность использования налогового вычета, чаще других являются предметом судебных разбирательств.

Налоговая выгода уменьшает размер налогового бремени и рассматривается как следствие экономически оправданных действий добросовестного налогоплательщика.

Арбитры постановили, что для получения права на ее применение необходимо предоставить налоговому органу все надлежаще оформленные документы. Однако странно, что на получение прибыли требуется чье-то разрешение, тем более от налоговых органов.

Налоговому органу в свою очередь предстоит обнаружить и доказать, что представленные документы содержат неполные, недостоверные или противоречивые сведения. Казалось бы, все более чем понятно и предельно просто. Но есть одно "но" - ни законодатели, ни арбитры не разъясняют, что следует понимать под неполнотой, недостоверностью и противоречивостью сведений.

Необоснованная выгода - это та, которая получена от сделки, стороны которой ставили перед собой одну единственную цель - минимизировать налоговые платежи. Такие сделки ВАС РФ назвал "не обусловленными разумными экономическими или иными причинами", а соответственно, лишенными "целей делового характера".

Поясним. Арбитры в своем Постановлении разъяснили, что кроме желания снизить налоговое бремя в основе любой заключаемой сделки, помимо уменьшения налоговых платежей, должна быть заложена хотя бы еще одна дополнительная цель. Например, извлечение прибыли. А вот как раз договор, заключенный лишь для того, чтобы уменьшить установленные налоговые платежи, и приведет к необоснованной налоговой выгоде. В этом случае налоговики должны доказать отсутствие целей делового характера сделки и, соответственно, факт получения необоснованной выгоды. А суд, в свою очередь, признает подобную операцию недействительной, и нарушителей ждет взыскание того самого сэкономленного налога, но только уже в виде пени и штрафа.

Добавим, что согласно п. 7 Постановления N 53 суд может признать: налогоплательщик учел операции для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. В этой ситуации судьи обязаны определить объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции. Другими словами, налоговая выгода (вычет налога, его возмещение, применение налоговой льготы и т.п.) будет предоставлена налогоплательщику, но только в том объеме, который положен по реальной сделке, как ее квалифицировал суд.

Отметим также, что до сегодняшнего дня и налоговики, и минфиновцы, и суды очень часто руководствуются в своих решениях вышеуказанным

Постановлением (Определение ВАС РФ от 18 декабря 2009 г. N ВАС-16100/09 по делу N A05-971/2008, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 2 декабря 2009 г. N A11-2472/2009, Постановление ФАС Центрального округа от 7 декабря 2009 г. N A14-5830-2007/211/25 и др.).

Признаки необоснованной налоговой выгоды.

ВАС РФ "предусмотрительно" назвал в своем Постановлении N 53 признаки, указывающие на получение необоснованной выгоды. Однако арбитры привели давно применяемые в налоговой практике признаки недобросовестности налогоплательщика.

Итак, налоговая выгода является необоснованной в случаях, если:

- фирма учла операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- налогоплательщик получил ее не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;
- у компании нет реальной возможности осуществить ту или иную операцию. То есть недостаточно времени, места или объема материалов, которые необходимы для производства товаров, выполнения работ, или отсутствуют необходимые условия для выполнения хозяйственной операции. В п. 5 Постановления N 53 приведен такой пример: у фирмы нет управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и т.п. Пример из жизни можно привести такой. Компания заключила договор с субподрядчиком на выполнение строительных работ. И нанятая фирма закончила работы за неделю. Хотя очевидно, что меньше чем за месяц объем работ, указанный в договоре, выполнить нельзя. Или, например, фирма заказала маркетинговое исследование у организации, в штате которой находится один директор, совершенно не понимающий, что такое маркетинг;
- предприятие для целей налогообложения учитывает только операции, которые влекут саму налоговую выгоду, хотя для реальной деятельности требуется учитывать и другие операции. Скажем, операции по закупке и перепродаже товаров не проведены в учете.

Обратите внимание: перечень обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности налоговой выгоды, не является исчерпывающим. На необоснованность налоговой выгоды могут указывать и другие обстоятельства. Важно, чтобы они были подтверждены доказательствами. В этом разделе мы остановимся на упомянутых выше признаках налоговой выгоды.

2.1. Операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)

Первый критерий необоснованной налоговой выгоды, когда операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. Что это означает на практике? Пленум ВАС РФ особо подчеркивает, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной

деловой цели. Поэтому если арбитражный суд установит, что главная цель фирмы только лишь получить прибыль исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то такая выгода не может быть признана обоснованной. Надо сказать, что и раньше, до того, как увидело свет Постановление N 53, судьи обращали внимание на так называемую деловую цель сделок.

Чего стоит уже ставшее притчей во языцех скандальное Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О. По мнению судей, организация несет реальные затраты, если НДС уплачен за счет собственного имущества или своих денежных средств. При этом он уточнил, что переданное в счет оплаты имущество (в том числе ценные бумаги: векселя, облигации, акции) и имущественные права, которые были ранее получены по возмездной сделке, на момент вычета НДС должны быть полностью оплачены. Либо деньги (иное имущество), которыми оплачен налог, получены от реализации товаров (работ, услуг). Это значит, что если на покупку имущества истрачены деньги, которые фирма получила безвозмездно, то вычет НДС по таким покупкам вообще не положен. Ведь фирма не понесла никаких реальных затрат по уплате налога. Также обстоит дело, когда имеет место зачет взаимных требований. В своем Определении Конституционный Суд РФ подчеркнул, что хотя фирмы вправе рассчитываться друг с другом неденежными средствами (как это бывает при зачете), это "не освобождает налогоплательщиков от обязанности по внесению такой же суммы налогов, как если бы расчет совершался в денежной форме".

А если фирма оплатила товар деньгами, которые получила взаймы, то вычет НДС по этому товару будет производиться по мере возврата кредита или займа. Такой же подход действует и при уступке права требования. Например, организация приобрела право требования долга, но еще не расплатилась за него. Затем составлен новый договор уступки, и этот долг отдан в оплату за купленные товары. Так вот, пока организация не заплатит деньги предыдущему кредитору, сумма "входного" НДС по этим товарам не считается фактически оплаченной. А значит, нет права и на вычет.

Конечно, благодаря поправкам, внесенным в Налоговый кодекс РФ, когда оплата в общем случае уже перестала быть одним из условий принятия НДС к вычету, правовая позиция, высказанная в Определении N 169-О, во многом нивелирована. Но не стоит забывать, что претензии налоговики могут предъявить и сейчас, проверяя деятельность компаний, когда указанные нормы еще действовали.

Справедливости ради отметим, что Конституционный Суд РФ позже, в Определении от 4 ноября 2004 г. N 324-О, также разъяснил, что случай оплаты приобретенных товаров за счет заемных денежных средств в Определении N 169-О приведен в качестве возможного примера сделок, которые не имеют разумной экономической цели. То есть сам по себе факт оплаты налога за счет заемных средств не может рассматриваться как

получение необоснованной налоговой выгоды. Во всех подобных ситуациях чиновники и арбитражные суды вправе удостовериться в наличии или отсутствии таковой. Более того, согласно п. 9 Постановления N 53, обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

Теперь перейдем к конкретной арбитражной практике.

1. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22 марта 2006 г. по делу N А56-6934/2005 суд отказал организации в вычете НДС, уплаченному при ввозе импортных товаров на территорию России. А все потому, что товар был реализован предприятию, которое находилось в процессе ликвидации. Кроме того, у данного покупателя уже была непогашенная задолженность за поставленный ранее товар. Судьи сочли, что данная сделка не соответствует обычному хозяйственному риску, свойственному направленной на систематическое извлечение прибыли предпринимательской деятельности. Следовательно, она лишена разумной деловой цели.

2. Иногда чиновники обвиняют компании-экспортеров в отсутствии деловой цели, если они реализуют товар по цене ниже цены, уплаченной поставщикам. Впрочем, арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примеров можно привести Определение ВАС РФ от 5 августа 2008 г. N 10100/08, Постановления ФАС Поволжского округа от 31 марта 2009 г. N А55-4366/2008, ФАС Северо-Кавказского округа от 16 июня 2009 г. N А32-10567/2008-45/191. Здесь служители Фемиды признали, что компании вправе возместить НДС по экспорту. Ведь факт продажи товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствие экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных организацией сделок. Дело в том, что при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не включается НДС, уплаченный поставщику.

3. Общество представило в налоговую инспекцию декларацию по НДС, в которой заявило к возмещению из бюджета налог. Однако чиновники отказались возмещать НДС. Основанием для отказа обществу в возмещении НДС послужил вывод чиновников об отсутствии у налогоплательщика реально понесенных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм НДС - в расчетах использовались заемные денежные средства.

Общество обжаловало это решение в арбитражном суде. Судьи компанию поддержали. В Постановлении они пришли к такому выводу. Налогоплательщик заключил и исполнил сделки с реальными товарами, принял товары на бухгалтерский учет, оплатил их поставщикам с учетом НДС. Оплата товаров поставщикам денежными средствами, полученными по договору займа, не погашенному на момент проведения камеральной проверки, не может свидетельствовать об отсутствии у общества права на

налоговые вычеты, поскольку использование в расчетах заемных денежных средств не противоречит налоговому законодательству.

В соответствии со ст. 807 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги. Следовательно, денежные средства, полученные обществом по договору займа, являются его собственными денежными средствами. Кроме того, заемные денежные средства были направлены обществом не на оплату приобретаемых товаров, а на покупку векселей, которые впоследствии предъявлены к погашению.

Следовательно, доказательств того, что у заявителя отсутствуют намерения, а также реальные возможности в дальнейшем исполнить обязательства по возврату оставшейся части займа, налоговый орган не представил. А значит, решение налоговиков незаконно (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 мая 2007 г. по делу N А56-26294/2006).

4. Фирма включила в расходы стоимость услуг управляющей компании. Чиновники посчитали, что такие затраты не могут уменьшать налогооблагаемые доходы. По мнению фискалов, включение указанных расходов говорит о недобросовестности производственно-хозяйственных операций и экономической нецелесообразности сделок купли-продажи товара с участием группы компаний. Дескать, для получения максимального экономического эффекта фирме было бы целесообразней осуществлять сделки по продаже производимой продукции самостоятельно, и деятельность зависимого от него и фактически подконтрольного ему общества имеет исключительно противоправную природу. Основным доводом налогового органа, свидетельствующим, по его мнению, о недобросовестности заявителя, является довод о взаимозависимости компаний группы и наличии централизованного управления со стороны головной компании. Следовательно, как полагают чиновники, понесенные заявителем затраты на управление не обладают характером реальных и экономически обоснованных.

Налоговая инспекция указывает на наличие у группы компаний одних руководителей и взаимной согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, что привело к искажению действительного экономического смысла совершенных обществом операций.

Однако, как указал суд, взаимозависимость не оспаривается заявителем. Сама по себе взаимозависимость не является безусловным основанием для вывода о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды: налоговому органу необходимо представить доказательства того, что такая выгода получена им именно в результате недобросовестных действий взаимозависимых лиц. Налоговики таких доказательств не представили. А суд на основе анализа договоров, иных документов, составленных в процессе заключения сделок, первичных бухгалтерских документов, счетов-фактур, товарных накладных, перевозочных документов пришел к выводу о том, что все сделки, совершаемые компанией, являются реальными, имеют конкретную разумную цель, направлены на получение

прибыли. Суд установил факт надлежащего исполнения обществом обязанностей налогоплательщика, уплаты им сумм налогов в бюджет.

Из положений гл. 25 Налогового кодекса РФ следует, что расходы налогоплательщика на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также затраты на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями, понесенные им, могут уменьшать полученные организацией доходы для целей исчисления налога на прибыль. Конечно, при условии, что данные расходы экономически обоснованны и документально подтверждены.

Исследовав экономические результаты, полученные обществом в спорном периоде, свидетельствующие о его финансовой стабильности, суд сделал обоснованный вывод об экономической оправданности понесенных им расходов на управление. Материалами дела также подтверждается и вывод суда о документальной подтвержденности понесенных обществом расходов. Исходя из этого, действия налоговиков не соответствуют действующему законодательству. Указанный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2007 г. по делу N А42-4488/2006.

5. Вызывают вопросы у чиновников и некоторые виды затрат. В частности, расходы на исследование конъюнктуры рынка (маркетинговые услуги) и затраты на бухгалтерские и консультационные услуги (аутсорсинг). Все они относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (ст. 264 Налогового кодекса РФ). По мнению инспекторов, экономическая обоснованность таких затрат вызывает сомнения, поскольку указанные работы налогоплательщики могли провести своими подразделениями, работающими в этих направлениях. Однако суды с таким подходом не соглашались. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2007 г. N Ф04-6333/2007(38133-А27-15), а также Определение ВАС РФ от 30 января 2008 г. N 199/08, которым отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ, Постановления ФАС Поволжского округа от 23 апреля 2009 г. N А55-9765/2008, ФАС Московского округа от 18 августа 2009 г. N КА-А40/7910-09 и др. Согласны с данной позицией и минфиновцы (Письмо Минфина России от 26 мая 2008 г. N 03-03-06/1/330).

6. По мнению Конституционного Суда РФ (Определение N 169-О), оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Правомерность таких выводов подтверждается судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 7 октября 2008 г. N Ф08-6023/2008 по делу N А32-22136/2007-51/468).

Президиум ВАС РФ в Определении от 6 марта 2008 г. N 3098/08 указывает: суды обязаны дать оценку совокупности доводов налоговой инспекции о фиктивности хозяйственных операций, связанных с производством, поставкой и экспортом товара, и их документального

оформления. В том числе о непрофильности экспортной операции для российского экспортера, произведенной не по месту осуществления им основной деятельности, использовании системы расчетов между российским экспортером и его поставщиками, направленной на уклонение от уплаты НДС. А также отсутствие разумной деловой цели заключаемых сделок, вовлечении в процесс производства и поставок продукции исключительно организаций, правомерность регистрации и реальность деятельности которых вызывают сомнения.

Как отмечено в Определении ВАС РФ от 9 июня 2008 г. N 7114/08, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что система расчетов между участниками данных отношений, а также передача товара по цепочке поставщиков не имеют экономического смысла. И предприняты с единственной целью создания видимости хозяйственных операций для обоснования возмещения суммы НДС.

Но существует и судебная практика, подтверждающая, что операции между участниками экономических и гражданских отношений необходимо оценивать с точки зрения разумных экономических и иных причин.

Еще раз подчеркнем: важным является то, что ВАС РФ указал: обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления деятельности (собственные или заемные средства, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от того, насколько эффективно денежные средства используются. Скажем, суды и ранее указывали, что наличие дебиторской и кредиторской задолженности не свидетельствует о недобросовестности организации, если ведется реальная хозяйственная деятельность (см., например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 24 декабря 2008 г. N Ф08-7783/2008 по делу N А53-2964/2008-С5-47 (Определением ВАС РФ от 17 апреля 2009 г. N ВАС-4203/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

2.2. Необоснованная налоговая выгода получена не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности

Налоговая выгода должна быть признана необоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4 Постановления N 53).

Теперь перейдем к арбитражной практике. Сначала расскажем о тех решениях, где инспекторам удавалось доказать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

1. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2007 г. N Ф04-3451/2007(34770-А27-42) по делу N А27-15140/2006-2. Суд не поддержал налогоплательщика, указав, что налоговая инспекция правомерно отказала возмещать НДС, поскольку фактически хозяйственная операция,

которая послужила основанием для обращения налогоплательщика за возмещением НДС, не могла быть осуществлена, в связи с чем вычеты заявлены неправомерно. Невозможность реального осуществления поставки продукции подтверждается тем, что в штате продавца есть только руководитель, иных работников в штате общества не имеется, по юридическому адресу общество не находится, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств общество не имеет. К аналогичному выводу судьи ФАС этого же округа пришли в Постановлении от 30 мая 2007 г. N Ф04-3449/2007(34755-A27-42) по делу N A27-126767/2006-6.

2. Постановление ФАС Поволжского округа от 30 марта 2007 г. по делу N A12-15915/06. Суд поддержал налоговиков, установив наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и злоупотребления своим правом на возмещение НДС из бюджета. Общество купило товары для дальнейшей реализации и предъявило НДС к вычету. Однако материалами дела установлено, что по сделкам, в ходе которых приобретался товар, он за один день проходил цепочку нескольких юридических лиц.

Расчетные счета, перечисленные по схеме организаций, через которые между ними осуществлялись расчеты, находятся в одном банке. Налоговым органом в адрес организаций - покупателей товара направлялись требования о представлении документов. Документов, подтверждающих транспортировку товара и фактическое его существование, данными организациями не представлено.

Судебными инстанциями приняты во внимание также характер товара (техническая сложность и громоздкость), и то обстоятельство, что в составе общества числится один директор. Кроме того, нахождение в один день сотрудника в г. Элисте, где он изучал товар, и в г. Волгограде для приемки товара и направления его следующему покупателю, доставка товара в г. Волгоград в этот же день, перевозка через несколько организаций и возвращение в г. Элисту вызывают сомнения.

Таким образом, суд пришел к правильному выводу, что исполнение договора поставки не сопровождалось фактическим движением товара от поставщика к покупателю, а сводилось к оформлению документов, которые формально свидетельствовали о получении обществом товара, тогда как фактически товар в адрес общества не поступал.

При таких обстоятельствах судебные инстанции пришли к правильному выводу о наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности.

В итоге в удовлетворении иска о признании недействительным решения фискалов о привлечении к налоговой ответственности и доначислении налога на добавленную стоимость отказано, а встречное заявление инспекции о взыскании налоговых санкций за неполную уплату НДС удовлетворено.

3. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 мая 2007 г. по делу N A56-23520/2006. Суд отказал в признании недействительным решения ИФНС об отказе ООО в возмещении НДС, поскольку пришел к

обоснованному выводу об отсутствии права на применение ставки 0 процентов по НДС и налоговых вычетов у общества, деятельность которого фактически сводилась к оформлению комплекта документов экспортера с целью необоснованного возмещения налога из бюджета.

Как видно из материалов дела, на основании контрактов, заключенных с иностранной фирмой, общество реализовало на экспорт товары. Они оплачены заемными денежными средствами, а также векселями банка, приобретенными за счет заемных денежных средств, переданными по "цепочке" и в тот же день предъявленными банку к погашению.

В ходе мероприятий налогового контроля инспекцией получены и представлены в материалы дела доказательства в подтверждение того, что указанные в грузовых таможенных декларациях товары конкретного российского производителя последним не изготавливались и не реализовывались, а следовательно, не могли быть отправлены на экспорт.

Так, на запрос налогового органа в ходе камеральной налоговой проверки производитель сообщил, что выпуск якобы экспортируемого товара прекращен, а его производство осуществлялось лишь для собственных целей, третьим лицам товары не продавались. Аналогичная информация поступила в инспекцию от Северо-Западного таможенного управления.

Оценив представленные сторонами доказательства, суд апелляционной инстанции сделал вывод о применении обществом "схемы" движения денежных средств, не позволяющей установить участие в расчетах организации - производителя экспортированных товаров. А также об отсутствии у заявителя возможности совершать реальные сделки с указанными товарами в связи с невозможностью их приобретения у лица, названного изготовителем этих товаров.

Таким образом, суд пришел к выводу, что заявитель понес необоснованную налоговую выгоду. Следовательно, решение налоговиков оставил в силе.

4. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 марта 2007 г. по делу N Ф03-А04/07-2/231. Налоговики обвинили общество в минимизации налога на игорный бизнес. Организация передала в аренду своему филиалу (арендатору) игровые автоматы. По мнению фискалов, налогоплательщиком фактически являлось общество и обязано было уплачивать данный налог исходя из налоговой ставки в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 369 Налогового кодекса РФ за один игровой автомат 7500 руб.

Между тем арендатор как субъект малого предпринимательства, руководствуясь действовавшими в спорный период нормами налогового законодательства, применял налоговую ставку за один игровой автомат 2000 руб.

Проверяющие доначислили обществу налог на игорный бизнес. Судьи чиновников поддержали. Обстоятельства дела, установленные судом, свидетельствуют о предоставлении обществом по договорам аренды своему филиалу во временное владение и пользование нежилых помещений для организации работы игровых автоматов по адресам. Кроме того, общество

сдавало в аренду игровые автоматы филиалу, предварительно сняв их с учета.

Проверяя возражения общества относительно того, что оно не получало доход от игровых автоматов по причине того, что были заключены указанные договоры, судьи посчитали, что действия общества направлены на снижение налогового бремени, поскольку уплата налога на игорный бизнес втрое оказалось меньше той, что общество должно было бы уплатить.

Общество по месту своей регистрации давно не представляет бухгалтерскую отчетность.

Кроме того, были завышены расходы по оплате труда и аренде персонала. Поэтому судебная инстанция признала сделки по передаче игровых автоматов мнимыми, не порождающими никаких последствий.

В соответствии со ст. 365 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Определение предпринимательской деятельности дано п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ, согласно которому предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Из приведенных формулировок норм закона следует вывод: обязанность платить данный налог возникает у организации (предпринимателя) с момента, когда она начала получать экономическую выгоду в виде дохода от деятельности в сфере игорного бизнеса.

Однако, учитывая, что по правилам пп. 2 п. 1 ст. 366 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения на игорный бизнес является игровой автомат, не будет иметь правового значения наличие доказательств о том, в каком размере лицом, осуществляющим деятельность в сфере игорного бизнеса, получен доход. Ведь для признания этого лица налогоплательщиком достаточно установить использование им названного объекта налогообложения.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Обстоятельства данного спора о передаче обществом в аренду как нежилых помещений, так и игровых автоматов, несоразмерность понесенных в этой связи расходов, в том числе от передачи в аренду нежилых помещений, немотивированные расходы по заработной плате персонала общества, которые не обусловлены целями делового характера, позволили суду согласиться с обоснованием инспекцией правомерности доначисления обществу как налогоплательщику налога на

игорный бизнес.

5. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 5 апреля 2006 г. N 15825/05 не согласился с доводами налогоплательщика, признав решение налоговой инспекции, отказавшей возместить НДС, законным. Судьи пришли к выводу, что при отсутствии достоверных доказательств реального экспорта товаров наличие у налогоплательщика документов, предусмотренных налоговым законодательством, не может служить достаточным основанием для возмещения налога из бюджета. Суть дела такова. По результатам проверки налоговой декларации инспекция, не отрицая того, что компания представила полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, отказала обществу в возмещении из бюджета НДС. Отказ налоговики мотивировали тем, что в ходе проверок изготовитель экспортируемого товара установлен не был. Сделка же является убыточной для общества, мнимой и заключена с целью незаконного изъятия денежных средств из бюджета.

Как установлено инспекцией, на этикетках экспортируемого товара (электролитических танталовых объемно-пористых конденсаторов) его изготовителем указано ОАО "Элеконд" (г. Сарапул). Между тем изъятые сотрудниками таможни при вывозе товара за пределы РФ этикетки не являются этикетками ОАО "Элеконд". Доказательства изготовления в России электролитических танталовых объемно-пористых конденсаторов другими организациями (не ОАО "Элеконд") в деле отсутствуют. В соответствии с представленными налоговым органом справками количество поставленных на экспорт конденсаторов значительно превышает общий объем их производства ОАО "Элеконд".

Таким образом, в данном случае суды не располагали достоверными сведениями, доказывающими реальный экспорт товара, в отношении которого заявлены налоговые вычеты. Представление же налогоплательщиком документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, не может являться безусловным основанием для возмещения НДС.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 22 сентября 2008 г. N КА-А40/8897-08, ФАС Поволжского округа от 24 июля 2007 г. по делу N А55-16669/2006.

Надо сказать, что судебная арбитражная практика знает примеры, когда налогоплательщикам удавалось доказать, что действовали они в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

1. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 мая 2007 г. по делу N А56-38901/2006 суд признал недействительным решение ИФНС об отказе ООО в применении вычетов по НДС.

В ходе камеральной проверки уточненной декларации по НДС инспекция нашла в действиях общества признаки недобросовестности, а именно: минимальный размер уставного капитала - 8400 руб.; малая среднесписочная численность - 4 человека; отсутствие автотранспортных средств и складских помещений; непредставление товарно-транспортных накладных, подтверждающих отгрузку товаров покупателям; значительная

отсрочка платежей по контракту, заключенному с иностранным партнером; неоплата товаров покупателями, а следовательно, отсутствие у общества реально понесенных затрат на уплату НДС на таможне; непринятие мер к погашению дебиторской и кредиторской задолженностей; низкая рентабельность сделок.

Судьи установили, что на основании контракта, заключенного с иностранной фирмой, общество ввезло на таможенную территорию Российской Федерации товары в таможенном режиме выпуска для свободного обращения, уплатив НДС в составе таможенных платежей за счет собственных средств со своего расчетного счета. Данные обстоятельства подтверждаются имеющимися в материалах дела копиями грузовых таможенных деклараций, платежных документов, выписок банка.

Приобретенные товары приняты на учет в установленном порядке. Реализация ввезенных товаров покупателям подтверждается договорами поставки, счетами-фактурами, товарными накладными, книгой продаж, платежными документами. То есть инспекция отказала обществу в применении налоговых вычетов в виде фактически уплаченных сумм налога, не опровергнув факты приобретения им товаров и их ввоза на территорию Российской Федерации. При этом налоговый орган указал на неисполнение обществом своих обязательств по оплате товаров иностранному партнеру и неполучение в полном объеме платы за товары, реализованные покупателям на внутреннем рынке. Однако судьи сделали вывод о наличии у компании права на применение налоговых вычетов и возмещение НДС в порядке, предусмотренном ст. ст. 171, 172, 176 Налогового кодекса РФ. Доводы инспекции о злоупотреблении заявителем правом на возмещение налога и совершении им недобросовестных действий обоснованно признаны судами несостоятельными.

Так, суды отклонили ссылку инспекции на малую численность организации (4 человека), отсутствие собственных или арендованных складских помещений, а также на отсутствие затрат, связанных с транспортировкой товаров.

Согласно условиям контракта доставка товаров на территорию Российской Федерации осуществляется на условиях СРТ-Санкт-Петербург за счет иностранного контрагента и его транспортом. По условиям договоров поставки общество не занимается отгрузкой и транспортировкой импортированных товаров, в связи с чем у него отсутствуют товарно-транспортные накладные, складские помещения и транспортные средства. Обязательства по срокам поставки, номенклатуре, количеству и качеству товаров считаются выполненными с момента подписания товарной накладной представителями общества и покупателей товаров на внутреннем рынке. Товарные накладные по форме N ТОРГ-12 составлены обществом в соответствии с требованиями действующего законодательства. Отсутствие у заявителя собственных или арендованных складских помещений, транспортных средств, а также специалистов, обеспечивающих хранение и перевозку товаров, в целях достижения результатов экономической

деятельности компенсируется им возложением соответствующих обязанностей на своих контрагентов.

Суды установили, что наличие у общества на момент проведения камеральной проверки кредиторской и дебиторской задолженностей обусловлено положениями заключенных с иностранным партнером и с российскими контрагентами договоров об отсрочке платежей, что не противоречит действующему внешнеэкономическому, гражданскому и налоговому законодательству.

Расчеты налогоплательщика с иностранным поставщиком не влияют на право применения налоговых вычетов, поскольку при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации НДС уплачивается не поставщикам, а таможенному органу. Вместе с тем неисполнение покупателями обязанности по оплате товаров не освобождает заявителя от уплаты налога в бюджет.

Вывод инспекции о низкой рентабельности хозяйственной деятельности общества признан судами необоснованным, поскольку сделан без учета различных экономических факторов, влияющих на формирование этого показателя.

В соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса РФ юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Следовательно, стороны вправе самостоятельно определять цену реализации товаров исходя из соотношения спроса и предложения на рынке.

Из Постановления Пленума ВАС РФ N 53 следует, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала, выраженной в том или ином уровне рентабельности.

Суды установили, что плата за отгруженные товары превышает НДС, уплаченный на таможне. Помимо уплаты таможенных платежей, налогоплательщиком произведены отчисления в различные фонды, уплачены налоги и сборы.

В ходе камеральной проверки инспекцией установлено, что в результате реализации импортированных товаров обществом получена прибыль, учтенная для целей налогообложения. Однако незначительный размер прибыли, по мнению налогового органа, свидетельствует об отсутствии у общества цели извлечения прибыли. Между тем экономическая эффективность деятельности налогоплательщика не может влиять на его налоговые обязательства, с учетом того, что инспекцией не оспаривается реальность совершенных им операций.

Таким образом, инспекция должна представить сведения, бесспорно подтверждающие, что действия заявителя не имели экономического обоснования, направлены на возникновение у него налоговой выгоды за счет незаконного возмещения налога из бюджета.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Суды установили, что общество совершало операции с реальными товарами, ввезенными на таможенную территорию Российской Федерации с целью перепродажи, уплатило в бюджет сумму налога при таможенном оформлении данных товаров и совершенные им хозяйственные операции не являются убыточными. При таких обстоятельствах судьи отменили решение налоговиков, отказавших в возмещении НДС.

2. ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. в Постановлении по делу N А56-24032/2006, отказывая в признании недействительным решения ИФНС о доначислении ООО сумм НДС, пришел к выводу, что поставка обществом товара другому юридическому лицу реальна. И хотя физическое лицо, числящееся учредителем, генеральным директором и главным бухгалтером данного юридического лица, согласно протоколу допроса не знает о существовании ООО, указанное физическое лицо не отрицает возможность подписания финансово-хозяйственных документов общества от его имени по доверенности.

Как следует из материалов дела, инспекция провела камеральную налоговую проверку декларации общества по НДС, в которой общество заявило к возмещению налог.

По результатам проверки инспекция приняла решение, которым доначислила обществу НДС, рассчитала пени и штраф, предусмотренный ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Основанием для принятия такого решения послужило то, что созданная в декабре 2005 г. компания в том же налоговом периоде заявила к возмещению крупную сумму налога. При этом в январе и феврале 2006 г. общество представило в инспекцию нулевую отчетность. Уплата обществом НДС поставщику произведена за счет заемных денежных средств, среднесписочная численность общества не определена, у него имеется задолженность по уплате налогов перед бюджетом и в ходе встречных проверок его контрагентами не представлены запрошенные документы. Кроме того, согласно опросам физических лиц, числящихся учредителями, руководителями и главными бухгалтерами организаций - контрагентов общества, установлено, что эти лица к данным организациям не имеют отношения. Данные обстоятельства, по мнению инспекции, свидетельствуют о том, что деятельность общества не имеет разумной деловой цели и направлена на получение возмещения НДС из бюджета.

Судьи чиновников не поддержали. Право налогоплательщика на применение налоговых вычетов обусловлено фактами приобретения товаров для совершения операций, облагаемых НДС, уплаты суммы НДС поставщикам (в ред. норм Налогового кодекса РФ, действовавших в проверяемый период) и принятия товаров на учет.

Согласно п. 1 ст. 176 Налогового кодекса РФ, если по итогам налогового

периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с пп. 1 - 2 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Согласно п. 4 Постановления Пленума ВАС N 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Как следует из материалов дела, общество приобрело у поставщика измерительное оборудование по договору. Приобретенный товар общество реализовало покупателю также по договору. Согласно договору, заключенному с покупателем, поставка товара осуществляется транспортом и за счет поставщика общества.

Таким образом, вывод о том, что по условиям договора обязанность по доставке товара возлагалась на общество, не соответствует материалам дела.

Нельзя признать обоснованным и вывод о том, что реальная поставка обществом товара покупателю не осуществлялась. Как следует из протокола допроса свидетеля, числящегося учредителем, генеральным директором или главным бухгалтером покупателя, он подписывал учредительные, а также иные документы от имени покупателя, содержание и перечень которых он не помнит. При этом он не отрицает возможность подписания финансово-хозяйственных документов покупателя от его имени по доверенности.

При таких обстоятельствах следует признать, что вывод об отсутствии реальной поставки обществом товара покупателю основан на неполном исследовании доказательств по делу.

Согласно п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ N 53 создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции и разовый характер операции сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды налогоплательщика необоснованной. Эти обстоятельства могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды лишь в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности указанными в п. 5 этого Постановления, доказательства наличия которых по настоящему делу инспекцией не представлено.

Наличие у общества убытка по результатам деятельности за 9 месяцев 2006 г., значительных кредиторской и дебиторской задолженностей, а также задолженности перед бюджетом по уплате налогов в данном случае также не может служить основанием для признания налоговых вычетов общества неправомерными.

При таких обстоятельствах следует признать правильным вывод суда первой инстанции о том, что общество правомерно применило налоговые вычеты и у него возникло право на возмещение НДС, а инспекцией не доказана необоснованность налоговой выгоды заявителя.

3. Ярким примером отсутствия реальной предпринимательской деятельности может служить ситуация, изложенная в Постановлении ФАС

Западно-Сибирского округа от 27 марта 2009 г. N Ф04-1116/2009(1279-А45-42) по делу N А45-4169/2008. Налоговой инспекции не составило особого труда доказать суду, что основной целью деятельности предприятия было не получение экономической выгоды от предпринимательской деятельности, а возмещение из бюджета сумм НДС по импортному товару. Налоговый орган использовал практически все признаки необоснованности налоговой выгоды, перечисленные ВАС РФ. В Постановлении по делу фигурируют и "минимизация кадрового состава, и отсутствие производственно-управленческих служб, без которых деятельность предприятия, осуществляющего финансово-хозяйственные и внешнеторговые операции в крупных размерах, невозможна, и отсутствие основных средств, складских, офисных помещений и транспортных средств". А также "непринятие налогоплательщиком мер к ликвидации как дебиторской, так и кредиторской задолженностей, представление налоговому органу нулевой отчетности". Кроме того, налог, исчисленный с реализации товаров, был всегда меньше, чем суммы заявленных вычетов, а предъявленные к возмещению суммы налога несоизмеримы по удельному весу с другими налоговыми отчислениями организации. В таких обстоятельствах вывод суда о том, что деятельность предприятия направлена исключительно на получение из бюджета сумм НДС, заявленного к вычету, а следовательно, не имеет деловой цели, вполне закономерен.

Аналогичные выводы содержатся и в более поздних Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 17 марта 2008 г. N Ф08-1131/08-408А, ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 мая 2009 г. N А19-15249/08-43-Ф02-1933/09 по делу N А19-15249/08-43, ФАС Поволжского округа от 20 ноября 2008 г. по делу N А57-3286/08.

2.3. У организации нет ресурсов для выполнения необходимого объема работ

Отсутствие у фирмы реальных материальных ресурсов, управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, то есть всего того, что требуется для выполнения того объема работ (товаров, услуг), который был установлен договором, - первый признак необоснованной налоговой выгоды.

Приведем примеры из арбитражной практики.

1. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 сентября 2009 г. по делу N А82-13773/2008-99. В деле инспекторы пришли к выводу о том, что предприятие неправомерно возместило налог на добавленную стоимость и включило в расходы стоимость материалов, приобретенных для производственной деятельности, в связи с их отсутствием у налогоплательщика. Общество не представило доказательств реальности совершения сделок, факта приобретения и получения строительных материалов, финансово-хозяйственной деятельности поставщика. По мнению налогового органа, указанные обстоятельства свидетельствуют о

недобросовестности налогоплательщика и исключают право общества на возмещение налога на добавленную стоимость и отнесение расходов по оплате материалов на себестоимость.

В период, за который общество заявило налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и отнесло на расходы затраты по приобретению стройматериалов, поставщик товаров никакой хозяйственной деятельности не вел, товар не производил и не закупал, складских помещений не имел. При таких обстоятельствах суд пришел к обоснованному выводу о недобросовестности действий ООО и признал, что расчеты между предприятиями носили формальный характер, а сделки, заключенные ими, фиктивны, поэтому ООО неправомерно предъявило к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость и отнесло суммы расходов на приобретение товаров.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Уральского округа от 22 июля 2009 г. N Ф09-5239/09-С3 по делу N А76-27493/2008-38-847/28, ФАС Центрального округа от 17 сентября 2009 г. по делу N А62-394/2008.

2. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 октября 2006 г. по делу N А05-1984/2006-18. Инспекция провела выездную проверку, по итогам которой общество привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль. Компания обжаловала это решение в суде.

Как следует из материалов дела, общество заключило договоры на оказание услуг по переработке металлолома, а также на проведение погрузочно-разгрузочных работ. Однако налоговикам удалось представить доказательства, согласно которым контрагент не имел реальной возможности осуществлять операции по переработке, погрузке-разгрузке металлолома с учетом времени, места нахождения металлопродукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. У него отсутствовали необходимые условия для достижения результатов при выполнении условий договоров с обществом в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

Суд признал налогоплательщика недобросовестным, указав, что его контрагент не имел возможности осуществлять операции в рамках договора с учетом времени, места нахождения продукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг, а также в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

3. Постановление ФАС Поволжского округа от 18 января 2007 г. по делу N А55-5530/2006-22. Для выполнения ремонтно-строительных работ для заказчиков обществом были заключены договор субподряда и договор на ремонтно-отделочные работы. Затраты по оплате этих услуг обществом были отнесены на расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В ходе проверки инспекцией установлено, что подрядчик с 2003 г. отчетность не представляет, материально-техническая база для проведения комплекса работ по ремонту отсутствует.

Отказывая в удовлетворении требований общества, арбитражный суд исходил из недобросовестности налогоплательщика. При этом суд указал, что налогоплательщик не может считаться добросовестным, если, вступая в договорные отношения, не проявил необходимую осмотрительность при выборе контрагентов.

Аналогичные выводы содержатся и в Постановлениях ФАС Уральского округа от 21 сентября 2009 г. N Ф09-7019/09-СЗ по делу N А47-9043/2008, ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 мая 2009 г. N А33-15680/08-Ф02-2137/09 по делу N А33-15680/08, ФАС Северо-Западного округа от 5 сентября 2008 г. N А05-10211/2007.

4. Недостаточная численность персонала или отсутствие работников в компании вообще также может свидетельствовать о получении необоснованности налоговой выгоды.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 июля 2009 г. N Ф04-4496/2009(11776-А45-49) по делу N А45-22788/2008. В ходе выездной налоговой проверки компанию обязали заплатить недоимку, штраф и пени. Основаниями для доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость послужили неправомерное, по мнению налоговой инспекции, завышение компанией расходов для целей налогообложения налогом на прибыль организаций и необоснованное заявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость.

Судьи пришли к выводу, что в действиях общества налицо признаки недобросовестного поведения при осуществлении предпринимательской деятельности и исполнения обязанностей налогоплательщика: юридические лица, с которыми осуществлялись хозяйственные отношения, были зарегистрированы по утерянным документам и по адресам, по которым никогда фактически не находились. Более того, они не имеют в своем составе имущества и персонала, необходимого для осуществления предпринимательской деятельности, их интересы представляли неустановленные лица, налоговая отчетность не представлялась либо представлялась, но с нулевыми показателями, налоги в бюджет не уплачивались, в систему взаиморасчетов были включены векселя при отсутствии необходимости такой формы расчетов.

Поскольку заявителем не доказана достоверность сведений первичных учетных документов, на основании которых был произведен налоговый вычет по НДС, возмещение заявлено неправомерно.

Что касается налога на прибыль, то тут суд также исходил из недостоверности первичных документов по факту взаимоотношений с указанными выше лицами. Поэтому судьи не приняли эти документы в качестве подтверждения обоснованности произведенных расходов и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В силу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации в целях

налогообложения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из системной связи ст. 252, п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ, ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" следует, что факт, основания и размер расходов доказываются путем представления совокупности первичных документов, удовлетворяющих требованиям законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. Сведения, содержащиеся в расходных документах, должны быть достоверными.

Учитывая, что налоговой инспекцией установлена недостоверность документов, подтверждающих обоснованность произведенных расходов, арбитражный суд обоснованно признал неправомерным уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму произведенных расходов и отказал в удовлетворении требований в этой части.

Таким образом, действия налогоплательщика можно рассматривать как недобросовестные, поскольку у юридических лиц, с которыми осуществлялись хозяйственные отношения, не было персонала, необходимого для осуществления предпринимательской деятельности.

К такому же выводу пришел и ФАС Поволжского округа от 29 июня 2009 г. по делу N А55-18405/2008.

5. В Постановлении от 5 февраля 2007 г. по делу N А42-6681/2005 ФАС Северо-Западного округа также посчитал, что налогоплательщик получил необоснованную налоговую выгоду. В ходе проверки налоговики установили, что между обществом и другой компанией был заключен договор консигнации, согласно которому общество (комиссионер) обязуется по поручению комитента осуществить от своего имени и за свой счет торговые операции с товарами. Налоговая инспекция полагает, что общество занизило базу по налогу на прибыль, поскольку комиссионного вознаграждения получено не было. Аналогичные выводы налоговая инспекция сделала в отношении занижения налоговой базы и вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Суд пришел к обоснованному выводу о том, что осуществление комиссионной торговли обществом на основании договора консигнации не подтверждается. Фактически общество самостоятельно приобретало и реализовывало товары, то есть при исчислении налогов необходимо учитывать стоимость товаров, а не комиссионное вознаграждение. Также суд

признал, что в ходе выездной проверки доказано участие общества в создании схемы уклонения от уплаты налогов, договор консигнации составлен с целью занижения налоговой базы. Согласно протоколу изъятия, в помещении офиса общества обнаружены документы, имеющие отношение к деятельности комитента, и его печать, а подписи на договорах с поставщиками, бухгалтерском балансе, налоговых декларациях, договоре консигнации и ряде иных хозяйственных документах от имени директора комитента подделаны, так как на момент подписания директора контрагента не было в живых. Более того, из материалов дела следует, что безвременно усопший директор комитента был единственным сотрудником комитента.

Таким образом, суд сделал вывод о том, что общество использовало компанию-контрагента для видимости осуществления комиссионной деятельности. Так что налицо создание схемы ухода от налогов с использованием посредников и получение необоснованной налоговой выгоды.

Такие же выводы содержатся и в более поздних решениях ФАС (Постановления ФАС Уральского округа от 16 марта 2009 г. N Ф09-1336/09-С2 по делу N А71-7052/2008-А25, ФАС Волго-Вятского округа от 17 сентября 2009 г. по делу N А82-13773/2008-99, ФАС Центрального округа от 17 сентября 2009 г. по делу N А62-394/2008 и др.).

6. В другом деле ФАС Северо-Западного округа признал налогоплательщика недобросовестным, указав, что его контрагент не имел возможности осуществлять операции в рамках договора с учетом времени, места нахождения продукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. А также в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств (Постановление от 11 октября 2006 г. по делу N А05-1984/2006-18).

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная проверка, по результатам которой общество привлечено к ответственности за умышленную неуплату НДС и налога на прибыль. Сочтя, что проверяющие нарушили права и законные интересы общества, оно обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения инспекции недействительным.

Судьи, однако, не поддержали организацию. В ходе проверки налоговой инспекцией, в частности, установлено неправомерное завышение обществом расходов на реализованный на экспорт и внутреннем рынке металлолом. Основанием для такого вывода инспекции послужили следующие обстоятельства. Общество заключило договоры с контрагентами на оказание услуг по переработке металлолома, а также на проведение погрузо-разгрузочных работ. При исчислении налога на прибыль общество уменьшило доходы на сумму расходов по оплате услуг, оказанных контрагентом, а суммы НДС, уплаченные исполнителю, предъявило к вычету при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет.

При этом судом установлено, что контрагент не имел реальной

возможности осуществлять операции по переработке, погрузке-разгрузке металлолома с учетом времени, места нахождения металлопродукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. У него отсутствовали необходимые условия для достижения результатов при выполнении условий договоров с обществом в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

Материалы дела свидетельствуют о формальном составлении первичных документов с переработчиком металлолома в целях необоснованного возмещения НДС и занижения базы, облагаемой налогом на прибыль. Суд установил, что документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение его права на применение налоговых вычетов по НДС и на отнесение к расходам затрат, связанных с выполнением переработчиком работ, содержат недостоверные сведения о фактических хозяйственных отношениях между последним и обществом.

С учетом изложенного суд сделал вывод о том, что инспекция обоснованно доначислила налог на прибыль и отказала в возмещении соответствующей суммы НДС по спорным операциям.

Такие же выводы содержатся в Постановлениях ФАС Уральского округа от 21 сентября 2009 г. N Ф09-7019/09-СЗ по делу N А47-9043/2008, ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 мая 2009 г. N А33-15680/08-Ф02-2137/09 по делу N А33-15680/08, ФАС Волго-Вятского округа от 21 августа 2009 г. N А29-335/2009.

2.4. Операции с товаром, который реально не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета

Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета, также является признаком необоснованной налоговой выгоды.

То есть если у компании отсутствует часть первичных бухгалтерских документов (товарно-транспортных накладных), на основании которых производятся списание и оприходование товаров грузоотправителем и грузополучателем, а также складского оперативного и бухгалтерского учета, что свидетельствует об отсутствии факта передачи и получения товаров в том объеме, который указан налогоплательщиком в поданной декларации. Если эти обстоятельства будут доказаны налоговой инспекцией, требования налогоплательщика о возмещении налога не подлежат удовлетворению. Правомерность такого утверждения подтверждают и выводы судей. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2006 г. по делу N А56-24613/2005, от 24 апреля 2006 г. по делу N А56-51334/04.

2.5. Обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной

В п. 6 Постановления N 53 Пленум ВАС РФ привел ряд обстоятельств, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

К таким обстоятельствам относятся:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- использование в расчетах одного банка;
- транзитные платежи между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными признаками, в частности указанными выше, могут свидетельствовать о получении компанией или предпринимателем необоснованной налоговой выгоды.

Только в этом случае можно судить о преступных намерениях налогоплательщика.

Но при этом судьи "забыли" уточнить, что же стоит понимать под совокупностью? И сколько признаков необходимо обнаружить, чтобы доказать неблагоприятность намерений налогоплательщика?

Чиновники уверены: чтобы признать налоговую выгоду необоснованной, двух косвенных признаков более чем достаточно. Однако ВАС РФ все же советует не следовать лишь формальной стороне дела, а оценивать возможность реального осуществления операций. То есть если у суда не возникнет сомнений в том, что оспариваемая сделка имела место в действительности, то налоговикам навряд ли удастся обвинить предприятие в недобросовестности даже при наличии сразу нескольких признаков необоснованности налоговой выгоды. К такому выводу Президиум ВАС РФ пришел в Постановлении от 24 октября 2006 г. N 5801/06 по делу N A50-20003/2005-A1, а также в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 24 марта 2009 г. N A55-9030/2008, ФАС Московского округа от 22 июня 2009 г. N КА-A40/5663-09-П по делу N A40-13592/06-98-83.

Чтобы подтвердить реальность проведенной сделки, в качестве доказательства судьям нужно предъявить не только документы, подтверждающие факт совершения той или иной операции, но и показания свидетелей и заключения экспертов. Дело в том, что в судебной практике уже есть прецеденты, подтверждающие действенность подобных способов

доказывания. Скажем, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 27 ноября 2006 г. в деле N А56-11955/2006 поддержал налоговую инспекцию, отказав предприятию в вычете НДС. Причиной тому стали свидетельские показания, а также экспертное заключение, в соответствии с которыми было установлено, что подписи на счетах-фактурах не принадлежат руководителю фирмы-поставщика. Суд отметил, что данные документы содержат недостоверную информацию и не могут служить основанием для вычета налога на добавленную стоимость.

К такому же выводу пришли судьи ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 30 мая 2007 г. N Ф04-3449/2007(34755-А27-42) по делу N А27-126767/2006-6.

2.5.1. Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции

Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 указал, что создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 13 февраля 2007 г., 14 февраля 2007 г. по делу N КА-А40/467-07. Общество экспортировало в Беларусь товары и заявило НДС по этой операции к возмещению. Однако налоговики отказались это сделать, обвинив общество в недобросовестности. Суд чиновников не поддержал, рассуждая так.

Право общества на применение налоговой ставки 0 процентов и возмещение НДС, уплаченного поставщикам, основано на положениях ст. 165 Налогового кодекса РФ и Соглашения от 15 сентября 2004 г. между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг", а также Приложения к нему и обусловлено представлением налоговому органу документов, предусмотренных Положением о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 15 сентября 2005 г., а также наличием достоверных документов, подтверждающих факт и размер затрат на уплату НДС поставщикам.

При исследовании и оценке материалов дела суд признал требования нормативных актов соблюденными, а налоговые вычеты - подтвержденными относимыми и допустимыми доказательствами.

Суд установил, что выручка от продажи индивидуальному предпринимателю из Республики Беларусь товара по договору поступила, что подтверждено выписками банка.

Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указал, что создание организации незадолго до совершения хозяйственной

операции; взаимозависимость участников сделок; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Проверяя довод налогового органа о недобросовестном поведении налогоплательщика, суд счел его не основанным на фактических обстоятельствах.

При этом суд исходил из того, что создание общества было вызвано необходимостью разделить производственную и торговую деятельность и постепенно перевести всю торговую деятельность по продаже выпускаемой продукции и приобретенных для перепродажи товаров на специализированную организацию; взаимозависимость организаций необходима для установления и ведения единой ценовой политики и избежания связанных с такой деятельностью экономических рисков и не влияет на условия и экономические результаты их деятельности. Разделение бизнеса на производственный и торговый позволило решить проблему прозрачности и контролируемости бухгалтерского и налогового учета, в первую очередь по НДС, так как трудоемкость процесса раздельного учета и распределения НДС, уплаченного поставщикам, по субсчетам на внутрироссийский и внешний рынок часто вызывала арифметические ошибки в учете и, как следствие, неполную уплату налогов, исчисление пени и наложение штрафов.

Проанализировав объяснения заявителя, декларации по НДС и налогу на прибыль, суд установил, что утверждение налогового органа о неполной уплате налоговых платежей в бюджет и убыточности деятельности заявителя не соответствует действительности.

В совокупности и взаимной связи оценив изложенные обстоятельства, суд пришел к выводу о том, что общество создано не в целях возмещения НДС и ухода от налогов, а с целью оптимизации бизнеса для улучшения контроля за процессом экспорта продукции и упрощением процедуры сбора и анализа документов, формирующих сумму НДС к уплате и возмещению.

При изложенных обстоятельствах судом обоснованно отклонены доводы налогового органа о неподтверждении заявителем права на применение налоговой ставки 0 процентов и недобросовестности заявителя.

В соответствии с Положением документы, подтверждающие применение налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров в Республику Беларусь, должны быть представлены налоговому органу в течение 90 дней с момента отгрузки товара.

На 91 день налог подлежит начислению по налоговой ставке, соответствующей номенклатуре реализованного товара.

Материалами дела подтверждается, что полный пакет документов представлен заявителем налоговому органу в установленные законом сроки. При таких обстоятельствах у инспекции отсутствовали основания для доначисления налога.

2.5.2. Взаимозависимость участников сделок

Взаимозависимость участников сделок сама по себе еще не свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды. Прежде чем рассматривать арбитражную практику, нужно определиться с понятием взаимозависимости.

Какие лица считаются взаимозависимыми.

Статья 20 части первой Налогового кодекса РФ содержит определение "взаимозависимые лица", а также устанавливает основания для признания физических лиц и (или) организаций таковыми.

Согласно п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, в частности, когда:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой. Если доля такого участия составляет 20 процентов и менее, то указанные организации не могут быть признаны взаимозависимыми;

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению. Такое подчинение может определяться как законодательными актами (государственная гражданская служба, военная служба, правоохранительная служба), так и уставными документами и должностными инструкциями, положениями организаций;

- лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Близкими родственниками ст. 14 Семейного кодекса РФ называет родителей и детей, дедушек, бабушек и внуков. Семейное законодательство регулирует отношения только между данными лицами.

Получается, что взаимозависимыми лицами могут быть только упомянутые выше близкие родственники. Другие родственники, относящиеся к наследникам третьей и последующих очередей (ст. ст. 1144 и 1145 Гражданского кодекса РФ), для целей применения налогового законодательства могут быть признаны судом взаимозависимыми лицами по п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ. Об этом поговорим чуть ниже.

Добавим, что ст. 97 Семейного кодекса РФ регулирует также отношения

между лицами, которые состоят в отношениях свойства: отчима, мачехи, пасынка, падчерицы.

Согласно п. 1 ст. 124 Семейного кодекса РФ усыновление или удочерение является приоритетной формой устройства детей, оставшихся без попечения родителей. Усыновление производится на основании решения суда по заявлению лиц (лица), которые желают усыновить ребенка (п. 1 ст. 125 Семейного кодекса РФ). При этом дела об усыновлении ребенка рассматриваются судом в порядке особого производства по правилам, предусмотренным гражданским процессуальным законодательством.

Согласно п. 1 ст. 145 Семейного кодекса РФ опека или попечительство устанавливаются над детьми, оставшимися без попечения родителей, в целях их содержания, воспитания и образования, а также для защиты их прав и интересов.

Судебные органы также могут признать лиц взаимозависимыми и по другим основаниям. Эта норма прописана в п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ. Однако учтите, что право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 данного Налогового кодекса, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах (Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О).

Кроме того, установить факт взаимозависимости лиц по обстоятельствам, отличным от тех, что упомянуты в п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ, может только суд в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней с участием налоговой инспекции и налогоплательщика. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в п. 1 Информационного письма от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Если обратиться к судебной практике, то можно сгруппировать случаи, когда суды признают взаимозависимость лиц. Это происходит, когда:

- между организациями, учредителями которых являются одни и те же граждане, которые заинтересованы во взаимодействии своих организаций и установлении выгодных условий купли-продажи;
- между юридическим лицом и его руководителем (например, гражданин-покупатель является директором общества-продавца);
- между организацией и ее работниками;
- между двумя юридическими лицами, руководитель одного из которых имеет значительную долю участия в другом юридическом лице.

Еще раз подчеркнем, судебная практика отмечает взаимозависимость лиц в числе обстоятельств, которые в совокупности с иными подтвержденными фактами могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды. Однако суд, анализируя представленные налоговыми инспекторами доказательства, не должен принимать во внимание формальные признаки, указывающие на недобросовестность.

Можно ли признать необоснованную налоговую выгоду, если лица взаимозависимы.

Судьи ВАС РФ отмечают взаимозависимость лиц в числе обстоятельств, которые в совокупности с иными подтвержденными фактами могут свидетельствовать о неправомерности действий налогоплательщика. Подчеркнем, только могут. Сама по себе взаимозависимость никак не может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды или о недобросовестности. Однако сделки между такими участниками обращают на себя пристальное внимание налоговиков. И есть случаи, когда последние выигрывали спор. Правда, одной только взаимозависимости тут недостаточно.

Приведем пример. Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 10 августа 2006 г. N Ф09-2484/06-С2 по делу N А47-15755/05 пришел к следующим выводам. Предъявив к вычету НДС, общество действовало недобросовестно, поскольку проведенные им операции по приобретению имущества не были обусловлены разумными экономическими причинами, а имели целью создание условий для возникновения необоснованной налоговой выгоды, так как были совершены между аффилированными и взаимозависимыми лицами, связаны с предоставлением займов и последующими зачетами взаимных требований. Такие же выводы содержатся в Постановлении ФАС Уральского округа от 17 января 2008 г. N Ф09-2484/06-С2.

В другом деле ФАС Московского округа указал на наличие признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика на основании того, что помимо прочего им был установлен факт взаимозависимости между ним и контрагентами по договору (Постановления ФАС Московского округа от 12 мая 2009 г. N КА-А40/3708-09 по делу N А40-25234/08-140-80, ФАС Северо-Кавказского округа от 7 августа 2009 г. N А53-19371/2008-С5-23, а также Постановление ФАС Уральского округа от 13 апреля 2009 г. N Ф09-1864/09-С3 по делу N А47-5955/2007-АК-36). С этим был согласен и ВАС РФ в своем Определении от 13 апреля 2007 г. N 3588/07, а также в Определении от 19 ноября 2008 г. N 14640/08.

Приведем еще несколько примеров. В течение проверяемого периода обществом осуществлялись выпуск и реализация собственных векселей, при этом в большинстве случаев векселя реализовывались аффилированным лицам с отрицательной разницей (дисконтом) с отнесением дисконта на расходы заявителя. При этом судом апелляционной инстанции установлено и материалами дела подтверждаются обстоятельства, свидетельствующие, что указанные лица являются взаимозависимыми и производили безденежные операции по обмену собственных векселей при отсутствии хозяйственных операций, направленных на получение прибыли. Представленные налоговой инспекцией в подтверждение этих обстоятельств доказательства, которым судом дана надлежащая оценка, свидетельствуют о создании обществом искусственной ситуации по увеличению затрат с целью минимизации налога на прибыль и недобросовестном характере действий налогоплательщика. С

учетом изложенных обстоятельств суд апелляционной инстанции обоснованно признал отнесение заявителем спорной суммы дисконта на затраты неправомерным (Постановление ФАС Уральского округа от 3 сентября 2009 г. N Ф09-6498/09-С2 по делу N А76-27490/2008-44-745/109).

В более раннем Постановлении от 19 сентября 2005 г. N Ф09-4081/05-С7 ФАС этого же округа также поддержал налогоплательщиков. Компания относила на расходы стоимость по договорам на оказание информационно-консультационных услуг. Учитывая взаимозависимость контрагентов, экономическую заинтересованность сторон по договорам, неопределенность договорных обязательств, отсутствие конкретной информации об оказанных услугах, отсутствие данных о формировании цены и определении стоимости оказываемых услуг, фактический порядок расчетов, штатную численность сотрудников общества, профессиональную подготовку, должностные инструкции, объективное наличие у работников общества необходимых знаний, информации и навыков для выполнения своих функциональных обязанностей в производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности, а также материалы дополнительных мероприятий налогового контроля, встречных проверок, ответы организаций, которым оказаны аудиторские услуги, протоколы допросов работников общества свидетельствуют о том, что расходы общества по договорам на оказание информационно-консультационных услуг непосредственно не связаны с производственной деятельностью общества, экономически не обоснованны и документально не подтверждены, в связи с чем оснований для отнесения расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) и включения в состав расходов, уменьшающих доходы, не имеется.

Кроме того, данные обстоятельства, установленные судебными инстанциями и подтвержденные материалами дела, свидетельствуют о недобросовестности действий общества, направленных на завышение затрат в целях высвобождения от налогообложения значительных средств.

Впрочем, есть и противоположные судебные решения. Ну, прежде всего, это собственно Постановление Пленума ВАС РФ N 53. Еще раз повторим: сама по себе взаимозависимость сторон сделки не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

Уже после того, как указанное Постановление увидело свет, суды, опираясь на него, стали выносить вердикты в пользу налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Уральского округа от 25 августа 2009 г. N Ф09-6174/09-С3 по делу N А76-27146/2008-44-734/57, ФАС Московского округа от 13 октября 2009 г. N КА-А40/10583-09 по делу N А40-84335/08-112-432, ФАС Поволжского округа от 20 марта 2009 г. N А65-8053/2008.

В завершение отметим: чтобы снизить риск возникновения претензий со стороны фискальных органов, необходимо исключить из деятельности компании, если это возможно, любые возможные признаки, свидетельствующие о ее взаимозависимости с контрагентами.

2.5.3. Неритмичный характер хозяйственных операций

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 указал неритмичный характер совершения хозяйственных операций.

Приведем пример: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 июня 2007 г. по делу N А56-26281/2006. Инспекция провела камеральные налоговые проверки представленных обществом деклараций по налогу на добавленную стоимость, согласно которым к вычетам заявлены суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении на территории Российской Федерации товаров для перепродажи.

Поскольку приобретенный товар общество оплатило за счет заемных денежных средств, инспекция сделала вывод о том, что общество не понесло реальных затрат на уплату сумм налога на добавленную стоимость. Кроме того, налоговая инспекция посчитала, что деятельность общества является недобросовестной и направлена на необоснованное возмещение сумм налога из бюджета. В обоснование такого вывода инспекция сослалась на то, что уставный капитал общества составляет минимально требуемую законом сумму; среднесписочная численность работников - один человек; отсутствуют документы (товарно-транспортные накладные), подтверждающие факт доставки товара покупателю; общество не предпринимает меры по взысканию с покупателя товара дебиторской задолженности.

Компания не согласилась с указанными решениями налоговиков и обратилась в арбитражный суд. Суд поддержал компанию. Во-первых, доводы инспекции об отсутствии у общества реальных затрат на оплату товара, в том числе уплату сумм налога на добавленную стоимость, в связи с использованием налогоплательщиком в расчетах заемных денежных средств, обоснованно отклонены судом первой инстанции.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 4 ноября 2004 г. N 324-О, если налогоплательщик не несет реальных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм налога на добавленную стоимость, то есть если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем, то право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено.

Как указал Пленум ВАС РФ в п. 9 Постановления N 53, обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности

использования капитала.

Следовательно, уплата налога на добавленную стоимость за счет денежных средств, полученных по договору займа, не противоречит законодательству о налогах и сборах.

В материалах дела имеются документы, свидетельствующие о частичном погашении обществом суммы займа. Так, согласно дополнительному соглашению о предоставлении отступного общество передало заимодавцу векселя, приобретенные по договору купли-продажи ценных бумаг. Векселя содержат передаточную надпись в адрес общества. Налогоплательщиком также представлено дополнительное соглашение к договору займа о продлении срока возврата займа. Податель жалобы не ссылается и на отсутствие каких-либо обстоятельств, свидетельствующих о том, что обязательства по договору займа не будут исполнены в дальнейшем.

Учитывая изложенное, общество понесло реальные затраты на оплату товара, в том числе уплату сумм налога на добавленную стоимость.

В Определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О указано, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

Следовательно, обязанность по доказыванию обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, также лежит на налоговом органе.

Ссылки инспекции на среднесписочную численность работников общества, минимальный уставный капитал, наличие дебиторской и кредиторской задолженности обоснованно отклонены судом первой инстанции, поскольку названные обстоятельства сами по себе в силу положений гл. 21 Налогового кодекса РФ не препятствуют налогоплательщику применить налоговые вычеты и возместить налог на добавленную стоимость из бюджета.

Как видно из материалов дела, в соответствии с условиями заключенных обществом договоров транспортировка товара осуществлялась его контрагентами - либо продавцом товара, либо покупателем.

Ссылки инспекции на невозможность анализа "основных экономических показателей" хозяйственных операций общества в связи с неосуществлением им деятельности до сентября 2005 г. также являются несостоятельными, так как неритмичный или разовый характер хозяйственных операций сам по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Такая правовая позиция отражена в Постановлении N 53.

Наличие расчетных счетов общества и его контрагентов в одном банке, осуществление расчетов в течение нескольких дней также не препятствуют заявителю реализовать право на налоговый вычет. Наличия замкнутой "схемы" движения денежных средств между обществом и его контрагентами налоговым органом не выявлено. Как разъяснено в Постановлении N 53, осуществление расчетов с использованием одного банка само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды

необоснованной.

С учетом изложенного суд кассационной инстанции считает обжалуемое решение суда первой инстанции законным.

Аналогичные выводы содержатся и в более поздних решениях арбитров (Постановления ФАС Поволжского округа от 29 июня 2009 г. N А55-14265/2008, ФАС Московского округа от 1 сентября 2009 г. N КА-А40/7940-09 по делу N А40-69700/08-76-301, ФАС Западно-Сибирского округа от 6 июля 2009 г. N Ф04-3915/2009(9842-А81-42) по делу N А81-4586/2008).

2.5.4. Нарушение налогового законодательства в прошлом

Если раньше чиновники уже привлекали компанию или предпринимателя к ответственности за нарушение налогового законодательства, то сей факт также может сыграть не на руку при рассмотрении дела в суде. Конечно, презумпцию невиновности никто не отменял, статус "рецидивиста" в отношении налоговых преступлений всегда вызывает подозрения. Впрочем, как указывают судьи, нарушение налогового законодательства в прошлом само по себе не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

2.5.5. Разовый характер операции

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал разовый характер сделки. Данное обстоятельство может считаться не более чем косвенным подтверждением факта получения необоснованной налоговой выгоды. Постановление N 53 не уточняет, какая операция должна считаться разовой. По нашему мнению, к таким операциям могут быть отнесены только те операции, которые совершаются не только с одним контрагентом, но и в отношении одного вида активов или обязательств. У налогоплательщиков, осуществляющих систематическую предпринимательскую деятельность, могут возникать разовые отношения с отдельными поставщиками, но приобретение одноименных активов или приобретение одноименных обязательств имеет место, как правило, в течение каждого цикла производства и реализации продукции (работ, услуг).

2.5.6. Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика.

2.5.7. Осуществление расчетов с использованием одного банка

Если у организации и ее контрагента счета открыты в одном банке, то это также может служить признаком получения необоснованной налоговой выгоды. Заметьте, только может. То есть в принципе в том, что компании обслуживаются в одном кредитном учреждении, ничего криминального нет. Однако арбитражная практика знает случаи, когда этот факт может служить основанием для обвинения фирмы в получении необоснованной налоговой выгоды. В качестве примера можно привести Постановление ВАС РФ от 13 апреля 2007 г. N 3588/07, Постановления ФАС Московского округа от 12 мая 2009 г. N КА-А40/3708-09 по делу N А40-25234/08-140-80, ФАС Северо-Кавказского округа от 7 августа 2009 г. N А53-19371/2008-С5-23, ФАС Уральского округа от 13 апреля 2009 г. N Ф09-1864/09-С3 по делу N А47-5955/2007-АК-36 и др.

В деле, относительно которого ВАС РФ выпустил Определение N 3588/07, компанию привлекли к ответственности за неполную уплату налога на прибыль вследствие необоснованного отнесения в состав расходов платежа, произведенного обществом банку за факторинговые услуги. Инспекция посчитала, что данные расходы не могут быть признаны экономически оправданными, услуги приобретены не для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения по НДС. Суд поддержал чиновников. В своем вердикте он указал следующее. В действиях продавца, заявителя, покупателя-должника и банка усматривается взаимозависимость, контрагенты не имели реального намерения исполнить обязательства по сделкам купли-продажи, предшествовавшим заключению договора финансирования под уступку права требования, между действиями организаций и банка существует причинно-следственная связь, в связи с чем осуществленные заявителем платежи не являются экономически оправданными, направленными на осуществление деятельности, связанной с получением дохода, и поэтому они не должны учитываться при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Расчеты между организациями проводились по счетам, открытым в одном банке в один день. В этот период банк осуществлял операции финансирования под уступку денежного требования с признаками схемы, направленной на уклонение от налогообложения налогом на прибыль как банка, так и клиентов банка по операциям факторинга. При этом контрагентами клиентов по сделкам купли-продажи являлись одни и те же организации. Прибыль заявителя по сделкам, заключенным с контрагентами, должна составлять 40 239 руб. 84 коп., в то время как по договору финансирования под уступку денежного требования заявитель перечислил банку вознаграждение в сумме 9 000 000 руб. Убыток от договора факторинга составил 8 959 760 руб. 16 коп.

Исходя из указанных обстоятельств, суд пришел к выводу о том, что заключение обществом с банком договора факторинга и уплата по нему 9 000 000 руб. не могут быть признаны ни экономически обоснованными, ни произведенными для осуществления деятельности, направленной на

получение дохода. Следовательно, спорные затраты заявителя не отвечают критериям, позволяющим считать их расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль. А сама компания получила необоснованную налоговую выгоду на экономии налога на прибыль.

Другое дело рассматривал ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 11 января 2007 г. по делу N А56-25339/2006. Тут судьи были на стороне организации. Инспекторы попытались обвинить фирму в получении необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Основаниями для вынесения такого решения послужили следующие обстоятельства, выявленные в ходе встречных проверок контрагентов общества: местонахождение некоторых из них неизвестно; некоторые контрагенты не сдают бухгалтерскую отчетность, учредителем и главным бухгалтером отдельных организаций является одно лицо; расчетные счета некоторых из контрагентов открыты в одном банке; контрагенты основных поставщиков общества также не сдают бухгалтерскую отчетность, не уплачивают налоги, а их местонахождение неизвестно. По мнению чиновников, все сделки с контрагентами совершены с целью необоснованного приобретения права на получение экономической выгоды путем уменьшения полученных доходов на сумму произведенных расходов (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ) и уменьшения общей суммы НДС на налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Однако судьи с инспекторами не согласились. Они заявили, что налоговое законодательство не связывает право налогоплательщика на включение в расходы понесенных затрат с такими обстоятельствами, как сдача контрагентами налогоплательщика бухгалтерской отчетности, состав учредителей и органов управления поставщиков, уплата ими налогов и нахождение их по месту регистрации. Поэтому налог на прибыль был доначислен инспекцией обществу неправомерно.

Доводы инспекции о нахождении расчетных счетов некоторых из контрагентов общества в одном банке обоснованно не приняты судом, поскольку данные обстоятельства сами по себе не являются основанием для отказа налогоплательщику в возмещении сумм НДС из бюджета.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 25 июля 2001 г. N 138-О, по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

Утверждения налоговой инспекции о направленности действий общества на получение денежных средств из бюджета правомерно отклонены судом как не доказанные в установленном порядке и основанные лишь на предположениях. В деле отсутствуют доказательства наличия у налогоплательщика при заключении и исполнении сделок с контрагентами умысла, направленного на получение из бюджета сумм НДС. При таких обстоятельствах начисление штрафов, пеней и требование уплатить НДС и налог на прибыль незаконны.

Такие же выводы содержатся в Постановлении ФАС Поволжского

округа от 16 сентября 2008 г. N А65-27114/2007.

Еще в одном споре ИФНС доначислила обществу суммы НДС, поскольку общество, по мнению налоговиков, выполнило не все необходимые условия для предъявления НДС к вычету. В обоснование принятого решения налоговая инспекция сослалась на наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности, о чем свидетельствуют следующие обстоятельства в совокупности: использование "номинального" адреса; среднесписочная численность организации - 1 человек; отсутствие ликвидного имущества, в том числе основных средств, складов, транспортных средств для доставки грузов покупателям; отсутствие накладных расходов; минимальный уставный капитал; систематическое предъявление НДС к возмещению; реализация товаров недобросовестным российским контрагентам; прогрессирующие кредиторская и дебиторская задолженности; наличие счетов общества и его контрагентов в одном банке; отсутствие разрешительной документации на реализацию товаров на внутреннем рынке.

Судьи пришли к выводу, что действия налоговиков незаконны. Рассуждали представители Фемиды следующим образом: для возмещения НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, необходимо подтвердить фактическое перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации, уплату НДС таможенными органами и принятие импортированных товаров на учет.

Как видно из материалов дела, на основании контрактов, заключенных с иностранными организациями, компания приобрела товары (продукты питания), которые ввезены на территорию Российской Федерации и в дальнейшем реализованы по договорам поставки покупателям.

Факт ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации установлен судами, подтверждается надлежащим образом оформленными грузовыми таможенными декларациями и не оспаривается налоговым органом. Уплата обществом НДС таможенными органами при импорте товаров, принятие приобретенных товаров на учет и их последующая реализация также подтверждаются имеющимися в материалах дела документами (договорами, регистрами бухгалтерского учета, платежными документами).

Претензии чиновников к покупателю импортных товаров не могут свидетельствовать о необоснованном применении им налоговых вычетов. Ведь согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, которая изложена в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О, налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех участников многостадийного процесса уплаты и перечисления налогов в бюджет. Несостоятельным является довод подателя жалобы об использовании обществом "номинального" адреса. В материалы дела представлен договор, заключенный между заявителем и обществом с другой фирмой, о предоставлении рабочего места для исполнительного органа заявителя, о чем в устав общества внесены соответствующие изменения.

Также отклонен довод налогового органа о подписании документов

общества лицом, не имеющим на это соответствующих полномочий. Согласно ст. 183 Гражданского кодекса РФ последующее одобрение сделки, совершенной неуполномоченным лицом, создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по сделке с момента ее совершения. В материалах дела имеются подтверждения того, что заявителем приняты импортный товар и оказанные таможенным брокером услуги, что свидетельствует об одобрении обществом совершенных от его имени сделок.

Суд считает ошибочной ссылку налогового органа на невозможность установления, каким образом ввезенный груз доставлен к российским контрагентам общества, поскольку право на применение налоговых вычетов не ставится законодательством в зависимость от оформления транспортировки груза и других гражданско-правовых отношений.

Ссылка инспекции в обоснование недобросовестности заявителя на малую среднесписочную численность организации, отсутствие собственных или арендованных складских помещений признана судами несостоятельной.

Как видно из материалов дела, условиями заключенных обществом договоров не предусмотрено выполнение им обязанностей по доставке, перевалке и хранению импортируемых товаров. Вывоз товаров со склада временного хранения осуществлялся контрагентами общества. Отсутствие у заявителя собственных или арендованных складских помещений, транспортных средств, а также штатных специалистов по логистике и перевозкам в целях достижения результатов экономической деятельности компенсируется им возложением соответствующих обязанностей на своих контрагентов.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа об отсутствии необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Доказательств, свидетельствующих о том, что отсутствие технического персонала, основных средств, складских помещений и транспортных средств препятствовало обществу осуществлять деятельность, связанную с ввозом товаров и их перепродажей на территории Российской Федерации, инспекция в материалы дела не представила.

Суды правомерно не приняли и довод налогового органа о наличии у общества дебиторской задолженности, поскольку названное обстоятельство само по себе в силу положений гл. 21 Налогового кодекса РФ не влияет на право налогоплательщика применить налоговые вычеты и возместить НДС из бюджета.

Вывод инспекции о низкой рентабельности хозяйственной деятельности общества также является несостоятельным. В соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса РФ юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в

установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Следовательно, стороны вправе самостоятельно определять цену реализации товаров, исходя из соотношения спроса и предложения на рынке.

Из Постановления Пленума ВАС РФ N 53 следует, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала, выраженной в том или ином уровне рентабельности.

Наличие расчетных счетов общества и его поставщика в одном банке также не препятствует заявителю реализовать право на налоговый вычет. Как указано в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53, осуществление расчетов с использованием одного банка само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Приведенные инспекцией в кассационной жалобе доводы не свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика и совершении им действий исключительно с целью необоснованного возмещения НДС.

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О разъяснил, что в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности. Однако правоприменительные органы не вправе истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судьи установили, что общество совершало операции с реальными товарами, ввезенными на таможенную территорию Российской Федерации с целью перепродажи, и уплатило в бюджет сумму налога при их таможенном оформлении.

Налоговой инспекцией не представлены и доказательства наличия в действиях заявителя и его контрагентов согласованности, направленной на незаконное изъятие из бюджета сумм НДС при совершении сделок. При таких обстоятельствах решение инспекции не соответствует закону. А значит, требования чиновников подлежат отмене (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 мая 2007 г. по делу N А56-18746/2006).

Аналогичные выводы содержатся и в более поздних решениях арбитров (Постановления ФАС Центрального округа от 20 февраля 2009 г. N А35-121/08-С10, ФАС Северо-Западного округа от 4 мая 2008 г. по делу N А56-28225/2007 (Определением ВАС РФ от 15 сентября 2008 г. N 11281/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

Еще ряд дел можно привести в качестве примера - Постановления ФАС Московского округа от 4 мая 2009 г. N КА-А40/3649-09 по делу N А40-64610/08-87-261, от 21 ноября 2006 г., 22 ноября 2006 г. по делу N КА-А40/11479-06. К примеру, в последнем названном решении, изучив

материалы дела, выслушав представителей сторон, поддержавших их позиции, суд кассационной инстанции не усматривает оснований к отмене решения и постановления исходя из следующего.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ налогообложение по НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы декларации по НДС по ставке 0 процентов и документов, перечень которых содержится в ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 165 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, предусмотренных пп. 1 и (или) пп. 8 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, если иное не предусмотрено п. п. 2 и 3 настоящей статьи, представляются следующие документы: контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации; выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанного товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке; грузовая таможенная декларация (ее копия) 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 таможенной территории Российской Федерации; копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

При исследовании доказательств по делу судами установлено, что заявителем представлены все необходимые в силу закона документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что представленными налогоплательщиком выписками банка, а также свифт-сообщениями к ним подтверждается получение валютной выручки по спорным договорам.

Выписки банка соответствуют положениям Правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, утвержденных Банком России от 5 декабря 2002 г. N 205-П, и являются выписками из лицевого счета налогоплательщика.

Довод налогового органа о том, что представленные копии выписок банка не подтверждают факт поступления выручки, так как в них не указано, за что и по какому договору поступили денежные средства на счет налогоплательщика, не принимается судом кассационной инстанции, поскольку Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных

организациях не предусмотрено обязательное наличие ссылок в выписках банка на основания произведенных финансовых операций.

Кроме того, как следует из оспариваемого решения инспекции, налогоплательщик в комплекте документов с декларацией представил паспорта экспортных сделок, по которым производится учет поступлений платежей от иностранных контрагентов, и на запрос налогового органа банк подтвердил поступление валютной выручки по этим паспортам (с. 6 решения инспекции).

Реализуемые заявителем оптические системы представляют собой аппаратно-программные комплексы, позволяющие улучшить характеристики лазерных комплексов, для которых они поставляются. Общество является собственником программного обеспечения, поставляемого по контрактам с иностранными покупателями, что подтверждается необходимыми правоустанавливающими документами (авторским договором, соглашением сторон о внесении изменений в авторский договор, свидетельством об официальной регистрации программы для ЭВМ).

Согласно предъявленным ГТД, продукция прошла таможенный контроль. При этом в ГТД содержится информация о том, что с товаром поставлялось программное обеспечение, без которого, как следует из пояснений представителей общества, данных в заседании суда кассационной инстанции, поставляемые приборы не являются оптическими системами, заказанными покупателями, в связи с чем фирма и была указана в качестве производителя экспортируемого товара.

Налоговый орган в решении отметил, что все предъявленные заявителем ГТД зарегистрированы в электронной базе данных Федеральной таможенной службы, а Шереметьевская таможня подтвердила факт вывоза указанных в ГТД товаров.

На запрос инспекции Международный учебно-научный лазерный центр МГУ им. М.В. Ломоносова сообщил, что производство данных оптических систем возможно, экономически оправданной является их сборка из комплектующих, изготовленных на заказ специализированными (оптическими, механическими, напылительными и др.) предприятиями.

Перечисление денежных средств за приобретенные материальные ценности подтверждается платежными поручениями.

Инспекция не представила и в жалобе не указывает на доказательства, позволяющие сделать вывод о том, что организации, у которых общество приобретало материальные ценности, в дальнейшем реализованные заявителю, не являются указанными специализированными предприятиями, что изготовление элементов оптической системы, экспортируемой заявителем, не осуществляли, не имеют для этого необходимого оборудования и помещений.

Таким образом, судом апелляционной инстанции сделан правильный вывод о том, что отсутствие у инспекции сведений о наличии у поставщиков оборудования по сборке оптических систем, ее довод о невозможности установления происхождения экспортного товара, наличие у инспекции

сомнений по поводу его реального существования противоречат доказанному факту вывоза товара за пределы таможенной территории РФ, заключению Международного учебно-научного лазерного центра МГУ им. М.В. Ломоносова, технической документации на товар и сертификатам качества, которые представлены инспекции. В соответствии со ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую оплату сумм налога. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 26 июня 2009 г. N A12-3559/2008, ФАС Московского округа от 25 ноября 2008 г. N КА-А41/11124-08 по делу N А41-К2-3772/08.

ВАС РФ в Постановлении N 53 разъяснил, что осуществление расчетов с использованием одного банка, осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, как и факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей, сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Поскольку доказательства оплаты поставщику с учетом налога на добавленную стоимость представлены налоговому органу в полном объеме; счета-фактуры, предъявленные в подтверждение вычетов, оформлены в соответствии с требованиями п. п. 5, 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ (налоговым органом это не оспаривается); заявлений о фальсификации обществом доказательств налоговый орган не делал; с учетом того, что в кассационной жалобе налоговый орган указывает, что поставщик и его поставщики уплатили НДС в бюджет; инспекцией не представлены доказательства необоснованного получения заявителем налоговой выгоды; а также с учетом Определения Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О, согласно которому истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяют сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет, и, по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует

презумпция добросовестности, суды пришли к правильному выводу об отсутствии законодательно закрепленных оснований для привлечения общества к налоговой ответственности, принятия оспариваемого решения.

Суды путем исследования доказательств пришли к выводу, что указанные в оспариваемом решении обстоятельства, связанные с созданием и деятельностью общества, не могут свидетельствовать о неуплате заявителем НДС своему поставщику, а также о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды.

2.5.8. Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

2.5.9. Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций

Последний признак, указанный в п. 6 Постановления N 53, который сам по себе не говорит о получении необоснованной выгоды, но позволяет сомневаться в правомерности сделок, - использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

2.6. Переквалификация сделок

При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 Гражданского кодекса РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 Гражданского кодекса РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 Гражданского кодекса РФ. Об этом сказано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ N 53.

В общем случае Гражданский кодекс РФ предусматривает в качестве последствия недействительности сделки взаимный возврат сторонами друг другу всего полученного по недействительной сделке. Однако в случае заключения притворной сделки двусторонняя реституция не применяется. В этом случае к сделке, которую стороны намеревались прикрыть, применяются относящиеся к ней правила гражданского законодательства.

Налоговые последствия притворных сделок состоят в том, что инспекция при проведении переквалификации сделки производит исчисление (доначисление) налогов, основываясь на реальных отношениях сторон сделки, а не на притворной их форме.

Согласно п. 2 ст. 170 Гражданского кодекса РФ в случае заключения

притворной сделки (сделки, совершенной с целью прикрыть другую сделку) имеет место недобросовестное поведение участников гражданских правоотношений, выражающееся в злоупотреблении правом.

Действия налогоплательщика, связанные с заключением и исполнением гражданско-правовых сделок, в сфере налоговых правоотношений расцениваются с позиции "деловой цели" и отношения налогоплательщика к возможным нарушениям налогового законодательства его контрагентом.

Как мы уже говорили, в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 сказано, что налогоплательщик не должен совершать операции исключительно в целях получения налоговой выгоды или обогащения за счет бюджета. Надо сказать, что такое мнение суды высказывали и раньше. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П судьи пришли к выводу: "налогоплательщик обязан уплачивать законно установленные налоги. При этом он вправе использовать налоговые льготы, выбирать формы предпринимательской деятельности, наиболее оптимальные для него с точки зрения размера налоговых платежей".

Часто налоговики настаивают на переквалификации сделки в недействительную. Напомним, что Гражданский кодекс РФ предусматривает два вида недействительных сделок: ничтожные (недействительные независимо от признания их таковыми судом) и оспоримые (недействительные в силу признания их таковыми судом).

Однако вправе ли налоговики обращаться в суд с исками о признании сделок недействительными. В ст. 31 Налогового кодекса, где приведен перечень прав налоговых инспекторов, такой нормы нет. Однако п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" позволяет фискалам предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными. И хотя законы, принятые до 1 января 1999 г., действуют в той части, в которой они не противоречат Налоговому кодексу РФ (ст. 7 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"), в данном случае не все так просто.

Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 15 марта 2005 г. N 13885/04, от 7 июня 2005 г. N 924/05, от 7 июня 2005 г. N 2748/05 признает, что выводы арбитражных судов, прекращающих производство по делам, касающимся признания сделок недействительными по искам налоговых инспекций, основаны на неправильном применении и толковании норм материального и процессуального права. По мнению судей ВАС, государственные органы в случаях, предусмотренных федеральными законами, вправе обратиться с исками или заявлениями в арбитражный суд в защиту публичных интересов (ч. 1 ст. 53 Арбитражного процессуального кодекса РФ). Более того, отсутствие права предъявлять иски в суд о признании сделок недействительными в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ не лишает налоговые органы прав, которые предоставлены Законом РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1. А как мы уже упоминали, п. 11 ст. 7 упомянутого Закона такое право фискалам дает. То есть полномочия налоговых органов в

сфере признания сделок недействительными должны реализовываться, поскольку это необходимо для выполнения возложенных на них задач.

Надо сказать, что поддержку такой позиции выразил и Конституционный Суд РФ. В Определениях от 25 июля 2001 г. N 138-О и от 8 июня 2004 г. N 226-О высказана следующая правовая позиция. Положение п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах не может рассматриваться как противоречащее Конституции РФ в случаях, когда речь идет о сделках, совершенных с целью, противной основам правопорядка и нравственности (ст. 169 Гражданского кодекса РФ).

По мнению судов, сам факт признания сделки недействительной в некоторых случаях вообще не влечет никаких налоговых последствий. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 3 октября 2000 г. по делу N А56-3558/98 указывал следующее. Поскольку основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции (ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"), а возврат денежных средств покупателю услуги не производился, у налогоплательщика нет оснований для внесения изменений в бухгалтерский и налоговый учет. Следовательно, и пересчета своих налоговых обязательств.

Если же в суде налоговая инспекция представит доказательства, достаточные для того, чтобы убедить суд в том, что недействительная сделка имела целью не достижение конкретного хозяйственного результата, а уклонение от уплаты налога или его части, а равно докажет безосновательный отказ или просрочку по уплате начисленных или подлежащих доначислению налогов, к сторонам сделки (помимо взыскания в доход государства всего полученного по сделке) могут быть применены санкции в виде штрафа на основании ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, законодательством установлен различный механизм реализации полномочий налогового органа в случае, когда фактические действия сторон (и выбранный ими режим налогообложения) не соответствуют характеру их гражданско-правовых отношений, и когда, по мнению налоговой инспекции, имеет место заключение недействительной сделки.

В первом случае налоговики могут принять решение о доначислении налога, указав, что им изменена юридическая квалификация сделки, и обратиться в суд за взысканием недоимки.

Во втором случае, установив недействительность сделок и связанное с этой недействительностью изменение налоговой обязанности, - обратиться в суд с требованием о признании их недействительными и после удовлетворения заявленного требования применять процедуры бесспорного взыскания доначисленной недоимки.

2.7. Контрагенты

Налоговая выгода, которую получила организация или

предприниматель, не может быть признана необоснованной только по той причине, что контрагент налогоплательщика не исполняет свои обязанности, нарушает налоговое законодательство и т.п. Так сказано в п. 10 Постановления.

Ранее у судов не было единого подхода к вопросу о том, можно ли признать налогоплательщика недобросовестным из-за нарушений налогового законодательства его контрагентом. Так, в ряде решений суды пришли к следующему выводу: непредставление поставщиком бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы означает недобросовестность покупателя. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 16 октября 2009 г. N А32-21194/2008-19/346, ФАС Поволжского округа от 6 августа 2009 г. N А55-20290/2008, ФАС Волго-Вятского округа от 31 октября 2008 г. N А43-14332/2006-42-392 и др. В иных решениях суды приходили к противоположному выводу (Постановления ФАС Московского округа от 14 октября 2009 г. N КА-А40/10182-09 по делу N А40-94957/08-115-438, ФАС Западно-Сибирского округа от 8 октября 2009 г. N А45-17216/2008, ФАС Уральского округа от 10 января 2008 г. N Ф09-9325/07-С3 и др.).

Однако налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. При этом рамки "должной осмотрительности и осторожности" не определены. Поэтому в каждой конкретной ситуации суд волен будет решать, можно ли считать действия предприятия осторожными или нет.

Другими словами, налоговая выгода может быть признана необоснованной из-за невыполнения своих налоговых обязанностей контрагентом только в том случае, если налоговая инспекция представит доказательства того, что об этих нарушениях налогоплательщик знал. Например, налоговый орган может доказать, что налогоплательщик обращался за выпиской из ЕГРЮЛ, получил выписку, в которой значилось, что организации не существует, однако все равно заключил договор с таким контрагентом. Также налоговая выгода признается необоснованной, если налогоплательщик и не исполняющий своих налоговых обязанностей контрагент взаимозависимы или аффилированы, или же если сделки совершаются преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих обязанностей (это также должен доказать налоговый орган).

Исходя из этого, самостоятельно подтверждать добросовестность своего контрагента, требовать от продавца копии свидетельств о постановке на учет в налоговых органах, выписки из ЕГРЮЛ и т.п. не требуется.

В рамках данного раздела можно привести практику в отношении налоговых вычетов по НДС. Вправе ли налогоплательщик применить налоговый вычет, если контрагент не перечислил НДС в бюджет? Есть две противоположные точки зрения по этому вопросу.

Первая. Право на вычет есть. В качестве примера можно привести

Постановление ФАС Московского округа от 21 ноября 2006 г. N КА-А40/11470-06 по делу N А40-20826/06-115-159. В данном деле судьи поддержали налогоплательщика, указав, что факт неуплаты сумм НДС в бюджет контрагентами заявителя не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов. При этом суд как раз сослался на п. 10 Постановления ВАС РФ N 53.

Это дело не единственное. Тот факт, что Налоговый кодекс РФ не ставит право на вычет в зависимость от уплаты налога другими налогоплательщиками, подтверждают и другие арбитражные дела. В качестве примера можно привести: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2009 г. N А56-30862/2008; ФАС Северо-Западного округа от 13 января 2009 г. по делу N А13-5415/2007 (Определением ВАС РФ от 26 июня 2009 г. N ВАС-5320/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ); ФАС Западно-Сибирского округа от 24 марта 2008 г. N Ф04-2089/2008(2773-А46-25); ФАС Восточно-Сибирского округа от 12 марта 2009 г. N А33-5156/08-Ф02-735/09, А33-5156/08-Ф02-772/09 по делу N А33-5156/08 (Определением ВАС РФ от 27 апреля 2009 г. N ВАС-4998/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ); ФАС Северо-Кавказского округа от 20 марта 2009 г. по делу N А53-12109/2008-С5-44; ФАС Дальневосточного округа от 20 февраля 2009 г. N Ф03-340/2009 по делу N А51-8417/2008; ФАС Московского округа от 7 сентября 2009 г. N КА-А40/6527-09 по делу N А40-18193/08-143-57; ФАС Московского округа от 10 июля 2009 г. N КА-А40/6262-09 по делу N А40-78853/08-80-288; ФАС Поволжского округа от 6 мая 2009 г. по делу N А12-14996/2008; ФАС Поволжского округа от 15 сентября 2008 г. по делу N А06-6897/07; ФАС Северо-Кавказского округа от 27 августа 2009 г. по делу N А53-16049/2008-С5-34; ФАС Московского округа от 9 января 2008 г. N КА-А40/13616-07; ФАС Северо-Кавказского округа от 18 сентября 2009 г. по делу N А32-4698/2008-57/71; ФАС Уральского округа от 5 октября 2009 г. N Ф09-7537/09-С2 по делу N А60-7511/2009-С8; ФАС Поволжского округа от 5 февраля 2008 г. N 12-11508/2007-С36; Постановления Президиума ВАС РФ от 24 марта 2009 г. N 14786/08 по делу N А03-5725/07-34; ФАС Московского округа от 11 сентября 2009 г. N КА-А41/8112-09 по делу N А41-25755/08; ФАС Поволжского округа от 7 сентября 2009 г. по делу N А65-25392/2008.

Вторая точка зрения - права на вычет нет. Откажут в вычете и налоговики, и судьи в том случае, если установят факт недобросовестности. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 1 ноября 2006 г. N Ф04-7402/2006(28147-А75-41) по делу N А75-10841/05 указал следующее: результаты встречных проверок поставщиков налогоплательщика показали, что налог в бюджет ими не уплачивался, налоговая отчетность не сдавалась, расчетные счета у некоторых из контрагентов отсутствуют. Это, по мнению суда, означает, что хозяйственные операции между налогоплательщиком и его поставщиками не осуществлялись, поэтому в применении вычета налогоплательщику было отказано. Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27 января 2009 г. N 9833/08 по делу

№ А56-43903/2006, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 марта 2009 г. № А19-9273/08-56-Ф02-589/09 по делу № А19-9273/08-56, ФАС Северо-Западного округа от 29 апреля 2009 г. по делу № А13-5211/2008, ФАС Уральского округа от 23 июня 2009 г. № Ф09-395/09-С3 по делу № А47-1828/2008АК-22, ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 августа 2009 г. по делу № А33-15550/08.

2.8. Преимущества и недостатки подхода судей

2.8.1. Каковы преимущества

Во-первых, ВАС РФ в Постановлении № 53 провозгласил действие презумпции добросовестности. Теперь при рассмотрении дел, связанных с разрешением налоговых споров, суды должны исходить из того, что все действия налогоплательщика экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в отчетности и документах достоверны, если налоговым органом не доказано обратное. Учитывая данное положение, предприятиям следует с большим вниманием подходить к документальному оформлению хозяйственных операций, не допуская ошибок и противоречий. Например, заявляя вычет по НДС, необходимо тщательно проверить документы, предоставляемые поставщиком, на предмет правильности их оформления. В таком случае налоговому органу будет сложно представить доказательства того, что сведения в этих документах неполны, недостоверны или противоречивы. А судьи не сочтут налоговую выгоду необоснованной. В подтверждение сказанному можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 29 ноября 2006 г. № Ф09-10573/06-С2.

Во-вторых, налоговая выгода может быть признана обоснованной. А это значит, что у предприятия есть право из нескольких законных способов совершения сделки выбрать тот, который позволит минимизировать налоговые платежи. И теперь это будет называться оптимизацией налогообложения, а не уклонением от уплаты налогов. Главное, чтобы сама сделка изначально не была нацелена исключительно на минимизацию налогов. Действия же фирмы по минимизации налоговых платежей в рамках договора, который имеет "цели делового характера", абсолютно законны.

В-третьих, любой из признаков необоснованной налоговой выгоды (отсутствия целей делового характера), названных в Постановлении № 53, сам по себе не может привести к обвинениям фирмы. Чтобы взыскать недоимку и штраф, налоговики должны привести в суде несколько таких признаков, то есть их совокупность. Если же инспекторы обвинят компанию только в том, что она, скажем, отдала материалы на переработку, будучи в состоянии переработать их самостоятельно, суд необоснованной налоговой выгоды не обнаружит. Для этого налоговикам понадобятся дополнительные улики. Например, участие в давальческой схеме взаимозависимых лиц, одно из которых создано непосредственно перед заключением сделки.

В-четвертых, судьи указали на то, что обоснованность получения

налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности. Теперь попытки налоговиков отказать предприятию в вычете по причине того, что товар был куплен на заемные средства, не находят поддержки в суде (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 6 декабря 2006 г. по делу N A56-24925/2006).

В-пятых, о необоснованности налоговой выгоды не могут свидетельствовать низкая эффективность использования капитала и даже отрицательный финансовый результат проведенной сделки. В подтверждение этому уже есть несколько положительных для налогоплательщиков судебных решений. Так, согласно Постановлению ФАС Московского округа от 29 октября 2009 г. N КА-А40/11267-09 по делу N А40-8367/09-118-22 факт получения предприятием небольшой экономической выгоды от сделки не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. А в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 декабря 2006 г. по делу N A56-10239/2006 судьи заявили, что низкая рентабельность операции не может быть поводом для отказа в праве на вычет НДС. К слову скажем, ФАС ВВО Постановление N A17-999/5-2006 отменил (Определение ВАС РФ от 24 января 2007 г. N 16554/06).

В-шестых, согласно п. 11 Постановления N 53 "признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах". Одним из таких прав является возможность освобождения от ответственности за истечением срока исковой давности. Это позволяет надеяться на то, что судьи пересмотрят свое мнение в отношении исковой давности, в соответствии с которым ее трехлетний срок на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется (Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. N 8665/04).

2.8.2. В чем недостатки

Деловыми целями арбитры называли "разумные экономические или иные причины". Но "разумность" столь расплывчатое и субъективное понятие, что о разумности тех или иных действий можно спорить бесконечно. Значит, и определить саму "деловую цель" будет крайне затруднительно. А ведь в Постановлении N 53 четко оговорено, что деловой характер сделки - это критерий обоснованности получения прибыли. Если учесть, что определение "деловитости" сделки отдано на усмотрение суда, то ждать от судей единообразия в понимании обоснованности налоговой выгоды не приходится.

Напрашивается малоутешительный вывод. Введя в обиход новое понятие, арбитры лишь усложнили и без того нелегкую жизнь предпринимателей. Помимо того что его суть так и осталась более чем неясной, так появилось еще одно ограничение свободы предпринимательской деятельности. Каждый раз, собираясь заключить

сделку, даже самой законопослушной фирме придется задуматься: "А деловой ли у нее характер?".

От налогоплательщика, защищающего свои права, ВАС РФ требует лишь представить все необходимые документы.

А вот уже налоговому органу предстоит обнаружить и доказать, что представленные документы содержат неполные, недостоверные или противоречивые сведения. В противном случае налогоплательщик получает право на законные налоговые льготы. Казалось бы, все более чем понятно и предельно просто. Но есть одно "но" - ни законодатели, ни арбитры не разъясняют, что следует понимать под неполнотой, недостоверностью и противоречивостью сведений.

Глава 3. ПРИЗНАКИ НЕДОБРОСОВЕСТНОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Несколько лет назад был обнародован Приказ заместителя главы ФНС России Татьяны Шевцовой, им налогоплательщики могут руководствоваться и сейчас. Он обобщает 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика и предписывает создание специальной федеральной электронной базы, где будет содержаться информация о всех "подозрительных" компаниях.

Аббревиатура базы (ЮЛ-КПО) производна от словосочетания: "юридические лица, контролируемые в первую очередь". Список имеет сугубо ориентирующий характер и содержит признаки "фирм-однодневок" или собственно "схем". Чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, то есть чем выше рейтинг подозрительности, тем больше шансов попасть в жернова налоговой проверки.

Все признаки подозрительности разделены на 3 группы:

- 1) признаки, выявляемые на этапе регистрации компании (28);
- 2) признаки, выявляемые на этапе постановки на налоговый учет (4);
- 3) признаки, выявляемые в ходе деятельности компании (77).

Выявление любого из 109 перечисленных ниже признаков означает внесение компании в список юридических лиц, контролируемых в первую очередь (ЮЛ-КПО). Одновременно в него заносятся все ее учредители. При выявлении ряда признаков налоговым инспекторам предписывается производить "особые" действия (по тексту они приведены курсивом).

1. Признаки, выявляемые на этапе регистрации компании.

1. Адрес регистрации компании является адресом "массовой" регистрации (т.е. по нему зарегистрированы 10 и более фирм). При этом есть заявление владельца помещения, что данное помещение никому не предоставлялось и предоставляться не планируется. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

2. Адрес регистрации компании не существует. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

3. Помещение, находящееся по адресу регистрации компании, предположительно не приспособлено для осуществления деятельности исполнительного органа компании.

4. В заявлении на регистрацию указан недействительный документ, удостоверяющий личность заявителя, учредителя или руководителя. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

5. В заявлении на регистрацию указан недействительный ИНН заявителя, учредителя или руководителя.

6. Заявитель ранее подавал заявление на регистрацию, где указывал недействительный документ, удостоверяющий личность.

7. Лицо, указанное в качестве руководителя компании, имеет действующую дисквалификацию. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

8. Лицо, указанное в качестве руководителя компании, не имеет справки из МВД России об отсутствии действующей дисквалификации. Особые действия: отказ в регистрации.

9. Лицо, указанное в качестве заявителя или учредителя компании, имеет действующую дисквалификацию.

10. Лицо, указанное в качестве руководителя, заявителя или учредителя, ранее было дисквалифицировано, но дисквалификация закончилась.

11. Лицо, указанное в качестве руководителя или заявителя компании, не имеет гражданства РФ (имеет документ другого государства, удостоверяющий его личность).

12. Учредитель-юрлицо сам сейчас находится в списке ЮЛ-КПО, и у него уже выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

13. Учредитель (физическое или юридическое лицо) ранее учреждал компании, которые находились или сейчас находятся в списке ЮЛ-КПО, и у него выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

14. Физлицо является учредителем 10 и более компаний ("массовый" учредитель). При этом учрежденные им компании находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

15. Физлицо является руководителем 10 и более компаний ("массовый" руководитель). При этом возглавляемые им фирмы находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

16. Физлицо является заявителем при регистрации 10 и более компаний ("массовый" заявитель). При этом компании сейчас находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

17. Указанные в заявлении учредитель и руководитель компании - одно и то же лицо.

18. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, уже сложившим полномочия. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

19. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, подпись которого ранее подделывалась. При этом есть заявление нотариуса, что он не заверял данное заявление на госрегистрацию. Особые действия: отказ в

регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

20. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, который ранее заверил 10 или более заявлений на госрегистрацию компаний, которые сейчас находятся или ранее находились в списке ЮЛ-КПО и у них было выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

21. Указан уставный капитал меньше допустимого для указанного кода (кодов) ОКВЭД. При этом уставный капитал сформирован в "ненадежной форме".

22. Организация использует в качестве единственного исполнительного органа управляющую компанию. При этом организация указала в качестве адреса регистрации адрес УК. Сама УК является исполнительным органом в 10 и более компаниях, находящихся в списке ЮЛ-КПО.

23. Компания зарегистрирована в форме ООО.

24. Относительно учредителя (руководителя) компании стали известны факты, по которым исполнение им функций затруднено или невозможно (преклонный возраст, учащийся, военнослужащий срочной службы, осужденный и отбывающий наказание, находится на длительном лечении, бомж, беженец, вынужденный переселенец, недееспособен). Особые действия: проведение расследования.

25. Частое изменение руководителя юридического лица.

26. Руководителем является лицо, зарегистрированное в другом регионе и/или являющееся сельским жителем.

27. Поступило заявление от физического лица о признании его потерпевшим, так как он не учреждал (не руководил) компанией. Особые действия: проведение расследования.

28. Компания "куплена" у фирмы, создавшей заранее несколько юридических лиц специально на продажу.

II. Признаки, выявляемые на этапе постановки компании на налоговый учет.

29. Поступило заявление владельца помещения, что оно никому не предоставлялось. Особые действия: проведение расследования.

30. Установлено, что адрес регистрации не существует. Особые действия инспектора: проведение расследования.

31. Установлено, что помещение, находящееся по адресу ее регистрации, предположительно не приспособлено для деятельности (недостаточная площадь, нарушены санитарные нормы и т.д.). Особые действия инспектора: проведение расследования.

32. Частое изменение (более 1 раза в месяц) места постановки на налоговый учет.

III. Признаки, выявляемые в ходе деятельности компании.

33. Компания не представила информацию об открытии счетов в банке.

34. Компания не сдает отчетность (информацию о численности персонала) в органы статистики.

35. Компания не сдает декларации по налогу на прибыль и по налогу на имущество (с точки зрения налоговиков, фирма, не показывающая прибыль и

имущество, - потенциальный нарушитель налогового законодательства. - Прим. автора).

36. Компания не сдает декларацию по НДС, хотя есть информация из банка о движении денег по ее счетам. Особые действия: приостановка операций по счетам.

37. Компания не представляет налоговую или бухгалтерскую отчетность в течение одного или нескольких налоговых периодов. Особые действия: приостановка операций по счетам.

38. Компания представляет "нулевую" налоговую или бухгалтерскую отчетность в течение одного или нескольких налоговых периодов.

39. Компания официально заявила об отказе представлять налоговую или бухгалтерскую отчетность.

40. По данному юридическому лицу поступило много (более 3 в течение нескольких месяцев) запросов на проведение встречной проверки (истребование документов).

41. Учредитель данной компании часто встречается в числе ее контрагентов. При этом учредитель в цепочке контрагентов находится достаточно далеко - на 6 - 8-м месте.

42. В цепочке контрагентов находятся компании, которые сейчас или ранее находились в списке ЮЛ-КПО.

43. Поступила информация о дисквалификации физического лица, являющегося руководителем (учредителем) компании.

44. Компания не заменяет дисквалифицированного руководителя.

45. Компания передает владение собой (доли) юридическому лицу, которое в настоящее время находится в стадии ликвидации.

46. Компания пользуется услугой "почтово-секретарское обслуживание". Это не относится к столичным фирмам, пользующимся услугами территориальных агентств поддержки малого предпринимательства (ТАРП).

47. Компания пользуется услугой "бухгалтерское обслуживание при отсутствующей деятельности".

48. Есть движение денег по счетам компании, не отраженным в бухгалтерской отчетности.

49. Компания проводит финансово-хозяйственные операции, нехарактерные для зарегистрированных видов деятельности по ОКВЭД.

50. Объем потребленной компанией электро- и теплоэнергии, а также водных ресурсов существенно меньше значений, характерных для зарегистрированных видов деятельности компании по ОКВЭД.

51. Компании предъявлены к оплате большие суммы за электро-, тепло- и водоснабжение. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем суммы счетов. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за электро-, тепло- и водоснабжение.

52. Компании предъявлены к оплате большие суммы за услуги связи. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и

остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем суммы счетов. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за услуги связи.

53. Компания перевозит крупные партии товаров (принадлежащих ей и (или) перевозимых на ее адрес). При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за перевозку.

54. Компания активно рекламирует свои услуги (со ссылками на успешно выполненные работы) в средствах массовой информации (включая Интернет). При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.

55. Компания активно участвует во внешнеторговой деятельности. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.

56. Компания в своей налоговой (бухгалтерской) отчетности указывает такие финансовые показатели своей деятельности, которые существенно отличаются от средних показателей деятельности по группе аналогичных налогоплательщиков в этой же отрасли (коду ОКВЭД).

57. Компания по факту является малым предприятием (численность, оборот), но при этом выступает контрагентом крупнейшего налогоплательщика с большими суммами сделок.

58. Компания приобретает недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.

59. Физические лица, работающие в компании (на нее), приобретают недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги, драгоценные металлы (камни) на суммы, превышающие их задекларированные доходы.

60. Компания предъявляет к возмещению значительные суммы налогов.

61. Компания открыла счет в банке, в котором имеют счета более 10 компаний, находящихся (сейчас или ранее) в списке ЮЛ-КПО.

62. Компания часто "теряет" первичные документы. При этом "потерянные" документы долго или вообще не восстанавливаются.

63. Неритмичный характер бизнеса компании.

64. Компания проводит единичные непрофильные операции.

65. Компания использует нестандартные средства расчета (вексель, бартер, уступка прав требования).

66. Фирма применяет нерыночные цены или цены сильно колеблются.

67. Отсутствие экономической целесообразности операции.

68. Зарплата сотрудников компании меньше прожиточного минимума.

69. У компании отсутствуют основные средства, необходимые для

деятельности (транспорт, склад, торговые точки и т.п.).

70. Компания открыла новый счет в банке, в котором у нее приостановлены операции по другому счету, и это решение еще не отменено (это запрещено банку в соответствии с п. 5 ст. 76 Налогового кодекса РФ и косвенно является признаком "проблемного" банка. - Прим. автора).

71. Налогоплательщик после блокировки его счетов в одном банке открыл новый счет в другом банке.

72. Компания использует иностранную рабочую силу без разрешения или с аннулированными разрешениями.

73. У компании отсутствует лицензия на деятельность, которая должна быть лицензирована.

74. Занижение налога на прибыль вследствие необоснованного включения в состав внереализационных расходов затрат, не учитываемых при налогообложении (при условии, что внереализационные расходы составляют значительный процент от выручки отчетного периода).

75. Темп роста внереализационных расходов по отношению к аналогичному периоду предыдущего года значительно превышает темп роста выручки от реализации.

76. Стоимость экспорта по данным таможенной декларации превышает сумму выручки от реализации по данным бухгалтерской отчетности.

77. Площади земельных участков по данным земельного комитета превышают данные декларации по налогу на землю.

78. Выручка от реализации по данным бухгалтерской отчетности выше аналогичного показателя по декларации по НДС, и полученная разница превышает сумму дебиторской задолженности.

79. Сумма НДС, уплаченная таможенным органам, превышает сумму этого налога в декларации по НДС (необоснованное занижение налога).

80. Сумма сделок, информацию о которых можно получить из электронных книг покупок и продаж и других внешних источников, превышает выручку от реализации по данным отчетности компании.

81. Сумма реализации по декларации по налогу на прибыль меньше значения аналогичного показателя по данным бухгалтерской отчетности.

82. Арендная плата за государственное или муниципальное имущество, с которой начислена сумма НДС арендатором - налоговым агентом, превышает аналогичный показатель по данным комитета по имуществу.

83. Сумма льгот по ЕСН, примененных налогоплательщиком в данном налоговом периоде, превышает сумму льгот предыдущего налогового периода (свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за необоснованного применения льгот. - Прим. автора).

84. Затраты на оплату труда, принимаемые при исчислении налога на прибыль, превышают аналогичные данные, принимаемые при исчислении ЕСН.

85. Суммарный доход физических лиц по фирме (по данным формы N 2-НДФЛ) превышает аналогичный показатель, принимаемый для исчисления ЕСН.

86. Выплаты физическим лицам, не учитываемые в целях налогообложения по данным декларации по налогу на прибыль, меньше аналогичного показателя декларации по ЕСН (по мнению инспекторов, это свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за занижения выплат физическим лицам, облагаемым этим налогом).

87. Сумма начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование по данным декларации, представленной компанией, превышает аналогичный показатель по данным ПФР (по мнению инспекторов, это свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за завышения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).

88. Количество транспортных средств, по данным декларации по транспортному налогу, меньше их числа, зарегистрированных в ГИБДД.

89. При наличии сведений от ГИБДД об имеющихся у компании транспортных средствах не сдана декларация по налогу на имущество.

90. Компания не представила декларацию по налогу на имущество (либо представила нулевую декларацию). При этом есть сведения о регистрации сделки по приобретению налогоплательщиком недвижимости.

91. Компания не представила декларацию по налогу на прибыль (либо представила нулевую декларацию). При этом есть сведения о продаже ею недвижимости.

92. Компания не представила декларацию по налогу на прибыль или НДС (либо представила "нулевую" декларацию). При этом есть сведения о продаже ею транспортных средств.

93. Компания регулярно представляет декларации к уменьшению или возмещению из бюджета (не меньше 3 раз в течение года по одному налогу).

94. Налоговая нагрузка компании уменьшается на фоне роста выручки (свидетельствует о возможном уклонении от налогообложения. - Прим. автора).

95. Компания представляет "нулевую" отчетность при наличии сведений о покупке-продаже недвижимости, транспорта, реализации алкоголя, осуществлении экспортно-импортных операций.

96. Сумма авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), показанная в декларации по НДС, меньше суммы кредиторской задолженности по данным бухгалтерской отчетности (свидетельствует о возможном занижении суммы НДС. - Прим. автора).

97. Прирост выручки отстает от прироста стоимости основных средств (свидетельствует о возможном занижении налога на прибыль и НДС. - Прим. автора).

98. Суммы "дебиторки" значительно превышают величину выручки (свидетельствует о возможном занижении суммы НДС. - Прим. автора).

99. Суммы займов и кредитов значительно превышают сумму выручки (свидетельствует о возможном уклонении от налогов. - Прим. автора).

100. Значительный удельный вес вычетов по НДС по отношению к начисленной сумме этого налога.

101. Компания не представляет декларации по ЕНВД (либо сдает "нулевую" отчетность), при этом есть сведения о регистрации ею контрольно-кассовой техники.

102. По итогам предыдущих выездных или камеральных проверок компании выявлены факты неуплаты или неполной уплаты налога.

103. Несоразмерность расходов и доходов компании по данным бухгалтерской отчетности.

104. У компании есть задолженность по уплате основных налогов (НДС и налог на прибыль при обычной системе налогообложения или единый налог - при спецрежиме).

105. Налогоплательщик преимущественно отражает убытки в бухгалтерской или налоговой отчетности.

106 - 109. Величина прибыли компании (либо объем реализации компанией алкогольной продукции, либо объем экспортных операций, либо объем операций по импорту) превышает заданное инспектором пороговое значение.

Глава 4. СХЕМЫ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

4.1. Формирование условий для обеспечения возможности отсрочки уплаты налога на прибыль

В условиях современной финансовой нестабильности особо остро стоит вопрос своевременной уплаты налогов и сборов. Перенос уплаты даже части налоговых обязательств может помочь стабилизировать финансовое состояние, избежать банкротства и ликвидации. Однако претендовать на получение таких льготных условий могут не все. Изменение сроков уплаты налогов возможно в порядке, установленном гл. 9 "Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени" НК РФ.

Исходя из норм п. 1 ст. 64 НК РФ, отсрочка (рассрочка) - это перенос срока уплаты налога на срок, не превышающий одного года, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. При этом отсрочку (рассрочку) могут предоставить как по одному, так и по нескольким налогам. Причем как в отношении всей суммы налога, так и ее части (п. 3 ст. 64, п. 2 ст. 61 НК РФ). Для того чтобы получить отсрочку (рассрочку) по уплате налога, у компании должно иметься одно из оснований, перечисленных в п. 2 ст. 64 НК РФ, а именно:

1. Причинен ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы.

2. Имеется задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного компанией государственного заказа.

3. Грозит банкротство в случае единовременной выплаты организацией налога либо в случае утверждения арбитражным судом мирового соглашения или графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового

оздоровления.

4. Если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг носит сезонный характер (Перечень видов деятельности с сезонным характером работ утвержден Постановлением Правительства РФ от 06.04.1999 N 382).

5. При наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

При этом, если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в п. п. 3 и 4, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из одной второй ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в течение периода отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Если же отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в п. п. 1 и 2, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Изменение срока уплаты налогов и сборов может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства (п. 5 ст. 61 НК РФ). При этом для получения отсрочки или рассрочки организация должна написать соответствующее заявление, примерная его форма принята Приказом ФНС России от 21 ноября 2006 г. N САЭ-3-19/798@. Порядок рассмотрения заявлений утвержден Приказом ФНС России от 4 октября 2006 г. N САЭ-3-19/654@. Вместе с заявлением организации необходимо представить справки налоговой инспекции по месту учета:

- об отсутствии оснований, исключающих изменение срока уплаты налогов и сборов (основания, при которых отсрочка или рассрочка не предоставляется, указаны в ст. 62 НК РФ);
- о состоянии расчетов с бюджетами по налогам, сборам, взносам;
- о предоставленных ранее отсрочках, рассрочках (в том числе в порядке реструктуризации), налоговых кредитах, инвестиционных налоговых кредитах с выделением сумм, не уплаченных на момент обращения.

Также необходимо подготовить:

- обязательство, предусматривающее на период действия отсрочки (рассрочки, инвестиционного кредита) соблюдение условий, на которых принимается решение об изменении срока уплаты налога, сбора;
- копию устава организации и внесенных в него изменений;
- баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, характеризующие финансовое состояние налогоплательщика за предыдущий год и истекший период того года, в котором он обратился по поводу изменения срока уплаты налога;
- поручительство, предусмотренное ст. 74 НК РФ, если основаниями для отсрочки или рассрочки федеральных налогов служат: угроза банкротства, невозможность единовременной выплаты налога в силу имущественного положения или если производство и реализация товаров (работ, услуг) лицом носит сезонный характер (заверенную в установленном порядке копию

договора поручительства либо документы об имуществе, которое может быть предметом залога, и проект договора залога, подписанный залогодателем - региональных и (или) местных налогов);

- непосредственно документы, подтверждающие наличие оснований на получение отсрочки или рассрочки.

Решением ВАС РФ от 21.01.2008 N 14430/07 требование о предоставлении справки налогового органа по месту учета налогоплательщика об отсутствии оснований, исключающих изменение срока уплаты налогов и сборов, признано несоответствующим НК РФ и не действующим.

Следует отметить, Минфин России в своем Письме от 8 декабря 2008 г. N 03-02-07/1-501 разъяснил, что заявление об отсрочке уплаты налога на прибыль в 2009 г. следует направлять в ФНС России. Туда же должны направляться и заявления организаций об отсрочке уплаты налога на добавленную стоимость. Копия заявления, направленного в ФНС России, должна быть представлена в налоговый орган по месту учета организации в пятидневный срок (п. 5 ст. 64 НК РФ).

Решение о предоставлении отсрочки, рассрочки или отказе в предоставлении принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления (п. 6 ст. 64 НК РФ). В трехдневный срок копия этого документа направляется компании и в налоговую инспекцию по месту ее учета. Если отсрочка (рассрочка) предоставляется под залог имущества, то решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества. При этом, получив отрицательное решение, организация вправе обжаловать его в судебном порядке.

По ходатайству компании уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы фискальной задолженности. В течение пяти дней со дня принятия решения его копия представляется в налоговый орган по месту учета организации.

В случае положительного решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налогов, компания должна строго соблюдать график погашения задолженности по налогам и пеням, указанный в решении о предоставлении отсрочки или рассрочки. В противном случае действие решения может быть досрочно отменено, и организация в течение месяца со дня отмены решения будет обязана единовременно уплатить оставшуюся сумму задолженности и пени, это возможно на основании норм п. п. 3, 4 ст. 68 НК РФ.

В решении о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должны быть указаны:

- сумма задолженности;
- налог, по уплате которого предоставляются отсрочка или рассрочка;
- сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов;

- документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Кроме того, в решении фиксируется дата, с которой оно вступает в силу. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до момента вступления в силу решения включаются в сумму задолженности.

Подчеркнем, что в случае причинения ущерба компании в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы необходимо представить документ, подтверждающий факт наступления соответствующих оснований, а также справку о сумме нанесенного ущерба, заверенную уполномоченным органом.

В случае угрозы банкротства при единовременной выплате налога, утверждении арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления организация представляет:

- пояснительную записку о причинах возникновения необходимости единовременной уплаты налогов с указанием их сумм;

- сведения о расчетных, валютных, депозитных счетах и наличии средств на них по состоянию на начало года, на начало каждого квартала и дату обращения за отсрочкой или рассрочкой;

- документы, подтверждающие возможность наступления банкротства в случае единовременной уплаты сумм налогов;

- копию определения арбитражного суда о введении процедуры финансового оздоровления и копию утвержденного арбитражным судом графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

- копию определения арбитражного суда об утверждении мирового соглашения и копию утвержденного арбитражным судом мирового соглашения (перечень документов приведен в Письме Минфина России от 12 января 2009 г. N 03-02-07/1-8).

Следует обратить внимание, что не каждая организация вправе перенести установленный срок уплаты налога. Статьей 62 НК РФ определены обстоятельства, исключающие такую возможность, так, компания не сможет отсрочить дату уплаты налога, если в отношении ее:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;

- имеются достаточные основания полагать, что она воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

Если вышеперечисленные обстоятельства организацию и ее

должностных лиц не касаются, то получение отсрочки и рассрочки по уплате налога возможно.

Особо отметим, что при отсутствии обстоятельств, установленных п. 1 ст. 62 НК РФ, уполномоченный орган не вправе отказать компании в отсрочке или рассрочке, в пределах суммы причиненного ей ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного ею госзаказа.

4.2. Экономия на платежах по налогу на прибыль путем уплаты неустойки партнеру по бизнесу

За нарушение условий договора контрагент может потребовать от организации уплаты:

- неустойки (штрафа, пеней);
- процентов за просрочку исполнения, если организация не исполнила денежное обязательство или возможность взыскать проценты прямо предусмотрена в Гражданском кодексе РФ (ст. ст. 330 и 395 ГК РФ).

Одновременно взыскать и неустойку, и проценты по общему правилу нельзя. Однако исключения из этого правила могут быть установлены, например, в договоре с контрагентом, об этом сказано в п. 6 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и ВАС РФ от 8 октября 1998 г. N 13/14.

Условие о неустойке может быть прописано в договоре (ст. 331 ГК РФ). Законодательно формы неустоек не определены, на практике применяют два вида неустоек:

- штрафы (устанавливаются в твердой сумме либо как процент от суммы договора);
- проценты или пени (начисляются за дни, когда обязательства по договору не выполнялись или выполнялись с нарушениями, при этом конкретный размер пеней определяется договором).

Если организация исполнила денежное обязательство несвоевременно, контрагент вправе взыскать с нее проценты за каждый день просрочки. Размер процентов определяется по ставке рефинансирования, которая действует на день исполнения обязательства. Если долг взыскивается через суд, ставку рефинансирования следует учесть действующую на день предъявления иска или на день вынесения судебного решения.

Если договором не предусмотрен более короткий срок, проценты нужно заплатить за весь период просрочки, то есть со дня, следующего за последним сроком исполнения обязательства по день фактического исполнения (включительно). Такие правила установлены п. 1 ст. 395 ГК РФ и разъяснены в п. 51 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и ВАС РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8.

При расчете процентов число дней в году принимается равным 360, а в месяце - 30 дней (п. 2 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и ВАС РФ от 8 октября 1998 г. N 13/14). Размер процентов определяется по формуле:

Проценты за просрочку исполнения обязательства	=	Сумма обязательства x	Ставка рефинансирования : 360 x	Количество дней просрочки
---	---	--------------------------	------------------------------------	---------------------------------

Неустойку и проценты за просрочку следует отразить в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Расчеты по признанным претензиям отражаются на счете 76-2 "Расчеты по претензиям" (Инструкция к Плану счетов):

Дебет 91-2 Кредит 76-2 - признана претензия контрагента на сумму неустойки (процентов за просрочку исполнения денежного обязательства).

Санкции за просрочку включаются в состав расходов на дату их признания или в день вступления в законную силу решения суда (п. 14.2 ПБУ 10/99).

Следует отметить, что споры с гражданами (не предпринимателями) рассматривают районные суды (ст. 24 ГПК РФ) или мировые судьи (ст. 23 ГПК РФ). Если судебное решение не было обжаловано, оно вступит в силу через 10 дней после принятия (ст. ст. 209, 321 и 338 ГПК РФ). Споры между организациями и предпринимателями рассматривают арбитражные суды (ст. 27 АПК РФ). Если судебное решение не обжаловано, оно вступает в силу по истечении месячного срока со дня его принятия (п. 1 ст. 180 АПК РФ).

Если договор, за неисполнение которого была выплачена неустойка (проценты), заключен с гражданином, неустойка (проценты) является доходом, полученным от деятельности в России (пп. 10 п. 1 ст. 208 НК РФ). Поэтому независимо от применяемой системы налогообложения с суммы штрафных санкций организация как налоговый агент обязана рассчитать и удержать НДФЛ (п. п. 1 и 2 ст. 226 НК РФ).

Если неустойка (проценты) выплачивается иностранной организации, не имеющей в России постоянного представительства, при ее перечислении удержите налог на прибыль по ставке 20 процентов (пп. 9 п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 25 июля 2006 г. N 20-12/66132).

При расчете налога на прибыль сумма неустойки и проценты за просрочку включаются в состав внереализационных расходов (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ). При методе начисления дату признания расходов в виде неустоек и процентов за просрочку следует определять как дату признания долга либо вступления в законную силу решения суда о взыскании долга (пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ, Письмо Минфина России от 23 декабря 2004 г. N 03-03-01-04/1/189). Признание должником долга могут подтверждать любые документы, свидетельствующие о том, что должник согласен уплатить неустойку (проценты за просрочку), например, письмо должника или акт сверки задолженностей между организациями (Письма Минфина России от 23 декабря 2004 г. N 03-03-01-04/1/189, ФНС России от 26 июня 2009 г. N 3-2-09/121). Контролирующие ведомства называют в качестве обстоятельств, свидетельствующих о признании санкций:

- либо их фактическую уплату кредитору;

- либо письменное подтверждение, выражающее готовность заплатить неустойку (проценты за просрочку). Такой вывод следует из Писем Минфина России от 25 сентября 2009 г. N 03-03-06/1/616, от 16 июля 2009 г. N 03-03-06/1/474, от 3 апреля 2009 г. N 03-03-06/2/75, от 7 ноября 2008 г. N 03-03-06/2/152.

Арбитражная практика подтверждает, что признание задолженности может подтверждаться как сообщениями о признании долга (например, актом сверки задолженностей), так и конклюдентными действиями, свидетельствующими о признании долга. К числу таких действий относится и оплата санкций должником. Указанный вывод арбитражные суды делают при толковании понятия "признание долга" для целей применения исковой давности (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 октября 2003 г. N Ф04/5415-1590/А46-2003). Такой же подход суды применяют при толковании этого понятия для целей налогового учета доходов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 июня 2007 г. N А56-28963/2006).

При кассовом методе сумма неустойки и проценты за просрочку включаются в состав расходов в тот момент, когда они фактически уплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Рассмотрим пример: компания 1 июня 2009 г. заключила договор займа с физическим лицом - учредителем предприятия. По договору учредитель предоставляет организации беспроцентный денежный заем в размере 300 000 руб. Срок возврата займа, согласно договору, - 30 июня 2009 г. Деньги внесены в кассу 1 июня, а возвращены 30 декабря 2009 г., ставка рефинансирования на этот день составила 8,75 процента. Задолженность по санкциям за нарушение условий договора подтверждена актом сверки между компанией и учредителем, предоставившим заем.

Договором не установлена ответственность заемщика в виде неустойки, поэтому организация выплачивает займодавцу проценты за просрочку. Сумма процентов рассчитывается исходя из ставки рефинансирования, действовавшей на день погашения задолженности: $300\,000 \text{ руб.} \times 8,75\% : 360 \text{ дн.} \times (31 \text{ дн. июля} + 31 \text{ дн. августа} + 30 \text{ дн. сентября} + 31 \text{ дн. октября} + 30 \text{ дн. ноября} + 30 \text{ дн. декабря}) = 13\,343,75 \text{ руб.}$

С процентов необходимо удержать НДС в размере: $13\,343,75 \text{ руб.} \times 13\% = 1\,734,68 \text{ руб.}$

В учете компании сделаны следующие проводки: 1 июня 2009 г.:

Дебет 50 Кредит 66 - 300 000 руб. - получен денежный заем от учредителя.

30 июня 2009 г.:

Дебет 66, субсчет "Расчеты по срочной задолженности", Кредит 66, субсчет "Расчеты по просроченным займам (кредитам)", - 300 000 руб. - отражен перевод срочной задолженности в просроченную.

30 декабря 2009 г.:

Дебет 91-2 Кредит 76 - 13 343,75 руб. - начислены проценты за просрочку возврата заемных средств.

Дебет 66, субсчет "Расчеты по просроченным займам (кредитам)", Кредит 50 - 300 000 руб. - возвращен заем.

Дебет 76 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС/Л" - 1734,68 руб. - удержан НДС/Л с начисленных процентов.

Дебет 76 Кредит 50 - 11 609,07 руб. (13 343,75 руб. - 1734,68 руб.) - уплачены проценты за просрочку возврата займа.

При расчете налога на прибыль за IV квартал 2009 г. в состав внереализационных расходов включается сумма процентов за просрочку оплаты займа в размере 13 343,75 руб., что уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Рассмотрим еще один пример: 30 мая 2009 г. ООО "Промсвет" заключило договор займа с ООО "Корунд". По договору ООО "Промсвет" получило от ООО "Корунд" денежный беспроцентный заем в размере 250 000 руб. Срок возврата займа - 30 июня 2009 г. Денежные средства перечислены ООО "Промсвет" 1 июня 2009 г. По договору за несвоевременный возврат долга заемщик платит организации неустойку в размере 0,1% от суммы займа за каждый день просрочки.

Фактически оплата денежных средств и неустойки была произведена 30 декабря 2009 г. При этом в учете ООО "Промсвет" сделаны следующие проводки: 1 июня 2009 г.:

Дебет 51 Кредит 66, субсчет "Расчеты по срочной задолженности", - 250 000 руб. - получен денежный заем.

30 июня 2009 г.:

Дебет 66, субсчет "Расчеты по срочной задолженности", Кредит 66, субсчет "Расчеты по просроченным займам (кредитам)", - 250 000 руб. - отражен перевод срочной задолженности в просроченную.

30 декабря 2009 г.:

Дебет 91-2 Кредит 76-2 - 45 750 руб. (250 000 руб. x 0,1% x 183 дн.) - начислена неустойка за нарушение срока возврата долга.

Дебет 66, субсчет "Расчеты по просроченным займам (кредитам)", Кредит 51 - 250 000 руб. - возвращены заемные средства.

Дебет 76-2 Кредит 51 - 45 750 руб. - выплачена неустойка.

В налоговом учете ООО "Промсвет" сумма неустойки (45 750 руб.) включена в состав внереализационных расходов IV квартала 2009 г.

В целом возможно партнерские отношения по бизнесу между несколькими компаниями организовать таким образом, что основной партнер в результате постоянного нарушения договорных отношений с контрагентами платит им неустойку (в той или иной форме) и на суммы этой неустойки уменьшает свою налогооблагаемую прибыль. Для обоснования целесообразности расходов по уплаченной сумме штрафов следует оформить справку от контрагента о том, что он включает сумму полученной неустойки в свою прибыль. Данная справка в суде будет иметь решающее значение, поскольку она свидетельствует о том, что бюджет ничего не теряет. А чтобы ничего не терял и сам контрагент, он может заключить договор права уступки требования с другой организацией, к которой от первого участника

схемы перейдут все права по сделке, включая право на взимание неустойки. В таком случае именно последний участник схемы должен выдать первому участнику (возможно, для убедительности - через второго) справку о том, что он включил сумму неустойки в свою прибыль. В свою очередь, третьим участником схемы не обязательно должно быть одно лицо, их может быть несколько, более того, лучше, если их будет несколько и с разными сроками осуществления деятельности.

Важным обстоятельством в такого рода схеме является то, что если указанная справка будет представлена в ходе налоговой проверки, то ФНС может провести встречную проверку в отношении третьего участника схемы. В связи с чем целесообразно такую справку предъявить именно суду при рассмотрении арбитражного дела по спору с налоговым органом, поскольку налогоплательщики в отличие от налоговых органов вправе представлять любые доказательства, включая те из них, которые не были предъявлены в ходе налоговой проверки.

4.3. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью организации или индивидуального предпринимателя на УСН

Снизить налог на прибыль поможет создание компании с льготным режимом налогообложения, например перешедшей на упрощенную систему, так как данные компании не платят налог на прибыль, НДС, налог на имущество. Если часть прибыли будет переведена на счета фирмы, перешедшей на упрощенную систему налогообложения (УСН), это позволит снизить налоги в рамках двух компаний.

Рассмотрим пример: компания ООО "Технопроф", занятая розничной торговлей, продала товаров за 2009 г. на 5,9 млн руб. (в том числе НДС - 900 тыс. руб.). Их себестоимость составила 2 млн руб. (при покупке товаров фирма уплатила НДС поставщикам в сумме 360 тыс. руб.).

Если компания ООО "Технопроф" работает по обычной системе налогообложения, то в этом случае сумма налога на прибыль составит 600 000 руб. $(5\,900\,000 - 900\,000 - 2\,000\,000) \times 20\%$.

Если же создать фирму, применяющую УСН, например ООО "Продвест", которая платит налог с выручки (объект налогообложения "доходы") по ставке 6%, и реализовать ей товары от ООО "Технопроф" с минимальной наценкой за 2,596 млн руб. (в том числе НДС - 396 тыс. руб.). В дальнейшем ООО "Продвест" перепродает товары за те же 5,9 млн руб. В этом случае сумма налога на прибыль, уплаченная компанией ООО "Технопроф", составит 40 000 руб. $(2\,596\,000 - 396\,000 - 2\,000\,000) \times 20\%$. В свою очередь, ООО "Продвест" заплатит лишь 6% с выручки, при этом сумма налога у нее будет равна 354 000 руб. $(5\,900\,000 \text{ руб.} \times 6\%)$. Таким образом, общая сумма платежей двух фирм составит 394 000 руб. $(40\,000 + 354\,000)$. Это на 206 000 руб. $(600\,000 - 394\,000)$ меньше, чем в первом варианте.

Однако существуют недостатки данной схемы оптимизации налога на

прибыль. Подобная схема может привлечь внимание налоговиков, они захотят доказать тот факт, что компания на УСН создана с единственной целью - уклонения от уплаты налогов. Если им это удастся, то будут пересчитаны все налоги исходя из правил общей системы налогообложения, начислены пеня и штрафы. Также не исключен вариант, что будет заведено уголовное дело, это возможно, если налоги будут недоплачены в крупном или особо крупном размере.

Чтобы минимизировать вероятность негативных последствий, необходимо соблюсти ряд условий. Во-первых, у двух фирм должны быть разные и невязанные учредители, а также руководители. Во-вторых, компания-"упрощенец" должна вести реальную хозяйственную деятельность и быть территориально обособленной от основной фирмы. В-третьих, цены, по которым фирма, применяющая УСН, получает товары от основной компании, не должны разительно отличаться от рыночных цен на такую же продукцию с аналогичными условиями поставки, например по количеству и срокам оплаты.

Возможно также экономия на платежах по налогу на прибыль за счет консультационных услуг, оказанных "упрощенцем". При данной схеме заключается договор на консультационные услуги с фирмой, работающей на УСН и уплачивающей единый налог по ставке 6%. В соответствии с пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ консультационные услуги относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Экономия налога на прибыль определяет разница в ставках налога на прибыль (20%) и "упрощенного" налога (6%), что составляет 14 процентов от стоимости услуг. Следует учесть, что тематика консультаций должна быть тесно связана с основной деятельностью компании. Меньше всего проблем с консультациями по технологическим вопросам производства. Чтобы подтвердить реальность консультационных расходов, результаты консультаций желательно оформить в письменном виде и достаточно подробно.

При проверке обоснованности затрат на консультационные услуги налоговый инспектор должен убедиться, что отчет об оказании консультационных услуг, с одной стороны, достоверен, а с другой - применим в хозяйственной деятельности налогоплательщика, то есть предполагает проведение весьма серьезного изучения предмета исследования. Обратите внимание: инспекторами достаточно легко устанавливается факт проведения фиктивного исследования, например, если отчет об оказании консультационных услуг подготовлен на основе материалов, размещенных в Интернете и правовых базах. Выявить подобные заимствования в настоящее время не вызывает особых затруднений.

Возможен еще один механизм экономии по налогу на прибыль с помощью организации, применяющей УСН, когда компания на общей системе налогообложения заключает с фирмой, находящейся на упрощенной системе, договор комиссии, по которому обязуется продавать товар комитента-"упрощенца" от своего имени, но за его счет. Таким образом, компания, как и раньше, будет продавать те же самые товары тем же

покупателям, но в реализацию будет попадать не вся выручка от продажи, а только ее часть в виде комиссионного вознаграждения. Остальная часть выручки будет облагаться налогом у комитента-"упрощенца". Экономия налога на прибыль достигается за счет разницы налоговых ставок. В торговле "упрощенцы", как правило, применяют ставку 15 процентов от базы "доходы минус расходы". Экономия в этом случае составит 5 процентов (20% - 15%).

Следует отметить, что заключение договора комиссии является обычной практикой компаний. Вопросы у налоговых инспекторов могут возникнуть, если они обнаружат взаимозависимость между компанией на общей системе и "упрощенцем". При этом наибольшее внимание сотрудники ФНС уделяют корректности составления отчетов комиссионера.

В целом любой вариант использования "упрощенцев" влечет неуплату НДС с операций, которые осуществляются на УСН. С одной стороны, это налоговая экономия, с другой - налоговые потери в случае, когда через "упрощенца" проходят товары, которые ранее приобретались организацией плательщиком НДС. Ведь имея входящий НДС и осуществляя облагаемую НДС деятельность, организация принимает НДС к вычету, а в случае "упрощенки" принимать к вычету нечего, поэтому экономия по налогу на прибыль может быть перечеркнута потерями по НДС. В рассматриваемом случае налогоплательщик может столкнуться с проблемой сбыта товара, поскольку покупатели, скорее всего, не захотят покупать товар без НДС или будут требовать скидку, которая уменьшит налоговые преимущества. Поэтому подобная схема удобна в случае, когда покупатели не заинтересованы во входящем НДС, например, когда товары реализуются напрямую населению.

Рассмотрим схему экономии по налогу на прибыль по средствам маркетинговых услуг, оказываемых "упрощенцем". В этом случае заключается договор на маркетинговые услуги с "упрощенцем". Экономия налога на прибыль, как и в случае с консультационными услугами, составляет 14% от их стоимости. Маркетинговые расходы напрямую не поименованы в гл. 25 НК РФ, однако по своей сути они могут быть отнесены к консультационным или информационным услугам, расходы на которые учитывают в составе прочих расходов на основании пп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ. Кроме того, согласно пп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим относятся также расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров, работ или услуг. В этом случае маркетинговые услуги обосновываются планами компании, связанными с освоением новой продукции или выходом на новые рынки сбыта.

Возможна также схема, когда приобретаются основные средства на "упрощенца". Этот метод применяют компании, которые собираются приобрести дорогостоящее основное средство с длительным сроком полезного использования. Для этого регистрируется новая фирма, которая сразу переводится на уплату УСН, далее фирме выдается долгосрочный заем в размере стоимости необходимого основного средства. Если предполагалось

приобретение оборудования за счет банковского кредита, то компания может выступить гарантом по этому кредиту, который получит "упрощенец". Новая фирма покупает основное средство, приходит к себе на баланс и передает компании по договору аренды. Поскольку арендная плата значительно выше амортизации, то стоимость основного средства будет перенесена на расходы в виде арендной платы значительно быстрее, чем это происходило бы через амортизацию.

Если компания предоставила фирме заем, то арендная плата засчитывается в счет его погашения. После того как задолженность будет погашена, компания начинает перечислять арендную плату реальными деньгами. Снижение прибыли достигается за счет разницы между величиной арендной платы, отнесенной на расходы, и амортизационными отчислениями, которые компания относил бы на расходы, если оприходовала основное средство на свой баланс. Экономия налога на прибыль зависит от ставки налога "упрощенца". Если его расходы, включая амортизацию, меньше 70 процентов от доходов, то целесообразно применять ставку 6 процентов от доходов, если же удельный вес расходов выше, то выгоднее использовать ставку 15 процентов от доходов за минусом расходов.

Следует отметить, что создание фирмы, применяющей УСН в данной схеме, можно обосновать уникальностью оборудования, спецификой его обслуживания, отсутствием в компании необходимых специалистов. При этом в новую фирму надо принять хотя бы небольшой обслуживающий персонал. В свою очередь, обоснование аренды оборудования заранее излагается в письменном виде, чтобы при проверке этот документ был всегда под рукой, это можно сделать в виде бизнес-плана или служебной записки на имя руководителя.

Разберем схему экономии по налогу на прибыль путем перевода обособленных подразделений на упрощенную систему налогообложения. В данном случае производится реорганизация компании, в результате которой одно или несколько обособленных подразделений становятся самостоятельными юридическими лицами. Эти новые фирмы сразу же переводятся на УСН. Экономия налога на прибыль достигается за счет разницы в ставках налогов. Обычно в таких случаях "упрощенцы" применяют ставку налога 15 процентов от базы "доходы минус расходы", причем экономию можно увеличить, завысив стоимость покупаемых товаров, работ и услуг.

Необходимость реорганизации можно подтвердить повышением производительности труда, улучшением экономических показателей, созданием здоровой конкуренции между подразделениями, более эффективным использованием производственного потенциала. Для подтверждения последнего необходимо, чтобы, помимо самой компании, у новых фирм были и другие клиенты. Необходимость реорганизации обосновывается, как правило, в бизнес-плане.

4.4. Экономия на платежах с помощью

индивидуального предпринимателя на УСН

Один из наиболее распространенных способов налогового планирования является оформление работников в качестве индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Во-первых, в этом случае их доходы будут облагаться единым налогом либо по 6 процентов со всей суммы доходов, либо по ставке от 5 до 15 процентов с "доходы минус расходы", что меньше ставки НДФЛ (13%). Во-вторых, такой шаг позволяет не облагать выплачиваемое компанией вознаграждение страховыми взносами. Таким образом, в осуществлении этого способа налоговой оптимизации заинтересованы обе стороны, - как сам работник, так и работодатель.

Однако этот вариант оптимизации хорошо известен налоговикам - споры по поводу обоснованности налоговой выгоды, получаемой от ее применения, арбитражные суды рассматривают достаточно часто. Причем однозначной позиции по этому вопросу у судей до сих пор не было, например, в Определении ВАС РФ от 10 марта 2009 г. N ВАС-2114/09 судьи отказали налоговикам в пересмотре дела в порядке надзора, косвенно признав тем самым законность подобной оптимизации. Исходя из анализа арбитражной практики, шанс для компании доказать свою правоту в суде зависит прежде всего от обоснованности такой операции. И, конечно, от тщательного документального оформления, при котором налоговые инспекторы не смогут переквалифицировать отношения в трудовые.

Вполне объяснимо выведение за штат компании служащих, зарплата которых напрямую зависит от эффективности их работы. Это, прежде всего, специалисты отделов сбыта и снабжения. Компания может построить отношения с ними в рамках агентских договоров, поручив закупить товар не дороже или реализовать его не дешевле определенной цены. В этом случае организация получит выгоду от вероятного снижения стоимости услуг этих специалистов и "налоговую экономию" на страховых взносах, а снабженцы и сбытовики смогут оказывать подобные услуги и другим компаниям.

Главное, вознаграждение предпринимателя должно зависеть от результата деятельности и его сумма не должна быть завышена. На практике не удалось обнаружить ни одного дела, связанного с переквалификацией агентских договоров с предпринимателями на закупку или продажу товаров в трудовые договоры. Конечно, риск увеличится, если фактически агент не будет сам участвовать в закупке или продаже, а только оказывать услуги по поиску поставщиков или покупателей.

Аналогично обстоит дело и с выводом за штат сдельных и сезонных рабочих, например строителей, ремонтников, сельхозрабочих, продавцов мороженого и т.д. Ведь их зарплата также зависит от объема выполненных работ и их качества. Одной из причин заключения именно гражданско-правового договора может быть тот факт, что в этот договор можно включить такие дополнительные условия, которые недопустимы в трудовых соглашениях. Например, в нем можно предусмотреть выплату неустойки в

случае его расторжения по инициативе одной из сторон. Это не позволит предпринимателю-подрядчику бросить все и прекратить отношения с работодателем, а также возложит дополнительную ответственность на работодателя. Несмотря на то что экономическая обоснованность таких операций объяснима, подобные дела иногда рассматриваются в суде. Например, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в Постановлении от 22 мая 2008 г. N А05-8046/2007 отклонил довод налогового органа о том, что вознаграждение, которое получено предпринимателем за выполнение строительных работ, является оплатой его труда как штатного работника. Это Постановление было оставлено в силе Определением Высшего Арбитражного Суда от 9 сентября 2008 г. N 11270/08.

Следует отметить, что экономическая целесообразность вывода маркетологов за штат не столь очевидна. Во-первых, не факт, что маркетолог станет работать эффективнее из-за того, что станет предпринимателем. Ведь в отличие от сдельных рабочих или коммерческих специалистов эффективность не принесет ему дополнительного дохода, помимо экономии на НДФЛ. Более того, работник потеряет гарантированный оклад, получив оплату "за результат". И для компании экономический эффект возникнет лишь от снижения суммы страховых взносов - сама стоимость услуг специалиста ниже не станет, а это один из признаков получения необоснованной налоговой выгоды согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53.

Во-вторых, высок налоговый риск такого шага, ведь маркетинговые услуги, оказываемые сторонними специалистами, обязательно привлекут внимание проверяющих. Кроме того, далеко не всегда деятельность маркетологов компании можно уложить в рамки конкретного гражданско-правового договора - придется описывать предмет договора общими туманными фразами, что будет в руках налоговиков дополнительным аргументом фиктивности договора.

Поэтому при сокращении маркетологов с последующим заключением с ними как с предпринимателями гражданско-правовых договоров решающее значение в защите будет иметь отсутствие признаков трудового договора. Конечно, налоговики могут обвинить компанию в простом завышении расходов, однако здесь в пользу компании будут говорить отсутствие аффилированности между сторонами, реальная цена сделки, а также использование фактических результатов исследований. Сам предмет исследований нужно описать в документах как можно подробнее. Не лишним будет приложить аналитическую записку сотрудника компании, в которой было бы объяснено, зачем компании нужна заказываемая информация.

Консультационные услуги, как и маркетинговые, на особом контроле налоговиков. Учитывая, что лишь в редких компаниях есть штатная должность консультанта, чаще всего дружественным предпринимателем, который оказывает консультационные услуги, является не бывший сотрудник, а ее директор или учредитель. Очевидно, что делается это с

целью обложить часть прибыли компании по льготной налоговой ставке и выплатить вознаграждение или дивиденды в такой скрытой форме. Исходя из этого, о реальной экономической обоснованности данной операции говорить сложно, в целях защиты компании придется доказывать, прежде всего, реальность полученной консультации и ее направленность на получение дохода. Так, ФАС Московского округа (Постановление от 19 мая 2005 г. N КА-А40/3867-05) увидел незаконную схему по оптимизации налогов в ситуации, когда консультационные услуги оказывал своей организации учредитель, имеющий статус предпринимателя и применяющий УСН. На основании актов об оказании услуг суд высчитал, что в течение квартала консультантом были оказаны ежедневные консультации сотрудникам организации в объеме 528 часов, что составляет при их 8-часовом рабочем дне 66 дней. Такой объем предоставленных услуг судьи посчитали нереальным, в итоге суд встал на сторону налоговиков.

Однако в другом похожем деле ФАС Московского округа пришел к выводу об отсутствии нарушений (Постановление от 14 февраля 2006 г. N КА-А40/306-06). Компания наняла предпринимателя для оказания консультационных и управленческих услуг. Налоговики пытались доказать недобросовестность организации, указывая на дублирование предпринимателем функций директора, а также отсутствие влияния деятельности предпринимателя на финансовые результаты компании. Однако суд не согласился с этим, указав, что ст. 252 НК РФ не установлено, что затраты на оплату консультационных и управленческих услуг должны быть прямо связаны с увеличением прибыли предприятия.

Обосновать подобные услуги также поможет аналитическая записка начальника подразделения, которому нужна консультация. В ней необходимо указать, чем вызвана их необходимость и каким образом полученные результаты могут повлиять на экономическую деятельность организации. Какие проблемы могут возникнуть в будущем, если вопросы останутся нерешенными.

Еще менее очевидна (как для проверяющих, так и для самой компании) экономическая эффективность вывода на сторону бухгалтерского и юридического обслуживания. Дело в том, что, как правило, в каждой компании существует штатный сотрудник (один или несколько), который в постоянном режиме решает эти вопросы. Поэтому целесообразность привлечения для оказания тех же самых услуг сторонних предпринимателей (тем более, если они бывшие работники компании), скорее всего, потребует дополнительных пояснений. То есть, по сравнению с видами деятельности предпринимателей, рассмотренными выше, защитить юридические и бухгалтерские услуги будет сложнее. Например, в Постановлении от 8 ноября 2007 г. N Ф04-3725/2005(39893-А67-26) ФАС Западно-Сибирского округа рассматривал дело, в котором налоговики настаивали на том, что в результате приобретения бухгалтерских и консультационных услуг финансовые показатели компании резко снизились. Учитывая факт аффилированности предпринимателей и организации, инспекторы

применили контроль цен - провели экспертизу рыночной стоимости услуг по ведению бухгалтерского, налогового, управленческого учета. Оказалось, что цена завышена как минимум в два раза. Также проверяющие указали, что предприниматели дублировали функции штатных сотрудников компании. В результате суд согласился с аргументами налоговиков. Аналогичное решение было принято и в Постановлении ФАС Уральского округа от 15 сентября 2008 г. N Ф09-6632/08-С2.

Таким образом, следует с осторожностью подходить к выводу за штат юристов и бухгалтеров. Возможность защититься в суде будет зависеть от того, дублируют ли функции сторонних специалистов функции штатных сотрудников. Поэтому целесообразно поручать предпринимателю выполнение какой-то разовой работы, например подготовить и сдать отчетность, разработать договор, дать юридическое заключение и т.д. Кроме того, необходимо четко разграничить ситуации, когда этим вопросом занимается штатная юридическая служба, а когда вопрос передается на решение предпринимателю. В частности, если функции штатных юристов компании лишь отчасти дублируют деятельность стороннего специалиста, суд, скорее всего, поддержит компанию (Постановления Федеральных арбитражных судов Дальневосточного округа от 28 мая 2008 г. N Ф03-А59/08-2/1714, Западно-Сибирского округа от 21 мая 2008 г. N Ф04-2590/2008(4092-А70-26), Уральского округа от 5 декабря 2007 г. N Ф09-10014/07-С3).

Как показывает арбитражная практика, некоторые компании стремятся вывести за штат практически всех своих работников. Это очень рискованно и перспективы такой налоговой оптимизации в суде сомнительны. К примеру, ФАС Волго-Вятского округа рассмотрел такое дело. Компания сократила численность со 193 до 26 человек и одновременно дала объявления в прессу и службу занятости о том, что ей необходимы сотрудники, помимо профессиональных качеств имеющие статус ИП. С отобранными кандидатами компания заключала гражданско-правовые договоры, вознаграждение по которым не облагается страховыми взносами. Налоговики в суде указали на то, что сокращение персонала не оказало никакого влияния на деятельность компании. Предприниматели исполняли те же самые трудовые функции, что и сокращенные работники. Кроме того, гражданско-правовые договоры предусматривали исполнение конкретных должностных обязанностей на длительный срок, определенный режим труда и отдыха, материальную ответственность и т.д., то есть фактически являлись трудовыми договорами. Суд поддержал налоговиков (Постановление от 27 июня 2008 г. N А11-8961/2007-К2-22/483 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 8 октября 2008 г. N 12747/08)).

Аналогичное решение принял и ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 6 марта 2007 г. N Ф04-959/2007(31994-А03-7). Особенность этого дела в том, что работники, зарегистрировавшись предпринимателями и заключив с компанией гражданско-правовые договоры, не отчитывались в инспекцию и не уплачивали налоги. В этой

ситуации суд признал правомерным доначисление организации ЕСН по договорам на предоставление услуг, поскольку фактически деятельность они не осуществляли, а исполняли обязанности в рамках трудового соглашения.

Следует отметить, что в Определении от 10 марта 2009 г. N ВАС-2114/09 Высший Арбитражный Суд рассмотрел ситуацию, когда компания заключила гражданско-правовые договоры с более чем 70 индивидуальными предпринимателями. Налоговики посчитали, что в действительности договоры лишь прикрывали трудовые отношения, т.к. они носили длительный характер, регистрация предпринимателей и их переход на УСН осуществлялись в массовом порядке и незадолго до оформления отношений с компанией. Многие из ИП обеспечивались мобильной связью и спецодеждой, а с некоторыми из них были подписаны договоры о полной материальной ответственности.

Однако суд решил, что ни один из заключенных договоров не указывает на наличие трудовых отношений: не определены место работы, дата ее начала, должность или профессия, режим работы и отдыха, условия оплаты труда, работник не подчинялся трудовой дисциплине и т.д. Одновременно из текстов договоров следует, что они содержат все существенные условия договора возмездного оказания услуг, а именно: определены точные параметры осуществляемой в интересах заказчика деятельности, установлено, что оплата оказанных исполнителем услуг производится после подписания акта приема-сдачи услуг, оплата производилась в размере, оговоренном сторонами.

Также суд указал, что заключение договоров о полной материальной ответственности не может являться доказательством наличия трудовых отношений. Тот факт, что отдельные должностные обязанности, в частности кассира, могут выполняться только работниками компании, а не сторонними лицами, связан с привлечением к административной ответственности, а не переквалификацией отношений.

4.5. Экономия на платежах по налогу на прибыль при приобретении основных средств за плату путем разделения общей стоимости объекта на части

Стоимость основных средств, а это наиболее дорогостоящее имущество фирмы, списывается в расходы компании в процессе начисления амортизации. Это означает, что их стоимость будет включена в налоговые затраты фирмы в течение довольно долгого периода (в среднем от трех до пяти лет). Исключение составляют только те средства, стоимость единицы которых не превышает 20 тыс. руб., расходы на покупку такого имущества списывают единовременно. В результате можно воспользоваться еще одним способом налоговой оптимизации, когда один предмет может быть куплен по частям. Если отдельные части объекта стоят не более 20 тыс. руб., то компания может списать их единовременно в составе материально-производственных запасов, а не путем начисления амортизации, ведь такие

активы не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ). Например, покупая компьютер, следует приобрести отдельно системный блок и отдельно монитор. Их общая стоимость может и превысить установленный предел, но цена каждой из частей будет находиться в рамках двадцатитысячного лимита.

Таким образом, если каждую приобретаемую часть основного средства учитывать отдельно, то их можно включить в расходы сразу, то есть без начисления амортизации. Однако такие действия компании могут привлечь внимание налоговой службы. Она может сослаться на определение основного средства и настаивать на том, что два подобных объекта (системный блок и монитор) должны быть учтены как одно основное средство. Но если у одного объекта есть несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный объект. Следовательно, применяя этот способ оптимизации, необходимо установить для системного блока и монитора разные сроки службы (например, с разницей в год). Также лучше купить их у разных поставщиков или у одного, но с разрывом во времени, то есть с оформлением отдельных документов на каждый объект.

Следует отметить, что Минфин России считает, что сложные объекты, например, такие как компьютер, должны учитываться как единый инвентарный объект основных средств, так как его части не могут выполнять свои функции по отдельности (Письма Минфина России от 4 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/639, от 9 октября 2006 г. N 03-03-04/4/156). Так, в Письме Минфина России от 4 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/639 говорится, что все приспособления и принадлежности стандартной комплектации персонального компьютера (монитор, системный блок, блок бесперебойного питания, клавиатура) учитываются отдельным инвентарным объектом. Свою позицию чиновники пояснили следующим образом. Во-первых, работники Минфина сослались на п. 1 ст. 257 НК РФ, а в нем сказано, что под основным средством в целях расчета налога на прибыль понимается часть имущества, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. Во-вторых, в Письме сделана ссылка на п. 6 ПБУ 6/01, согласно ему инвентарным объектом основных средств признаются:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. При этом комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, которые имеют общие приспособления и принадлежности, общее управление. Данные предметы должны быть смонтированы на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Монитор, системный блок, блок бесперебойного питания, клавиатура

представляют собой комплекс конструктивно сочлененных предметов. Они способны выполнять свои функции только в составе комплекса. Следовательно, их нужно учитывать как отдельный инвентарный объект. При этом чиновники, ссылаясь на положения ПБУ 6/01, делают выводы в отношении не только бухгалтерского, но и налогового учета.

В судебной практике есть примеры, когда судьи вставляли на сторону компаний, которые учитывали части компьютера как отдельные объекты. Об этом свидетельствует, например, Постановление ФАС Уральского округа от 7 июня 2006 г. N Ф09-4680/06-С7. Налоговые инспекторы в ходе проверки выявили, что фирма одновременно включила в состав расходов стоимость компьютерной техники. По мнению проверяющих, данная техника представляет собой части комплекса конструктивно сочлененных предметов (монитор, системный блок, клавиатура, мышь). Их общая стоимость превышает 20 000 руб., поэтому данные затраты должны включаться в расходы путем начисления амортизации в силу ст. ст. 256 - 259 НК РФ. Однако судьи не поддержали налоговых инспекторов.

При вынесении решения в пользу фирмы арбитры сослались на п. 3 ст. 253, п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ, из них следует, что амортизация не начисляется, если объекты не отвечают определенным критериям, в этом случае затраты на приобретение имущества учитываются единовременно. Далее судьи сослались на п. 6 ПБУ 6/01 и Общероссийский классификатор основных средств, утвержденный Постановлением Госстандарта от 26 декабря 1994 г. N 359. Согласно его положениям процессор, устройства запоминающие внешние, устройства отображения информации имеют свой определенный классификационный номер и отнесены к различным группам. Например, процессоры отнесены к группе 14 3020261 "Процессоры", мониторы отнесены к группе 14 3020350 "Устройства отображения информации", принтеры - к группе 14 3020360 "Устройства ввода и вывода информации" и т.д., то есть вышеперечисленные объекты имеют разное функциональное назначение.

Как указано в вводном разделе Общероссийского классификатора ОС, объектом классификации вычислительной техники и оргтехники считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины. При этом они не составляют комплекс конструктивно сочлененных предметов, так как не монтируются на едином фундаменте, не являются единым целым с процессором, могут выполнять свои функции одновременно с несколькими процессорами.

Таким образом, функциональное назначение каждого в отдельности объекта является различным, и каждый предмет может выполнять свои функции в различной комплектации. В результате судьи признали недействительным решение инспекции о доначислении налога на прибыль и наложении штрафа. Подобные выводы содержатся и в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 22 июня 2007 г. N А29-5669/2006а, ФАС Западно-

Сибирского округа от 30 ноября 2006 г. N Ф04-2872/2006(28639-A27-40), Ф04-2872/2006(28570-A27-40).

Также отметим, что в последнее время суды чаще стали вставать на сторону компаний. Во-первых, в п. 6 ПБУ 6/01 прямо сказано, что при наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Такой вывод содержится, к примеру, в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 16 февраля 2009 г. N А55-9496/2008, от 12 февраля 2008 г. N А12-8947/07-С42 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 16 мая 2008 г. N 6047/08), Западно-Сибирского округа от 30 ноября 2006 г. N Ф04-2872/2006(28639-A27-40), Ф04-2872/2006(28570-A27-40), Уральского от 3 декабря 2007 г. N Ф09-9180/07-СЗ, Центрального округа от 5 декабря 2007 г. N А54-3349/2006-С18.

Во-вторых, отдельная часть объекта может использоваться не только в этом комплексе, но и в других. К примеру, в Постановлении от 4 февраля 2008 г. N КА-А40/13427-07-2 ФАС Московского округа пришел к выводу, что мониторы, системные блоки не являются единым целым с процессором, так как не монтируются на одном фундаменте, имеют разное функциональное назначение, могут выполнять свои функции в различной комплектации и имеют разные сроки полезного использования. Исходя из специфики применения, указанные объекты представляют собой отдельные инвентарные объекты. Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 3 декабря 2007 г. N Ф08-7770/07-2905А. Правда, в Постановлении от 10 ноября 2008 г. N Ф04-6827/2008(15577-A46-42) Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа пришел к выводу, что комплектующие для компьютера не могут выполнять свои функции в отдельности от компьютера.

4.6. Экономия на платежах по налогу на прибыль при приобретении основных средств на основе лизинга

Эффективность лизинга во многом обуславливается возможностями по оптимизации налогов. Оптимизация налогов при приобретении имущества в лизинг может состоять из следующих пунктов:

1. Оптимизация налога на прибыль за счет возможности ускоренной амортизации предмета лизинга и отнесения в полном объеме лизинговых платежей на себестоимость.

2. Экономия по налогу на имущество за счет ускоренной в три раза амортизации, так как налог на имущество прямо пропорционален сроку амортизации, то сумма налога на имущество при лизинге уменьшается в три раза.

3. Оптимизация налога на имущество в процессе эксплуатации имущества, благодаря тому, что по завершению срока договора предприятие получает имущество в собственность по остаточной стоимости, которая

фактически является нулевой.

4. Экономия (или возможность налогового планирования) по налогу на добавленную стоимость. НДС, уплаченный в составе лизинговых платежей, ставится на вычет.

5. Оптимизация налогов при лизинге позволяет экономить значительные средства, которые не выводятся из оборота, а продолжают работать. Это позволяет предприятию получать дополнительную прибыль и формировать денежный поток, необходимый для погашения лизинговых платежей.

Следует отметить, что передача имущества по договору лизинга происходит два раза:

- первый раз, когда лизингополучатель принимает имущество в пользование от лизингодателя;
- второй - при возврате имущества лизингополучателем лизингодателю, то есть после прекращения действия договора лизинга (без выкупа).

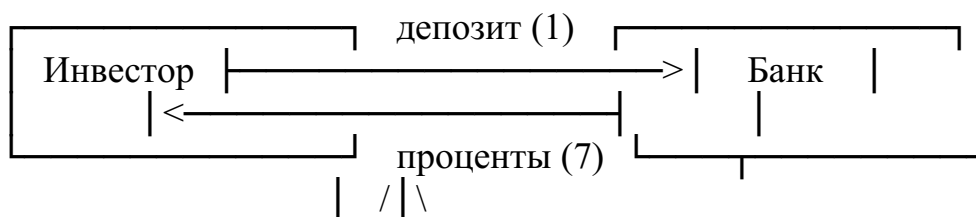
В обоих случаях операцию по передаче имущества нужно оформить документом, свидетельствующим о передаче (например, актом приема-передачи), такое требование следует из положений п. 1 ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ, где сказано, что все хозяйственные операции должны быть оформлены первичными документами.

На полученное основное средство можно открыть отдельную инвентарную карточку по форме N ОС-6, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7. При этом для учета полученного имущества можно использовать инвентарные номера, присвоенные ему самим лизингодателем, об этом сказано в п. 14 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н.

Если стороны заключили договор возвратного лизинга, передача имущества происходит еще раз (при приобретении лизингодателем имущества у будущего лизингополучателя). Такая операция в бухучете и при налогообложении оформляется как приобретение имущества, это следует из абз. 3 ст. 2 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ.

В общем виде в лизинговой схеме оптимизации прибыли участвуют компании с условными названиями "Инвестор" и "Получатель инвестиций" и два посредника - банк и лизинговая компания. При этом компания "Инвестор" готова вложить свои средства в проект, осуществляемый фирмой "Получатель инвестиций", но при этом обе компании не хотят афишировать факт сделки (рис. 1).

Схема лизинговой сделки



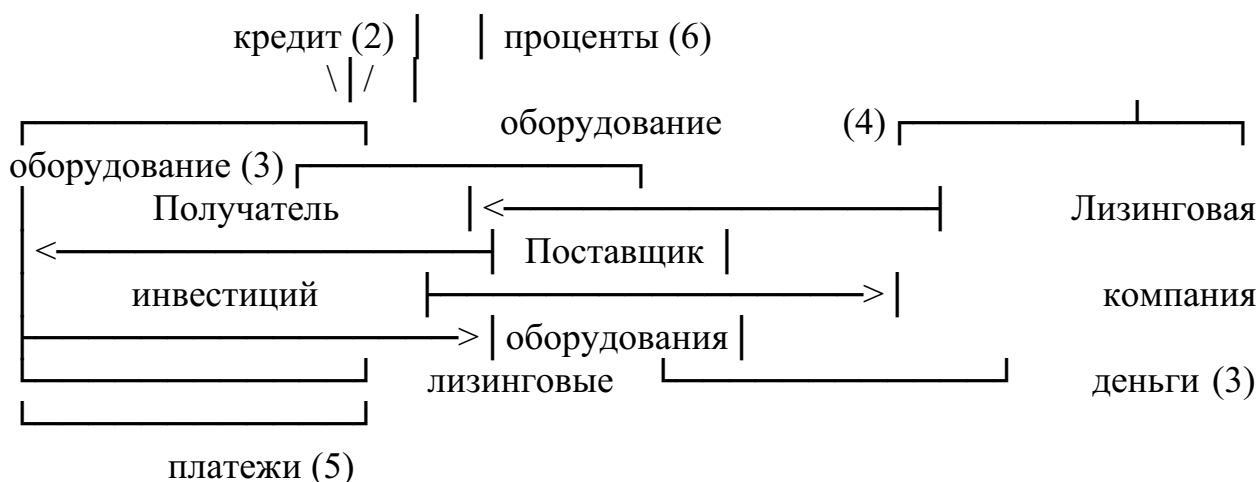


Рис. 1

Суть схемы следующая, "Инвестор" размещает вкладываемые средства на депозит в банке (рис. 1, действие 1). После этого банк выдает кредит лизинговой компании (2) на покупку у поставщика требуемого оборудования (3). Приобретенное оборудование лизинговая компания передает "Получателю инвестиций" в лизинг (4).

В установленные договором лизинга сроки "Получатель инвестиций" выплачивает лизинговой компании лизинговые платежи (5). Они состоят из вознаграждения лизинговой компании, компенсации стоимости оборудования (в размере ускоренной амортизации), процентов по кредиту, полученному лизинговой компанией от банка, и налога на имущество, который лизинговая компания уплачивает со среднегодовой остаточной стоимости оборудования. За пользование кредитом лизинговая компания перечисляет проценты банку (6). Банк выплачивает "Инвестору" проценты по депозиту (7).

Поскольку три участника схемы - "Инвестор", лизинговая компания и "Получатель инвестиций" - фактически входят в один холдинг, то их налоговые обязательства и налоговые вычеты следует оценивать в совокупности. Так, у "Инвестора" возникает только доход в виде процентов по депозиту, с этого дохода компания должна заплатить налог на прибыль. Лизинговая компания вправе принять к вычету сумму "входного" НДС, уплаченную в составе цены за приобретенное оборудование. При получении лизинговых платежей от "Инвестора" лизинговая компания должна начислять и уплачивать соответствующие суммы НДС.

Предположим, что лизинговое имущество находится на балансе лизинговой компании. Доходами лизинговой компании являются лизинговые платежи (без НДС), которые складываются из вознаграждения лизинговой компании, ускоренной амортизации оборудования, процентов по банковскому кредиту и налога на имущество. Расходы компании состоят из сумм ускоренной амортизации, процентов по кредиту и налога на имущество. Таким образом, налог на прибыль будет уплачиваться только с суммы вознаграждения лизинговой компании.

"Получатель инвестиций" будет уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы лизинговых платежей (без НДС). Суммы НДС, уплачиваемые в составе лизинговых платежей, компания сможет принять к вычету.

Таким образом, общий результат по налогу на прибыль - это уменьшение налогооблагаемой прибыли холдинга на сумму ускоренной амортизации лизингового имущества, на проценты, начисляемые банком, и на суммы налога на имущество.

Следует отметить, что схема состоит из двух частей: получения необходимых инвестиций и непосредственно использования лизинга. Первая часть схемы требует затрат на выплату вознаграждения банку, зато лизинговая часть позволяет оптимизировать налогообложение проекта. Теперь предположим, что лизинг не используется, тогда "Инвестор" выдает "Получателю инвестиций" заем, а "Получатель инвестиций", в свою очередь, берет на недостающую сумму кредит в банке. Далее "Получатель инвестиций" самостоятельно приобретает оборудование и начисляет на него амортизацию в общеустановленном порядке.

Рассмотрим налоговые последствия такой операции. В отношении НДС ситуация не изменится: "Получатель инвестиций" вправе принять к вычету сумму "входного" налога по приобретенным основным средствам, то есть такую же сумму, что и в случае применения лизинговой схемы. Однако налогооблагаемая прибыль холдинга уменьшается в данном случае только на следующие суммы: обычной амортизации, процентов, начисленных на кредит, предоставленный банком в размере недостающей суммы инвестиций, налога на имущество. При этом единственными доходами "Инвестора" будут проценты по займу, предоставленному "Получателю инвестиций". В свою очередь, у "Получателя инвестиций" расходами будут суммы амортизации по приобретенному оборудованию, проценты по займу "Инвестора", проценты по банковскому кредиту и налог на имущество.

Таким образом, при использовании лизинга холдинг получает отсрочку по уплате налога на прибыль, так как стоимость оборудования списывается в первые годы его эксплуатации в связи с ускоренной амортизацией (с коэффициентом 3 к обычной норме) и, соответственно, уменьшает налогооблагаемую прибыль этих лет. В случае же, когда лизинг не применяется, стоимость оборудования списывается в течение всего срока его использования. Кроме того, благодаря начислению ускоренной амортизации при использовании лизинга существенно снижаются платежи по налогу на имущество.

В целом применение лизинговой схемы налоговой оптимизации позволяет решить две главные проблемы. Во-первых, с помощью схемы компании получают недостающую сумму средств для приобретения основных средств. Во-вторых, схема позволяет скрыть "Инвестора", не желающего афишировать свое участие в проекте. Его денежные средства, пройдя через банк, обезличиваются, поэтому направление денежного потока от "Инвестора" к "Получателю инвестиций" не прослеживается. Лизинговая часть схемы приводит к экономии налоговых платежей по налогам на

прибыль и на имущество. К недостаткам схемы можно отнести расходы в виде выплачиваемого вознаграждения банку за участие в схеме, а также затраты на содержание дополнительной фирмы - лизинговой компании. Впрочем, эти потери компенсируются за счет оптимизации налогообложения проекта.

Особо следует отметить, что в течение срока действия договора лизинга право собственности на лизинговое имущество продолжает оставаться у лизингодателя (п. 1 ст. 11 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ). Однако стороны вправе договориться о том, на чьем балансе оно будет учитываться (п. 1 ст. 31 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ).

Бухучет имущества, переданного в лизинг, зависит от того, на чьем балансе числится объект сделки: на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя, это следует из разд. III Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15. Хотя этот документ принят в исполнение старого Плана счетов, его положения можно применять и сейчас с учетом действующих законодательства и Плана счетов.

Если лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя его следует отразить за балансом (п. 2 ст. 8 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ). Для этого используется забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства" (п. 8 Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15). При получении имущества лизингополучателем делается проводка: Дебет 001 - получено имущество по договору лизинга. При этом стоимость арендованного имущества указывается в оценке, указанной в договоре (Инструкции к Плану счетов). Таким образом, лизинговое имущество нужно принять на забалансовый учет в оценке, указанной в договоре. Учет на забалансовых счетах организует:

- лизингополучатель при получении имущества в лизинг с условием учета на балансе лизингодателя - на счет 001 "Арендованные основные средства";

- лизингодатель при передаче имущества в лизинг с условием учета на балансе лизингополучателя - на счет 011 "Основные средства, сданные в аренду", об этом сказано в Инструкции к Плану счетов (счета 001, 011).

В договоре лизинга стоимость лизингового имущества может быть указана отдельно или входить в общую сумму задолженности лизингополучателя (п. 1 ст. 10 и п. 1 ст. 28 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ, п. 4 ст. 421 ГК РФ). Таким образом, если стоимость лизингового имущества указана в договоре отдельно, то поставить объект на забалансовый учет необходимо в данной оценке. Если стоимость лизингового имущества не указана в договоре отдельно, то следует принять его к учету в стоимости, равной общей сумме лизинговых платежей. Отметим, что в общую стоимость платежей по договору лизинга входят возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга, компенсация расходов, связанных с оказанием услуг по договору лизинга, а также доход лизингодателя, включая НДС (п. 1 ст. 28 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ).

К счету 001 также можно организовать аналитический учет: по лизингодателям или по каждому объекту, полученному в лизинг. При этом полученные в лизинг основные средства, находящиеся за пределами России, учитываются на счете 001 обособленно, такие правила предусмотрены в Инструкции к Плану счетов.

Договор лизинга может включать в себя условие об оказании лизингополучателем дополнительных услуг (п. 2 ст. 7 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ). Расходы, связанные с получением лизингового имущества, которые по договору или закону должен оплатить лизингополучатель (например, транспортировка), отражаются в бухучете проводками:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91-2...) Кредит 76 (60, 70, 69...) - отражены расходы, связанные с получением имущества в лизинг (в зависимости от характера использования полученного имущества - в основной деятельности, для управленческих нужд и т.д.). Это следует из п. п. 5, 7 и 11 ПБУ 10/99.

Рассмотрим пример: ООО "Крокус" в январе 2010 г. получило в лизинг производственное оборудование. Согласно условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя. В договоре лизинга стороны установили стоимость лизингового имущества в размере 1 200 000 руб.

В бухучете ООО "Крокус" сделаны следующие записи: в январе 2010 г.:

Дебет 001 - 1 200 000 руб. - отражена стоимость оборудования, полученного по договору лизинга (в оценке, указанной в договоре).

Если имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то оно принимается к учету как основное средство, для этого к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" следует открыть субсчет "Имущество, полученное в лизинг" и отразить на нем:

- стоимость имущества, полученного по договору лизинга (согласно акту приема-передачи или договору);

- затраты, связанные с получением имущества в лизинг, если договором или законом предусмотрено, что такие расходы несет лизингополучатель (например, расходы на доставку).

При получении лизингового имущества на баланс формируются следующие проводки:

Дебет 08, субсчет "Имущество, полученное в лизинг",

Кредит 76 (60) - отражена стоимость имущества, полученного по договору лизинга (без НДС, т.к. передача лизингового имущества на баланс лизингополучателю не облагается этим налогом);

Дебет 08, субсчет "Имущество, полученное в лизинг",

Кредит 76 (60, 70, 69...) - отражены затраты, связанные с получением имущества в лизинг.

После этого следует принять лизинговое имущество к учету на счет 01 "Основные средства". Для этого к счету 01 открывается отдельный субсчет "Основные средства, полученные в лизинг". Такой порядок следует из п. 8 Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. N 15, и Инструкции к Плану счетов (счета 01, 08).

Разберем пример: ООО "Пашня" в январе 2010 г. получило по договору лизинга производственное оборудование, стоимость лизингового имущества по договору составляет 700 000 руб. Кроме того, по условиям договора ООО "Пашня" несет расходы на доставку оборудования, для этого организация привлекает стороннего перевозчика, стоимость его услуг составляет 49 560 руб. (в т.ч. НДС - 7560 руб.). По условиям договора оборудование числится на балансе лизингополучателя.

Для отражения в бухучете операции по получению имущества в лизинг в компании открыты следующие субсчета: к счету 08 - субсчет "Имущество, полученное в лизинг" и к счету 01 - субсчет "Основные средства, полученные в лизинг". В бухучете ООО "Пашня" сделаны следующие записи:

Дебет 08, субсчет "Имущество, полученное в лизинг",

Кредит 76 - 700 000 руб. - отражена стоимость полученного в лизинг оборудования;

Дебет 08, субсчет "Имущество, полученное в лизинг",

Кредит 60 - 42 000 руб. (49 560 руб. - 7560 руб.) - отражены расходы на доставку предмета лизинга силами стороннего перевозчика;

Дебет 19 Кредит 60 - 7560 руб. - учтена сумма "входного" НДС со стоимости услуг доставки;

Дебет 01, субсчет "Основные средства, полученные в лизинг", Кредит 08, субсчет "Имущество, полученное в лизинг", - 742 000 руб. (700 000 руб. + 42 000 руб.) - введено в эксплуатацию оборудование, полученное в лизинг;

Дебет 68, субсчет "Расчет по НДС", Кредит 19 - 7560 руб. - принят к вычету "входной" НДС со стоимости услуг по доставке;

Дебет 60 Кредит 51 - 49 560 руб. - оплачены услуги стороннего перевозчика по доставке.

Амортизацию по лизинговому имуществу (в течение срока действия договора) должна начислять та сторона, на балансе которой учитывается предмет лизинга. Поэтому, если лизинговое имущество получено на баланс лизингополучателя, то он должен начислять амортизацию; в обратной ситуации, если имущество остается на балансе лизингодателя, амортизировать имущество будет сам лизингодатель. Такой порядок следует из п. 2 ст. 31 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ, п. 50 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н.

Начислять амортизацию нужно начиная с месяца, следующего за тем, в котором имущество было принято к учету в качестве основного средства (на счет 01) (п. 21 ПБУ 6/01, п. 61 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н). Срок полезного использования лизингового имущества в бухучете можно ограничить сроком действия договора лизинга (абз. 5 п. 20 ПБУ 6/01, п. 59 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н). При этом договор лизинга может предусматривать ускоренную амортизацию лизингового имущества (п. 1 ст. 31 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ).

Отметим, что договор лизинга может предусматривать и выкуп имущества лизингополучателем. В этом случае по окончании срока действия договора (или до окончания срока, но после выплаты выкупной стоимости) собственником полученных объектов становится лизингополучатель.

С точки зрения налогообложения транспортным налогом, его должна начислять и платить та сторона договора лизинга, на которую зарегистрировано транспортное средство (ст. 357 НК РФ).

Как уже отмечалось, при расчете налога на прибыль учет лизингового имущества зависит от того, на чьем балансе оно числится: на балансе лизингополучателя или на балансе лизингодателя, такой вывод основан на положениях п. 10 ст. 258 НК РФ. Если лизинговое имущество (как правило, имущество стоимостью более 20 000 руб.) переходит на баланс лизингополучателя, то его необходимо включить в состав амортизируемого имущества (при выполнении всех необходимых условий) (п. 1 ст. 256, п. 10 ст. 258 НК РФ), при этом исключение предусмотрено для:

- объектов непроизводственного значения, полученных в лизинг, они не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 252 и п. 1 ст. 256 НК РФ);
- организаций, которые используют кассовый метод налогового учета.

Дело в том, что при кассовом методе допускается амортизация только оплаченного имущества, полученного в собственность (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ). А поскольку лизинговое имущество может перейти в собственность лизингополучателя только в случае, если предусмотрен его выкуп, амортизировать полученный объект до этого момента нельзя (Письмо Минфина России от 15 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/761).

Возникает вопрос: как подтвердить первоначальную стоимость имущества, полученного в лизинг, если это имущество согласно договору учитывается на балансе лизингополучателя?

Стоимость лизингового имущества определяется как сумма расходов (без НДС), которые понес лизингодатель на приобретение, изготовление, сооружение объекта (абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ). Поэтому организации-лизингополучателю необходимо получить у лизингодателя данные о первоначальной стоимости предмета лизинга, отраженные в его налоговом учете (Письмо Минфина России от 30 июля 2004 г. N 03-03-08/117).

Первоначальную стоимость лизингового имущества стороны сделки также могут прописать непосредственно в договоре лизинга (п. 1 ст. 10 Закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ, п. 4 ст. 421 ГК РФ). Кроме того, необходимая сумма может быть указана в акте приема-передачи имущества, которым оформляется сдача в лизинг (Указания, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7, п. 1 ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ).

Если стоимость лизингового имущества не выделена отдельно ни в договоре лизинга, ни в акте приема-передачи, то следует попросить лизингодателя представить любой другой источник информации. Например, заверенную выписку из его налогового регистра учета основных средств. Кроме того, в частных разъяснениях представители контролирующих

ведомств рекомендуют иметь копии документов, подтверждающих расходы лизингодателя на приобретение лизингового имущества.

В целях оптимизации налога на прибыль в договоре лизинга должна быть предусмотрена ускоренная амортизация лизингового имущества. При начислении амортизации в налоговом учете можно применить специальный коэффициент ускорения, но не выше 3. Воспользоваться этим правом не получится, если предмет лизинга относится к первой, второй или третьей амортизационной группе, это сказано в п. 2 ст. 259.3 НК РФ. При этом амортизацию на объект, полученный в лизинг, следует начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ), это правило полностью применимо при методе начисления (п. 3 ст. 272 НК РФ). Если же лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель не может отнести его в состав амортизируемого имущества и начислять по нему амортизацию (п. 1 ст. 256, п. 10 ст. 258 НК РФ).

Расходы, связанные с получением имущества в лизинг (например, расходы на доставку), не увеличивают его первоначальную стоимость, поскольку ее формирует лизингодатель. Но их можно учесть (в течение срока договора лизинга) при расчете налога на прибыль в составе прочих производственных расходов при условии, что обязанность нести их возложена на лизингополучателя договором или законом (п. 1 ст. 252 НК РФ), например, к таким затратам относятся:

- расходы на содержание служебного транспорта (при доставке собственными силами) - на основании пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ;
- расходы по оплате услуг сторонних исполнителей (при выполнении доставки с привлечением стороннего перевозчика) - на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Такие разъяснения даны в Письмах Минфина России от 21 ноября 2008 г. N 03-03-06/1/645 и от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/215.

В свою очередь, затраты, связанные с получением в лизинг объектов непроизводственного назначения, при расчете налога на прибыль не учитываются. Дело в том, что все расходы, уменьшающие налоговую базу, должны быть экономически обоснованы (п. 1 ст. 252 НК РФ), то есть связаны с производственной деятельностью организации.

Если организация применяет метод начисления, затраты, связанные с получением имущества в лизинг, учитываются в том периоде, к которому они относятся (например, расходы на доставку силами стороннего перевозчика - после получения от него документа, подтверждающего факт оказания услуги) (абз. 1 п. 1 ст. 272 НК РФ). При использовании кассового метода расходы, связанные с получением имущества в лизинг, признаются после их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

В целом можно сделать вывод, что лизинг - это законная возможность снизить налогооблагаемую базу компании:

- во-первых, за счет снижения платежей по налогу на прибыль через ускоренную амортизацию поставляемого в лизинг оборудования. При лизинговых операциях в соответствии с российским законодательством

имеется возможность амортизировать оборудование с применением коэффициента ускоренной амортизации - 3. Таким образом, наибольшую эффективность лизинговые операции дают компаниям, имеющим большую налогооблагаемую прибыль, т.к. позволяют существенно уменьшить платежи по налогу на прибыль;

- во-вторых, сумма НДС по договору лизинга в полном объеме ставится на вычет;

- в-третьих, за счет сокращения сроков амортизации компания-лизингополучатель не платит налог на имущество в полном объеме.

4.7. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью посредника

Освобождение компании, применяющей УСН, от уплаты налога на прибыль, налога на имущество, а также статус неплательщика НДС часто используются для перевода на нее части прибыли. Один из распространенных способов - использование посреднических договоров. Например, несколько компаний (это могут быть скрыто аффилированные лица) заключают договор комиссии. При этом комиссионером является "упрощенец", а компания на общей системе налогообложения - комитентом. Комиссионное вознаграждение устанавливается в максимальном размере, сопоставимом с прибылью комитента. В результате основной финансовый результат остается у компании, применяющей УСН.

Чтобы избежать обвинений в фиктивности операций, необходимо соблюдать меры предосторожности, в том числе:

- у сторон должны быть доказательства реальности проводимых сделок (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 апреля 2007 г. N А56-13500/2006), в частности, клиенты должны общаться именно с комиссионером, а не с комитентом напрямую;

- комитент должен обосновать большой размер вознаграждения, чтобы не дать налоговым инспекторам повод доначислить налоги в результате отклонения цен от рыночных (ст. 40 НК РФ). Можно указать в документах, что посредник оказывал, к примеру, эксклюзивные услуги (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 августа 2007 г. N А74-3208/06-Ф02-5122/07), в этом случае будут отсутствовать идентичность и однородность сравниваемых работ или услуг.

Заметим, что комитент, работающий по общей системе налогообложения, при данном способе налоговой экономии достигает отсрочки момента уплаты НДС. В этом случае реализация и, соответственно, момент уплаты НДС наступят, когда товар перейдет в собственность конечного покупателя.

Таким образом, применение налоговой оптимизации с помощью посреднической компании, применяющей упрощенную систему налогообложения, позволяет существенно снизить налоговые платежи. Большинство налоговых схем строится на том, что крупные фирмы

переносят часть своей налоговой нагрузки на дочерние организации, работающие на УСН. Экономия достигается за счет того, что сумма НДС, налога на прибыль и налога на имущество всегда оказывается больше суммы единого налога при УСН.

Следует отметить, что новую организацию лучше создавать в форме общества с ограниченной ответственностью, дело в том, что акционерные общества должны вести бухгалтерский учет согласно ст. 88 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах". Закон же об обществах с ограниченной ответственностью такой обязанности не предусматривает, а потому ООО, переведенное на УСН, сможет не вести бухгалтерский учет, как это предусмотрено п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Переводя новую фирму на упрощенную систему налогообложения, необходимо выбрать налогооблагаемую базу по единому налогу. Как известно, такой базой могут быть либо доходы, либо разница между доходами и расходами. В первом случае налог начисляют по ставке 6 процентов, а во втором - по ставке 15 процентов. При этом в процессе налоговой оптимизации доходом посредника является вознаграждение за оказанные услуги, а расходом - средства, истраченные на зарплату персонала, аренду помещений, а также закупку офисного оборудования и канцелярских товаров. Платить единый налог с доходов выгодно, если затраты составляют лишь незначительную часть от полученного дохода, а начислять налог с доходов, уменьшенных на расходы, стоит тем фирмам, у которых выручка лишь незначительно превышает истраченные средства. Таким образом, прежде чем определиться с выбором облагаемой базы по единому налогу, нужно соотнести предполагаемые доходы фирмы-посредника с ее расходами. Также нужно оценить, какая часть расходов будет приходиться на взносы в Пенсионный фонд РФ и на пособия по временной нетрудоспособности.

Выбирая налогооблагаемую базу по единому налогу, нельзя оставить без внимания еще и такой аспект, как простота учетной работы. В этом смысле, безусловно, предпочтительнее начислять налог на доходы. Во-первых, бухгалтеру не придется вести трудоемкий учет расходов. А во-вторых, фирма избежит споров с налоговиками по поводу того, можно ли учесть тот или иной расход при расчете единого налога или нет, как показывает практика, такие споры отнюдь не редкость.

Суть схемы в следующем, предположим, что торговая компания закупает для своей деятельности товары, их покупную стоимость включает в расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход. Далее товары передаются для реализации комиссионеру - фирме, применяющей УСН. При этом налог комиссионера-посредника с полученного дохода составит всего лишь 6 процентов, а если бы компания (комитент) не уменьшила свой доход на сумму этого вознаграждения, то пришлось бы начислить налог на прибыль по ставке 20 процентов.

Отметим, что головная компания должна заключить с

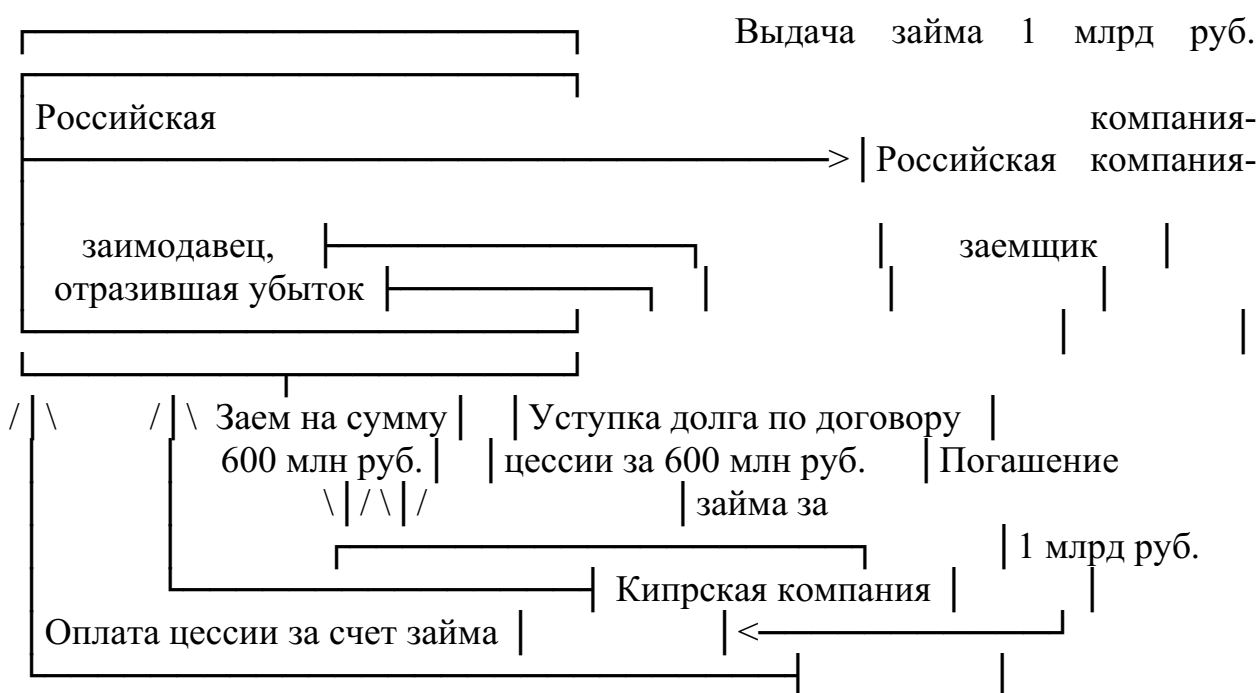
фирмами-"упрощенцами" договор комиссии. Простая перекупка по схеме - продавец реализует товар фирме, работающей на УСН, а она, в свою очередь, реализует его с торговой наценкой - в данном случае некорректна. Так как это приведет к существенному росту доходов фирмы, переведенной на упрощенную систему, что увеличивает налогооблагаемую базу при объекте "доходы". А если общая сумма доходов достигнет 60 млн руб. в 2010 г., то компания вообще потеряет право на применение УСН и ей придется уплачивать налоги по общей системе налогообложения (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

В целом данную схему можно применить и при покупке основных средств. В этом случае вознаграждение посредника будет включено в их первоначальную стоимость, в результате компании удастся существенно увеличить свои амортизационные отчисления.

Таким образом, можно сделать вывод, что при реализации продукции или товаров компания платит налог с полученной прибыли. Один из путей уменьшения этой прибыли - это увеличение расходов, учитываемых при ее расчете. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ посреднические вознаграждения можно включать в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Поэтому вознаградив посредника за помощь в реализации продукции или товаров, компания уменьшит на эту сумму свою налогооблагаемую прибыль. А налог фирм-посредников составляет всего лишь 6 процентов от их вознаграждения.

На практике встречаются налоговые схемы по переводу крупных сумм прибыли из России, где она облагается по ставке 20 процентов, на Кипр, где применяется ставка 10 процентов. Для этого организуется цепочка посреднических фирм, которые заключают договоры займа и цессий (рис. 2).

Схема перевода прибыли на Кипр с помощью цессии



Погашение займа в сумме _____
600 млн руб. из средств,
полученных от
российского заемщика

Рис. 2

Опишем суть схемы, выявленной сотрудниками ФНС. Первым звеном цепи был заем, предоставленный дружественной российской компании в размере 1 млрд руб. под 14 процентов годовых. Заемщик не вернул эти средства, после чего компания переуступила право требования по обязательству аффилированной кипрской компании за 600 млн руб. При этом у российской компании-заимодавца возник внереализационный убыток на сумму дисконта по цессии и процентов по займу. Этот убыток уменьшил налоговую базу по российскому налогу на прибыль в полном объеме (п. 2 ст. 279 НК РФ).

В дальнейшем заемщик все-таки вернул кипрской компании долг в полном объеме (1 млрд руб.), а также проценты, которые он учел в своих налоговых расходах. При этом у организации на Кипре образовался доход в виде дисконта и процентов, облагаемый кипрским подоходным налогом по ставке 10 процентов.

Налоговики при проверке обвинили российскую компанию в получении необоснованной налоговой выгоды, выразившейся в том, что компания искусственно создала условия, позволившие ей получить убыток на сумму более 400 млн руб. В качестве доказательства взаимозависимости всех участников налоговики привели схему движения денег. Так, помимо займа в 1 млрд руб., российская компания-заимодавец выдала также заем кипрской компании как раз на те же 600 млн руб., за которые последняя приобрела у нее долг. При этом этот заем был возвращен кипрской организацией за счет средств, полученных ею от российской компании-заемщика. То есть налоговики указывают, что деньги прошли по замкнутому кругу, что свидетельствует о взаимозависимости всех участников. В результате налоговики посчитали, что убыток от переуступки права требования по займу был сформирован искусственно. Инспекторы доначислили налог на прибыль, а также штрафы и пени.

Однако аргументы налоговиков о взаимозависимости компаний, участвовавших в схеме, выглядят очень слабыми - нет никаких доказательств взаимосвязи, помимо замкнутой цепочки движения денежных средств. Кроме того, проверяющие не исследовали причины, по которым долг был переуступлен с таким значительным дисконтом. Возможно, в этой переуступке содержалась очевидная деловая цель - минимизация возможного убытка от вероятного невозврата долга.

Еще одна налоговая схема заключается в передаче в аренду посредническим компаниям торговых мест в торговом комплексе, которые, в свою очередь, сдают их в субаренду конечным пользователям через агента.

Эта схема давно известна налоговикам, однако в классическом виде она предусматривает, что арендаторы-посредники должны применять упрощенную систему налогообложения. Тогда достигается экономия по налогу на прибыль за счет трансфертного перевода ее на льготный (упрощенный) режим налогообложения. В рассматриваемом же сотрудниками ФНС случае арендаторы-посредники применяли общую систему из-за значительных сумм выручки (30 - 37 млн руб. в месяц у каждой). Однако остальные элементы схемы были на месте: торговые места передавались в субаренду по ценам в 25 раз выше, чем сдавал их в аренду посредникам собственник имущества.

Оказалось, что посредники снижали налог на прибыль иными методами (каждая компания - своим). Так, первая компания использовала в своей деятельности труд инвалидов (более 50% от списочной численности), поэтому перечисляла весь полученный доход (разницу между арендной и субарендной платой) в качестве взноса на цели социальной защиты инвалидов в дружественную инвалидную компанию и учитывала этот взнос в расходах (пп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ). После чего региональная общественная организация инвалидов, которой перечислялся взнос, приобретала на все деньги векселя фирм-"однодневок".

Вторая же компания-посредник на весь свой доход приобретала опционы на право аренды торговых мест и учитывала эти суммы в расходах. Причем опционы приобретались не у собственника торгового комплекса, а у некой кипрской компании, неизвестно какое отношение имеющей к аренде этого имущества. Кстати, как указывают налоговики, все три компании на момент проведения проверки уже сменили своих учредителей, директоров и места постановки на учет (выбыли из Москвы в Петропавловск-Камчатский, Нижний Новгород и Киров). Поэтому, для того чтобы доказать мнимость операций, налоговики дополнительно опросили работников компании-агента, которые собирали деньги с конечных арендаторов и передавали их компаниям-посредникам. Опрошенные работники показали, что ранее они работали в компании - владельце торгового комплекса, затем им предложили уволиться. Одновременно некая организация предложила им работу в аналогичных должностях в этом же торговом комплексе. С тех пор, как указали опрашиваемые, "...организации сменяют друг друга, но наши рабочие места не меняются, мы периодически пишем заявления об увольнении из одной организации и одновременно пишем заявления о приеме на работу в другой организации".

В результате налоговики признали заключение договоров с компаниями-посредниками фиктивным и доначислили компании - владельцу имущества более 400 млн руб. налогов (исходя из цен, по которым торговые места снимали конечные арендаторы), а также штраф и пени.

Слабым местом доказательной базы этого дела для налоговиков является отсутствие взаимозависимости компаний-посредников и компании - владельца торговых мест. В этом случае налоговики не имели права применять контроль цен и говорить об их занижении. Ведь у владельца

здания могли быть веские причины передавать торговые места в аренду по стоимости ниже, чем платили конечные арендаторы. Ведь, по сути, торговый комплекс сдавался двум посредникам целиком - у владельца не было необходимости искать арендаторов и ежемесячно собирать с них деньги. Таким образом, налоговики не доказали взаимозависимости владельца торгового комплекса и недобросовестных посредников, а также согласованности их действий, направленных на уклонение от уплаты налогов. Впрочем, учитывая, что все три компании уже сменили собственников, руководство и место регистрации, судиться по этому поводу с налоговиками никто не собирается. Торговый комплекс наверняка уже давно передан с баланса бывшей компании-владельца, которую теперь бросят и обанкротят.

Это дело примечательно еще и тем, что налоговики, проводившие проверку, прямо указывают на участие в организации схемы сторонних консультантов, адвокатов и аудиторов. Инспекторы выяснили, что интересы всех трех компаний представляет один и тот же налоговый адвокат, а интересы обслуживающего компанию банка, организации инвалидов и кипрские компании - специалист из той же адвокатской конторы. А учредитель этой адвокатской конторы одновременно председательствует в совете директоров обслуживающего банка. Также налоговики обнаружили договоры на оказание консультационных услуг, заключенные участниками схемы с одной из аудиторских компаний. И письменные консультации ее специалистов, касающиеся элементов раскрытой схемы.

4.8. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью собственного сайта в Интернете

Затраты на создание, размещение и поддержание работы сайта в Интернете могут составлять значительные суммы и учесть их налогоплательщик может при расчете налога на прибыль, тем самым сократив налогооблагаемую базу.

В целом сайт является компьютерной программой (ст. 1261 ГК РФ), поэтому создание сайта - это разработка специальной компьютерной программы. Организация может разработать сайт собственными силами (в т.ч. с привлечением сторонних специалистов по договору авторского заказа) или обратиться в специализированную организацию. При этом, чтобы открыть сайт, помимо разработки компьютерной программы, организации необходимо:

- зарегистрировать доменное имя сайта;
- оплатить услуги хостинга - аренды места на сервере провайдера, где будет размещен сайт.

Компьютерные программы являются объектом авторских прав (п. 1 ст. 1259 ГК РФ). Поэтому порядок отражения в бухучете расходов на создание сайта зависит от того, какие права на него принадлежат организации - исключительные или неисключительные. При наличии у организации

исключительных прав на сайт разработчики не вправе создавать такой же сайт для других лиц. То есть сайт является уникальным, и организация становится его единственным владельцем. При наличии у организации неисключительных прав на сайт разработчики могут создать подобный сайт и для других лиц (п. 1 ст. 1297 и пп. 1 п. 1 ст. 1236 ГК РФ).

Если сайт создается собственными силами, то исключительные права на него могут принадлежать организации при следующих случаях:

- если в трудовом или ином договоре с сотрудником, занятым разработкой сайта, не предусмотрено сохранение за ним всех исключительных прав на сайт (ст. 1261, п. 2 ст. 1295 ГК РФ);

- если в договоре авторского заказа со сторонним специалистом не предусмотрено, что исключительные права на сайт принадлежат исполнителю (п. п. 1 и 3 ст. 1296 ГК РФ);

- если в договоре подряда или в договоре НИОКР, которые прямо не предполагают создание сайта, предусмотрено, что исключительные права на сайт принадлежат организации-заказчику (п. 1 ст. 1297 ГК РФ).

Если все исключительные права на сайт принадлежат организации (а не разработчикам), то его можно учесть в составе нематериальных активов. При этом должны соблюдаться и другие условия, перечисленные в п. 3 ПБУ 14/2007, а именно:

- исключительные права на сайт подтверждены документально;
- организация в ближайшие 12 месяцев не планирует передать (продать) исключительные права на сайт;

- сайт используется в производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд;

- использование сайта может принести экономические выгоды (доходы);

- срок использования сайта превышает 12 месяцев;

- первоначальная стоимость сайта может быть определена.

Важно отметить, что регистрировать исключительные права на сайт в Роспатенте не обязательно (ст. 1262 ГК РФ). В свою очередь, если организации принадлежат все исключительные права на сайт, то срок их действия не ограничен во времени. Поэтому для целей бухучета срок использования созданного сайта определяется исходя из срока, в течение которого планируется использовать его для управленческих нужд, производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) и иного извлечения доходов, но не более срока деятельности организации, об этом сказано в п. 26 ПБУ 14/2007.

Срок полезного использования сайта необходимо утвердить приказом руководителя организации. В бухучете сайт учитывается в составе нематериальных активов по первоначальной стоимости, она равна сумме всех затрат на разработку сайта, которые включают в себя:

- расходы на оплату услуг и работ сторонних организаций;

- зарплату сотрудников, непосредственно участвовавших в разработке;

- взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и страхование от несчастных случаев и профзаболеваний;

- расходы на содержание основных средств (другого имущества) и нематериальных активов, используемых при создании нового актива, а также суммы амортизации, начисленные по ним;

- невозмещаемые суммы налогов и сборов;

- государственные, патентные и другие аналогичные пошлины;

- таможенные пошлины и сборы;

- другие аналогичные расходы, об этом сказано в п. п. 8 и 9 ПБУ 14/2007.

В первоначальную стоимость включаются также расходы на разработку (приобретение) графического дизайна сайта (т.е. компьютерной программы). Несмотря на то что дизайн сайта является объектом авторских прав (абз. 7 п. 1 ст. 1259 ГК РФ), учесть его как самостоятельный объект нематериальных активов нельзя. Объясняется это тем, что сам по себе дизайн сайта не может принести организации экономических выгод. А это является одним из основных условий признания объекта в составе нематериальных активов (пп. "а" п. 3 ПБУ 14/2007).

Расходы на создание сайта предварительно учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Специального субсчета для этих расходов Планом счетов не предусмотрено, поэтому его необходимо создать самостоятельно. Субсчет, например, можно назвать "Создание нематериальных активов".

Дебет 08, субсчет "Создание нематериальных активов",

Кредит 60 (10, 68, 69, 70, 76...) - учтены расходы на создание сайта, который будет включен в состав нематериальных активов.

После выполнения всех условий для признания сайта в составе нематериальных активов следует завести на него карточку по форме N НМА-1 и сделать проводку:

Дебет 04 Кредит 08, субсчет "Создание нематериальных активов", - учтен сайт в составе нематериальных активов. Далее стоимость сайта, учтенного в составе нематериальных активов, списывают через амортизацию (п. 23 ПБУ 14/2007).

Если условия для включения сайта в состав нематериальных активов не выполняются (например, у организации нет на него исключительных прав или срок полезного использования сайта составляет менее 12 месяцев), то затраты на его разработку отражаются на счете 97 "Расходы будущих периодов" (п. 18 ПБУ 10/99 и п. 65 Положения, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н). При этом делается проводка: Дебет 97 Кредит 60 (10, 68, 69, 70, 76...) - учтены расходы на создание сайта.

После начала использования сайта затраты на его разработку, учтенные в составе расходов будущих периодов, подлежат списанию. Порядок списания расходов, относящихся к нескольким отчетным периодам, организация устанавливает самостоятельно. Например, расходы на создание сайта можно списывать равномерно в течение периода, утвержденного приказом руководителя организации. Выбранный вариант списания расходов будущих периодов закрепите в учетной политике для целей бухучета, об этом сказано в п. 65 Положения, утвержденного Приказом Минфина России

от 29 июля 1998 г. N 34н.

В бухучете списание расходов на создание сайта отражается проводками: Дебет 26 (44) Кредит 97 - списаны расходы на создание сайта.

На практике возникает вопрос: как отразить в бухучете расходы на регистрацию доменного имени сайта, так как оно не является объектом интеллектуальной собственности (результатом интеллектуальной деятельности), поэтому в качестве отдельного объекта нематериальных активов доменное имя не учитывается. Это следует из п. 3 ПБУ 14/2007, аналогичная точка зрения отражена в Письме Минфина России от 26 марта 2002 г. N 16-00-14/107.

Однако без доменного имени сайт не может функционировать. Поэтому, если сайт учитывается в составе нематериальных активов, расходы на первичную регистрацию доменного имени следует включить в его первоначальную стоимость: Дебет 08, субсчет "Создание нематериальных активов", Кредит 60 (76) - учтены расходы на первичную регистрацию доменного имени сайта, такой порядок следует из п. 9 ПБУ 14/2007. Затраты на последующую регистрацию доменного имени учитываются в составе: расходов будущих периодов или текущих расходов.

Срок, на который регистрируется доменное имя, организация выбирает самостоятельно. Если этот срок превышает один месяц, то расходы на регистрацию доменного имени следует отразить в составе расходов будущих периодов:

Дебет 97 Кредит 60 (76) - учтены расходы на последующую регистрацию доменного имени сайта.

Если доменное имя зарегистрировано на срок, не превышающий месяц, то регистрационные расходы учитываются в составе текущих расходов организации:

Дебет 26 (44) Кредит 60 (76) - списаны расходы на последующую регистрацию доменного имени.

Затраты на регистрацию доменного имени, учтенные в составе расходов будущих периодов, подлежат списанию. Порядок их списания организация устанавливает самостоятельно. Как правило, компании списывают такие расходы равными долями в течение срока, на который зарегистрировано доменное имя. Списание затрат, учтенных в составе расходов будущих периодов, отражается проводками:

Дебет 26 (44) Кредит 97 - списаны расходы на последующую регистрацию доменного имени. Такой порядок учета расходов на последующую регистрацию доменного имени следует из п. 65 Положения, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

Затраты на оплату услуг хостинга в бухучете относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Как правило, после заключения договора хостинга организация ежемесячно перечисляет провайдеру плату за услуги, а провайдер по итогам месяца предоставляет организации акт (отчет) об оказании услуг хостинга. При отражении предоставленных услуг в бухучете делается проводка:

Дебет 26 (44) Кредит 60 (76) - учтены услуги хостинга (на основании акта (отчета) провайдера об оказании услуг).

В налоговом учете организации расходы на создание сайта могут учитываться в составе:

- нематериальных активов;
- прочих расходов, связанных с производством и реализацией (если организация создает сайт, который не является нематериальным активом, силами сторонней организации);
- расходов на оплату труда, приобретение материалов и прочих расходов (если организация создает сайт, который не является нематериальным активом, собственными силами).

При этом расходы на создание сайта учитываются в налоговом учете в составе нематериальных активов при соблюдении следующих условий:

- организации принадлежат исключительные права на сайт;
- срок использования сайта превышает 12 месяцев;
- сайт создан для целей производства продукции (оказания услуг, выполнения работ), управленческих целей;
- использование сайта приносит организации доход, об этом сказано в п. 3 ст. 257 НК РФ.

В налоговом учете затраты на создание сайта стоимостью свыше 20 тыс. руб. списываются в расходы через начисление амортизации (п. 1 ст. 256 НК РФ). Если же сайт создан сторонней организацией и используется в деятельности, направленной на получение доходов, но его критерии не удовлетворяют требованиям, предусмотренным для нематериальных активов, то затраты на создание сайта включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, включение затрат на создание сайта в состав прочих расходов является одним из способов уменьшения налогооблагаемой прибыли, так как:

- данные расходы учитываются сразу после их осуществления;
- развитие сети Интернет и увеличение объема продаж благодаря позиционированию компании в данной сети обосновывают необходимость расходов на создание сайта;
- расходы на создание сайта трудно оценивать и определять их обоснованность исходя из положений ст. 40 НК РФ, поэтому суммы расходов на создание сайта, дальнейшее его обслуживание и обновление могут быть значительными. Главное, иметь грамотно составленные документы (договор, акт об оказании услуг и т.д.), подтверждающие оказанные услуги и характеризующие уровень проведенных работ, для этого в акте можно указать количество человеко-часов затраченных на создание сайта и стоимость одного такого часа.

При этом, если организация применяет кассовый метод, указанные расходы должны быть не только осуществлены (начислены), но и оплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ). Если же сайт, который не соответствует критериям нематериального актива, организация создает собственными силами, то

расходы на его создание учитываются при расчете налога на прибыль по статьям затрат (как расходы на оплату труда, приобретение материалов, необходимых для создания сайта и т.д.) (ст. 255, п. 1 ст. 254 НК РФ).

Отметим, что, если организация применяет метод начисления, налоговую базу следует уменьшать по мере возникновения расходов на создание сайта (п. 1 ст. 272 НК РФ). Например, стоимость материалов учитывается после их списания со склада, а зарплата сотрудников - в месяце начисления. Именно в этот момент расходы признаются экономически обоснованными (п. 1 ст. 252 НК РФ). Если же организация применяет кассовый метод, то налоговую базу необходимо уменьшать при условии оплаты понесенных расходов (п. 3 ст. 273 НК РФ). Например, материалы, используемые при создании сайта, должны быть не только списаны, но и оплачены поставщику (пп. 1 п. 3 ст. 273, п. 5 ст. 254 НК РФ).

Рассмотрим ситуацию, как при расчете налога на прибыль отразить расходы компании на регистрацию доменного имени сайта.

Как уже отмечалось, доменное имя сайта не является объектом интеллектуальной собственности (результатом интеллектуальной деятельности). Кроме того, как самостоятельный объект доменное имя не способно приносить организации экономическую выгоду. Поэтому в качестве отдельного объекта нематериальных активов доменное имя не учитывается (п. 3 ст. 257 НК РФ). Однако без доменного имени сайт не может функционировать, поэтому если сайт учитывается в составе нематериальных активов, расходы на первичную регистрацию доменного имени следует включить в его первоначальную стоимость (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Затраты на последующую регистрацию доменного имени необходимо учитывать в составе прочих расходов (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если организация использует метод начисления, то расходы на последующую регистрацию доменного имени учитываются равномерно в течение всего срока действия договора. Если такой срок в договоре не указан, то расходы можно учесть единовременно (т.е. в момент, когда орган, осуществляющий регистрацию, выдал организации документы, свидетельствующие о перерегистрации доменного имени на новый срок) (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Если же организация применяет кассовый метод, то дополнительным условием для признания затрат на перерегистрацию доменного имени является их оплата (п. 3 ст. 273 НК РФ). Такую позицию подтверждает и налоговая служба (Письмо УФНС России по г. Москве от 17 января 2007 г. N 20-12/004121).

На практике также возникает вопрос: можно ли при расчете налога на прибыль учитывать затраты на создание сайта в составе расходов на рекламу. На сайте размещается рекламная информация организации, при этом сайт не является нематериальным активом.

Если на сайте размещена рекламная информация организации, то компания вправе учесть затраты на его создание в составе расходов на рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ). Причем для расчета налога на прибыль такие

расходы принимаются без ограничений, это связано с тем, что Интернет отнесен к телекоммуникационным сетям (п. 8 ст. 28 Закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ). А расходы на рекламу, распространяемую через телекоммуникационные сети, при расчете налога на прибыль не нормируются (абз. 5 п. 4 ст. 264 НК РФ). Аналогичная точка зрения отражена в Письмах Минфина России от 29 января 2007 г. N 03-03-06/1/41, от 12 марта 2006 г. N 03-03-04/2/54, УФНС России по г. Москве от 26 августа 2005 г. N 20-08/60490.

Рассмотрим пример отражения в бухучете и при налогообложении расходов на создание сайта. ООО "Дисконт" решило создать собственный интернет-сайт. Работы по созданию сайта проводились силами сторонней организации, стоимость разработки сайта составила 30 000 руб. (в т.ч. НДС - 4576 руб.). Разработка сайта была окончена (подписан акт о приеме-передаче работ) в январе 2010 г. Исключительные права на сайт принадлежат организации-разработчику, таким образом, исключительных прав у ООО "Дисконт" на разработанный сайт не возникает. Сайт используется для размещения общей информации об организации. Согласно договору, заключенному с правообладателем, срок, в течение которого компании принадлежат неисключительные права на сайт, составляет 10 лет. ООО "Дисконт" для расчета налога на прибыль применяет метод начисления.

В бухучете компании расходы на создание сайта отражаются следующими проводками, в январе 2010 г.:

Дебет 97 Кредит 60 - 25 424 руб. (30 000 руб. - 4576 руб.) - отражены в составе расходов будущих периодов затраты на создание сайта;

Дебет 19 Кредит 60 - 4576 руб. - учтен НДС со стоимости работ по созданию сайта;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 19 - 4576 руб. - принят к вычету НДС со стоимости работ по созданию сайта.

В бухучете затраты на создание сайта будут списываться в течение 10 лет. Ежемесячно в ООО "Дисконт" будет делаться запись:

Дебет 26 Кредит 97 - 212 руб. (25 424 руб. : 120 мес.) - списана на расходы часть затрат на создание сайта за текущий месяц.

В налоговом учете расходы на создание сайта признаются также равномерно в течение срока его использования (10 лет). Поэтому ежемесячно начиная с января 2010 г. по декабрь 2019 г. (включительно) необходимо будет включать затраты на создание сайта в сумме 212 руб. в состав прочих расходов компании.

В целях оптимизации по налогу на прибыль более целесообразно в договоре, заключенном с правообладателем сайта, не оговаривать конкретный срок, в течение которого компании принадлежат неисключительные права на сайт. В этом случае заказчик услуг (ООО "Дисконт") в налоговом учете сможет списать в состав прочих расходов сразу все затраты по созданию сайта уже в январе 2010 г., в данном случае в сумме 25 424 руб. Однако отсутствие конкретного срока, в течение которого принадлежат организации права на сайт, может вызвать у налоговых

инспекторов подозрение в уклонении компании от уплаты налогов и мнимости сделки. Поэтому документальное оформление данной операции должно быть максимально корректным.

Услуги хостинга при расчете налога на прибыль включаются в состав прочих расходов (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если на сайте представлена лишь рекламная информация, то расходы на хостинг можно учесть в составе расходов на рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ). Организации, применяющие метод начисления, включают стоимость хостинга в расходы в момент поступления от провайдера документов, свидетельствующих о фактическом оказании услуг (например, акта или отчета) (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Если организация использует кассовый метод, то, помимо наличия документов, подтверждающих факт оказания услуг, услуги хостинга должны быть оплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Особо следует отметить, что создание сайта не относится к строительно-монтажным работам, выполненным организацией для собственного потребления. Поэтому платить НДС с затрат по созданию сайта собственными силами не нужно, это следует из пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ. При этом "входной" НДС по затратам, связанным с созданием сайта, следует принять к вычету в момент их отражения в учете, например на счете 10 - по материалам (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ, Письмо Минфина России от 11 ноября 2009 г. N 03-07-11/295). Наряду с этим должны быть выполнены другие условия, обязательные для вычета.

В итоге можно сделать вывод, что НК РФ однозначно разрешает уменьшать налоговую базу по прибыли на сумму расходов на Интернет, в том числе на создание и обслуживание сайтов. Однако инспекторы все равно придираются к этим расходам и не оставляют попыток признать их экономически необоснованными. Например, по результатам одной проверки инспектор решил, что сотрудники фирмы не используют Интернет в производственных целях. Налоговики "сняли" расходы, оштрафовали фирму и доначислили ей налог на прибыль и НДС. Руководство компании не согласилось с решением ФНС и подало в суд. Производственную направленность расходов директор объяснил так: сотрудники фирмы связываются с партнерами, используя электронную почту, так что Интернет нужен для переписки с контрагентами. Кроме того, через Интернет фирма получает информацию о сложившихся на рынке ценах на реализуемое ею оборудование. Судьи сочли доводы руководства организации убедительными и согласились, что расходы на Интернет носят производственный характер. А значит, сделали вывод судьи, инспекция сняла затраты неправомерно и штраф незаконен (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30 мая 2005 г. N A56-32891/04).

4.9. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью потерь, убытков

Одним из механизмов оптимизации налога на прибыль является

увеличение доли расходов в виде потерь от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, которые учитываются в составе материальных расходов в соответствии с пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ. Такие расходы включаются в налоговую базу в пределах норм естественной убыли, которые должны быть утверждены в порядке, установленном Правительством РФ. Однако до утверждения соответствующих норм естественной убыли применяются также и нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

Следует отметить, что в процессе производства продукции (оказания услуг, выполнения работ) или транспортировки у организации могут также появляться безвозвратные отходы (технологические потери). Причиной их появления могут быть особенности производства (транспортировки) или физико-химические свойства продукции. При этом нормативы технологических потерь для каждого конкретного вида сырья и материалов организация может разработать самостоятельно. Сделать это могут специалисты организации, контролирующие технологический процесс (например, технологи). Разработанные нормативы нужно закрепить технологическими картами, сметами технологического процесса или другими аналогичными документами. Утвердить их должны лица, уполномоченные руководством организации (например, главный технолог или главный инженер).

Если организация не может своими силами определить лимит потерь, то она вправе воспользоваться отраслевыми нормативными актами или государственными стандартами. При этом фактические потери сырья и материалов организация должна подтвердить первичными документами (например, при перевозке это могут быть отчет транспортной компании, договор, товарно-транспортная накладная). Такая точка зрения подтверждается Письмами Минфина России от 1 октября 2009 г. N 03-03-06/1/634, от 21 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/687, от 29 августа 2007 г. N 03-03-06/1/606, от 14 августа 2007 г. N 03-03-05/218, от 27 марта 2006 г. N 03-03-04/1/289.

Если организация разрабатывает нормативы самостоятельно, то необходимо учитывать и качество поступающих материалов (например, степень засоренности) или степень изношенности оборудования (например, нормативы по одному и тому же виду материалов, обрабатываемых на разном оборудовании, могут отличаться). Правильно рассчитанные нормативы будут минимизировать сверхнормативные потери, суммы которых не учитываются при налогообложении прибыли, такая точка зрения подтверждается Письмом Минфина России от 27 марта 2006 г. N 03-03-04/1/289.

Отметим, что технологические потери должны быть обязательно зафиксированы в первичных документах, например в акте инвентаризации (при обнаружении недостачи).

Порядок бухучета технологических потерь зависит от того, возникли они

в производстве, при обработке товара или при транспортировке, а также от того, осуществлены они в пределах или сверх норм. Если технологические потери в пределах нормативов возникли в производстве, то в бухучете они отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности. Они учитываются при списании материалов в производство:

Дебет 20 (23) Кредит 10 - переданы в производство материалы.

Технологические потери сверх норм следует учитывать отдельно в составе прочих расходов:

Дебет 91-2 Кредит 20 (23) - списаны сверхнормативные технологические потери.

Если технологические потери возникли при обработке товара (например, при зачистке загрязненных поверхностей, заветренных срезов), то они списываются следующими проводками:

Дебет 94 Кредит 41 - отражена недостача по товару;

Дебет 41 Кредит 94 - оприходованы отходы, которые могут быть проданы;

Дебет 44 Кредит 94 - списана на затраты недостача в пределах установленных норм;

Дебет 76 (73) Кредит 94 - отнесены на виновных лиц (на сотрудников или другие организации) сверхнормативные потери;

Дебет 91-2 Кредит 94 - списаны суммы сверхнормативных потерь, виновные лица по которым не обнаружены.

Если технологические потери возникли при транспортировке, то они отражаются в бухучете следующими проводками:

Дебет 94 Кредит 60 (10, 16, 41) - отражена недостача при транспортировке;

Дебет 20 (23) Кредит 94 - списана на затраты недостача в пределах установленных норм;

Дебет 76 (73) Кредит 94 - отнесены на виновных лиц (на сотрудников или другие организации) сверхнормативные потери;

Дебет 91-2 Кредит 94 - списаны суммы сверхнормативных потерь, виновные лица по которым не обнаружены.

Такой порядок установлен п. п. 5 и 11 ПБУ 10/99, п. 5.1 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49, и п. 236 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

В налоговом учете технологические потери относятся на материальные расходы организации (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Подтвердить их экономическую обоснованность (ст. 252 НК РФ) можно с помощью нормативов, утвержденных организацией. На практике возникает вопрос: можно ли учесть в расходах по налогу на прибыль стоимость технологических потерь, превышающих установленные организацией нормативы?

Сверхнормативные потери в расходах для целей налогообложения не учитываются, такой вывод можно сделать на основании пп. 3 п. 7 ст. 254, п. 1

ст. 252 НК РФ и Писем Минфина России от 21 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/687, от 17 мая 2006 г. N 03-03-04/1/462.

Однако есть аргументы, позволяющие организациям учесть при расчете налога на прибыль сверхнормативные потери. Они заключаются в следующем: НК РФ данные расходы не отнесены к нормируемым (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ), значит, утверждать нормы не обязательно, а потери можно учесть в расходах при расчете налога на прибыль в фактически понесенном размере. Данный порядок не означает, что расходы будут списаны в нарушение положений п. 1 ст. 252 НК РФ, при этом следование указанной позиции может привести к разногласиям с ФНС. В арбитражной практике есть примеры судебных решений, принятых в пользу данной точки зрения (Определения ВАС РФ от 18 июня 2009 г. N ВАС-7283/09, от 31 октября 2008 г. N 5840/08, Постановления ФАС Уральского округа от 11 марта 2009 г. N Ф09-1037/09-СЗ, Северо-Кавказского округа от 4 сентября 2008 г. N Ф08-5226/2008, от 7 августа 2009 г. N 32-7049/2008-29/161, Дальневосточного округа от 28 июля 2009 г. N Ф03-3457/2009, Центрального округа от 16 февраля 2009 г. N А54-1345/2008-С8, Поволжского округа от 12 февраля 2009 г. N А57-1467/2008, Московского округа от 25 декабря 2008 г. N КА-А40/12092-08, от 15 мая 2007 г. N КА-А40/3622-07, Северо-Западного округа от 1 декабря 2008 г. N А05-586/2008).

В целом технологические потери, возникающие в процессе производства (выполнения работ, оказания услуг), учитываются в составе стоимости материалов, при использовании которых они возникли (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ).

Момент признания технологических потерь в расходах зависит от метода расчета налога на прибыль. Так, при расчете налога на прибыль методом начисления данные расходы признаются в том же отчетном периоде, в котором материалы, их образующие, были использованы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) (п. 2 ст. 272, п. 5 ст. 254 НК РФ). Кроме того, при применении метода начисления технологические потери организация может отнести к прямым расходам (п. 1 ст. 318 НК РФ). В этом случае их стоимость учитывается в расходах по мере реализации продукции, на производство которой пошли материалы, по которым возникли технологические потери (п. 2 ст. 318 НК РФ). При расчете налога на прибыль кассовым методом технологические потери признаются в том периоде, в котором материалы, их образующие, были оплачены и использованы в производстве (пп. 1 п. 3 ст. 273, п. 5 ст. 254 НК РФ).

Если технологические потери были выявлены при инвентаризации, то их стоимость включается в состав расходов в момент завершения инвентаризации или на дату составления годовой бухгалтерской отчетности (т.е. не позднее 31 декабря отчетного года). Так следует поступать и в том случае, если организация признает расходы по методу начисления и если применяет кассовый метод, это следует из п. 2 ст. 272 и пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ. При этом если организация применяет кассовый метод, то недостачу (технологические потери) учитывают, если имущество, по которому она

выявлена, оплачено (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Особо следует отметить, что по сверхнормативным технологическим потерям нужно восстановить НДС. Это связано с тем, что по расходам, которые учитываются для налога на прибыль по нормативу, НДС принимается к вычету только в пределах этого норматива (п. 7 ст. 171 НК РФ). Данная точка зрения объясняется тем, что сверхнормативные потери не связаны с производственным процессом, поэтому к деятельности, облагаемой НДС, они не относятся (ст. 171 НК РФ). Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 11 января 2008 г. N 03-07-11/02, от 15 августа 2006 г. N 03-03-04/1/628 (в отношении потерь в пределах норм естественной убыли).

Однако есть аргументы, позволяющие организациям не восстанавливать НДС по сверхнормативным потерям. Они заключаются в следующем: НК РФ данные расходы не отнесены к нормируемым для целей налогообложения прибыли (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Значит, утверждать нормы по ним не обязательно и восстанавливать НДС в связи с технологическими потерями не нужно, при этом следование указанной позиции, как уже отмечалось, может привести к разногласиям с налоговой инспекцией. В арбитражной практике есть примеры судебных решений, принятых в пользу данной точки зрения (Определение ВАС РФ от 31 октября 2008 г. N 13946/08, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 2 июля 2008 г. N А05-6193/2007, Дальневосточного округа от 11 мая 2007 г. N Ф03-А51/07-2/974, Восточно-Сибирского округа от 28 февраля 2007 г. N А74-2641/06-Ф02-717/07, Уральского округа от 31 мая 2006 г. N Ф09-4526/06-С2, Северо-Кавказского округа от 6 сентября 2005 г. N Ф08-4016/2005-1601А).

Рассмотрим пример отражения в бухучете и при налогообложении технологических потерь в пределах и сверх нормативов. ООО "Стройтехнология" занимается производством тротуарной плитки. По материалам, используемым в производстве, организация утвердила норматив технологических потерь 0,75 процента от их веса. Компания определяет доходы и расходы методом начисления. Бухучет материалов ведется без применения счетов 15 и 16.

За январь 2010 г. было переработано 150 тонн материалов, цена 1 тонны 1500 руб., а общая стоимость составила 225 000 руб. (150 т х 1500 руб/т). Фактические потери материалов составили 1 процент, т.е. 1,5 тонны (150 т х 1%), или 2250 руб. в денежном выражении. По нормативу, установленному организацией, потери не должны превышать 1,125 тонны (150 т х 0,75%), в денежном выражении 1687 руб. (1,125 т х 1500 руб/т). Соответственно, сверхнормативные потери составили 563 руб. (2250 руб. - 1687 руб.).

В бухучете компании данные операции отражаются следующими проводками:

Дебет 20 Кредит 10 - 225 000 руб. - переданы материалы в производство;

Дебет 43 Кредит 20 - 224 437 руб. (225 000 руб. - 563 руб.) - передана на склад готовая продукция (в стоимость готовой продукции включены технологические потери в пределах норм);

Дебет 91-2 Кредит 20 - 563 руб. - списаны сверхнормативные технологические потери.

Технологические потери были признаны в налоговом учете ООО "Стройтехнология" в сумме 1687 руб. Дата признания этих расходов совпадает с датой признания расходов на материалы (при передаче материалов в производство в части, приходящейся на произведенную продукцию).

Основным преимуществом технологических потерь при производстве и транспортировке в процессе оптимизации налога на прибыль является то, что нормативы по данному виду потерь устанавливает сама организация. Таким образом, установив необходимый уровень технологических потерь и документально обосновав их экономическую целесообразность, компания может существенно снизить уровень налогооблагаемой прибыли.

Отдельно необходимо отметить, что стоимость материалов, испорченных или пропавших во время хранения или транспортировки, можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли только в пределах норм естественной убыли (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Эти нормы утверждают отраслевые ведомства в порядке, который установлен Постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. N 814. Кроме того, организации могут пользоваться нормами, которые были утверждены до того, как Правительство РФ установило данный порядок (ст. 7 Закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ), это подтверждает и Письмо Минфина России от 21 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/369.

В результате можно сделать вывод, что производственные предприятия имеют больше возможностей по использованию механизма оптимизации налога на прибыль через технологические потери, нормативы которых устанавливает организация самостоятельно. В свою очередь, у торговых компаний возможности использования механизма снижения прибыли через списание расходов на потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов значительно меньше, т.к. нормы естественной убыли утверждаются отраслевыми ведомствами в порядке, который установлен Постановлением Правительства РФ.

В целом действующая редакция гл. 25 "Налог на прибыль" НК РФ практически не позволяет торговым организациям учитывать в расходах убытки от товарных недостач, потерь от порчи и утраты товаром товарного вида. Так, пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ позволяет отражать во внереализационных расходах убытки от недостачи товара, выявленные в результате инвентаризации. Правда, только при наличии у организации документов, подтверждающих факт отсутствия виновных лиц. При этом получить постановление следователя о приостановлении предварительного следствия по уголовному делу в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого, практически невозможно. Особенно это проблематично для магазинов самообслуживания. Следственные органы отказываются возбуждать уголовное дело по факту хищения, ссылаясь на то,

что в условиях свободного доступа в магазины отсутствуют признаки преступления (события преступления).

В случае применения иных норм (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ), разрешающих относить убытки от недостачи и порчи товаров к материальным расходам, торговые организации также сталкиваются с проблемами. Согласно названному подпункту такие убытки признаются в расходах в пределах норм естественной убыли. Однако на сегодняшний день нормы естественной убыли установлены не для всех видов товаров, а величина действующих крайне незначительна и не соответствует современным реалиям. Кроме того, под понятие естественной убыли не подпадают бой, порча, лом товаров. Чтобы учесть эти убытки, налогоплательщики вынуждены ссылаться на другие нормы, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.11.2006 по делу N А56-2227/2006 суд сослался на положение о технологических потерях.

4.10. Экономия на платежах по налогу на прибыль с помощью испорченного товара

Еще одним способом оптимизации налога на прибыль является списание в расходы компании испорченного товара. Так, если товар непригоден для реализации, то при списании компания может признать его стоимость расходом в налоговом учете, такой вывод следует из Письма Минфина России от 8 июля 2008 г. N 03-03-06/1/397. В нем финансовое ведомство указало, что налоговики не могут оценивать расходы с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, ведь налогоплательщик осуществляет деятельность самостоятельно, на свой риск (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Заметим, что суды и ранее признавали право за компаниями учесть в составе налоговых расходов стоимость непригодного товара, к примеру Постановления Федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 2 декабря 2005 г. N А56-1114/2005, Московского округа от 22 июня 2005 г. N КА-А41/5477-05 округов. Отметим, что причин непригодности для реализации товаров может быть много: истечение срока годности, порча ТМЦ, окончание действия разрешения на торговлю продукцией и т.д.

Однако на практике налоговые инспекторы могут придерживаться другой позиции, которая основывается на более старом Письме Минфина России от 22 октября 2006 г. N 03-01-14/11-563. В нем финансовое ведомство заявило, что рассматриваемые расходы являются необоснованными.

В целом порядок оформления и отражения в бухучете потерь от недостачи (порчи) товаров зависит от момента обнаружения факта недостачи (порчи): после постановки товаров на учет или до постановки товаров на учет, например при их приемке.

При этом обнаружение факта недостачи (порчи) товаров является основанием для проведения инвентаризации (п. 2 ст. 12 Закона от 21 ноября

1996 г. N 129-ФЗ). Исключением из этого правила является недостача (порча) товаров, выявленная до постановки товаров на учет. Факт недостачи (порчи) может быть выявлен и в процессе инвентаризации, проводимой по иным причинам.

По своему желанию организация может провести инвентаризацию товаров в любой момент, однако есть случаи, когда инвентаризацию необходимо провести в обязательном порядке:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (например, заведующего складом, кладовщика);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи;
- при возникновении форс-мажорных обстоятельств (например, стихийных бедствий);
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством (например, при продаже предприятия как имущественного комплекса) (ст. 561 ГК РФ). Такие правила установлены в п. 2 ст. 12 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ и п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности.

Таким образом, в процессе оптимизации налога на прибыль путем списания в расходы испорченного товара необходимо провести инвентаризацию, на основании которой будут выявлены факты порчи, товарных ценностей. Для документального оформления проведения инвентаризации товаров используются следующие типовые формы:

- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-3);
- акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (форма N ИНВ-4);
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (форма N ИНВ-5);
- акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (форма N ИНВ-6).

При оформлении результатов инвентаризации необходимо составить следующие документы:

- сличительная ведомость по форме N ИНВ-19;
- ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, по форме N ИНВ-26. Об этом говорится в Указании, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88, и в Постановлении Госкомстата России от 27 марта 2000 г. N 26.

Если организация по причине порчи товаров планирует их уценить (списать), то руководитель организации создает комиссию, состав которой утверждается приказом. В состав комиссии должны входить:

- представитель администрации организации (например, руководитель);
- материально ответственное лицо;
- представитель санитарного надзора (при необходимости).

Решение комиссии об уценке (списании) испорченных товаров

оформляется в письменной форме, для этого составляется акт по форме:

- N ТОРГ-15 (оформляется при уценке (списании) товаров в результате порчи, боя, лома);

- N ТОРГ-16 (оформляется при списании товаров, не подлежащих дальнейшей реализации, например, при истекшем сроке годности).

Акт по форме N ТОРГ-15 (N ТОРГ-16) составляется в трех экземплярах и подписывается руководителем организации. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается в подразделении, третий - у материально ответственного лица. Такой порядок оформления порчи товаров установлен в Указаниях, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. При этом в некоторых отраслях вместо формы N ТОРГ-15 (N ТОРГ-16) могут использоваться другие акты на списание товаров, рекомендованные для применения соответствующими ведомствами. Например, в отношении медицинских товаров в аптеках - акт по форме N А-2.18 (разд. 4 Методических рекомендаций, утвержденных Минздравом России 14 мая 1998 г. N 98/124).

Отражение в бухучете потерь, подтвержденных результатами инвентаризации, зависит от вида потерь (недостача или порча), а также причин их возникновения (естественная убыль, виновное лицо, форс-мажорные обстоятельства). При выявлении факта порчи товаров организация может:

- уценить товары для дальнейшей продажи;
- списать товары (если они не подлежат дальнейшей реализации).

Отметим, что товары с истекшим сроком годности не подлежат дальнейшей реализации через торговую сеть (п. 5 ст. 5 Закона от 7 февраля 1992 г. N 2300-1). При этом за продажу товаров с нарушением санитарных правил (в т.ч. и с истекшим сроком годности) предусмотрен штраф:

- от 40 000 руб. до 50 000 руб. - для организации;
- от 4000 руб. до 5000 руб. - для должностных лиц организации, например руководителя.

Кроме того, вместо штрафа деятельность организации могут приостановить на срок до 90 суток, а товар, качество которого не соответствует санитарным требованиям, могут конфисковать, такие меры ответственности установлены ст. 14.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях. А за реализацию продукции, небезопасной для здоровья и жизни граждан, предусмотрена уголовная ответственность (ст. 238 УК РФ).

Если организация планирует уценить испорченные товары, то в бухучете делаются следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 41 - отражена стоимость испорченных товаров (на основании акта по форме N ТОРГ-15);

Дебет 94 Кредит 42 - сторнирована торговая наценка, приходящаяся на испорченный товар (если учет товаров ведется по продажным ценам).

Для удобства отражения уценки товаров к счету 41 необходимо открыть отдельный субсчет, например "Товары, подлежащие уценке".

Дебет 41, субсчет "Товары, подлежащие уценке", Кредит 94 -

оприходованы товары, подлежащие уценке (по рыночной стоимости с учетом их физического состояния);

Дебет 44 Кредит 41, субсчет "Товары, подлежащие уценке", - переданы образцы испорченных товаров на экспертизу (если для продажи испорченных товаров необходима экспертиза);

Дебет 44 Кредит 60 - отражены расходы по проведению экспертизы (если для продажи испорченных товаров необходима экспертиза);

Дебет 62 Кредит 90-1 - отражена выручка от продажи товаров с уценкой;

Дебет 90-2 Кредит 41, субсчет "Товары, подлежащие уценке", - списана себестоимость уцененных товаров (стоимость, по которой они были оприходованы);

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС", - начислен НДС с реализации уцененных товаров (если организация является плательщиком НДС);

Дебет 90-2 Кредит 44 - включены в себестоимость продаж расходы, связанные с реализацией (если для продажи испорченных товаров необходима экспертиза).

Если испорченные товары не могут быть в дальнейшем использованы (проданы), в бухучете их стоимость отражается на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции со счетами учета имущества (счет 41). При этом если учет товаров ведется по продажным ценам, то одновременно с отражением факта порчи товаров на счете 94 торговую наценку, приходящуюся на испорченные товары и ранее учтенную на счете 42, нужно сторнировать, об этом говорится в указаниях по применению Плана счетов (счета 94, 41, 42). При отражении факта порчи товаров в бухучете делаются следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 41 - отражена порча товаров;

Дебет 94 Кредит 42 - сторнирована торговая наценка, приходящаяся на испорченный товар (если учет товаров ведется по продажным ценам). Такой порядок отражения порчи товаров в бухучете отражен в пп. "б" п. 29 Приказа Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Следует отметить, что потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли списываются проводкой:

Дебет 44 Кредит 94 - списана стоимость испорченных товаров в пределах норм естественной убыли. Такой порядок следует из пп. "б" п. 3 ст. 12 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ, п. 5.1 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49, и Инструкции к Плану счетов.

Порчу товаров сверх норм естественной убыли необходимо отнести на виновных лиц (п. 30 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н). При этом в учете делается проводка:

Дебет 73 (76, 60) Кредит 94 - отнесена на виновных лиц сумма потерь от порчи товаров сверх норм естественной убыли. Такой порядок следует из пп. "б" п. 3 ст. 12 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ, п. 5.1 Методических

указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49, и Инструкции к Плану счетов.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании суммы причиненного ущерба с них, то порчу товаров списывают на финансовые результаты организации, при этом сумму порчи относят к прочим расходам. Документами, которыми можно подтвердить отсутствие виновных лиц, могут быть, например, оправдательный приговор суда, постановление о приостановлении уголовного дела и т.д. (п. 5.2 Методических указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49). В этом случае сумма убытка определяется исходя из стоимости испорченного товара по данным бухучета и делается проводка:

Дебет 91-2 Кредит 94 - списан убыток от порчи товаров в связи с отсутствием виновного лица (отказом во взыскании ущерба). Такой порядок следует из пп. "б" п. 3 ст. 12 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ, п. 11 ПБУ 10/99 и Инструкции к Плану счетов (счет 94).

Если же причиной порчи товаров стали форс-мажорные обстоятельства, то стоимость испорченных товаров учитывается в составе убытков отчетного года по балансовой (учетной) стоимости. При этом делается проводка:

Дебет 91-2 Кредит 94 - списан убыток от порчи товаров, возникшей в результате форс-мажорных обстоятельств. Такой порядок следует из п. 13 ПБУ 10/99 и Инструкции к Плану счетов.

Если организация выявила недопоставку (порчу) при приемке товаров (т.е. до постановки товаров на учет), то инвентаризацию проводить не нужно. Для документального отражения торговыми организациями факта такой недостачи (порчи) Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132 предусмотрены типовые формы: N ТОРГ-2 (если получены товары российского производства) и N ТОРГ-3 (если получены товары импортного производства).

Документы, в которых фиксируется факт недостачи или порчи, являются основанием для предъявления претензии поставщику. Если же товар перевозила специализированная транспортная организация, то для предъявления претензий перевозчику нужно использовать форму акта, действующую на транспорте, такие правила установлены в Указаниях, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132. Например, при перевозках железнодорожным транспортом составляется коммерческий акт (п. 2.1 Правил, утвержденных Приказом МПС России от 18 июня 2003 г. N 45). Однако, если типовой формы документа для отражения потерь при перевозке соответствующим транспортом не установлено, для предъявления претензий перевозчику можно использовать акты по формам N ТОРГ-2 и N ТОРГ-3. При отсутствии типовых форм для отражения факта недостачи (порчи товаров), выявленных при приемке товаров, организация может составить документ в произвольной форме, отразив в нем все необходимые реквизиты (п. 2 ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ).

Отражение в бухучете недостачи, порчи товаров, выявленной до

постановки товаров на учет (при приемке), зависит от причин их возникновения: естественная убыль, вина перевозчика (поставщика) или форс-мажорные обстоятельства.

В целях оптимизации налога на прибыль наиболее приемлемым вариантом является списание испорченных товаров в расходы компании в пределах норм естественной убыли, т.к. в этом случае расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль и одновременно не возникает претензий к поставщику (транспортной компании). При этом списание нормативных потерь отражается в бухучете следующими проводками:

Дебет 94 Кредит 60 - отражена стоимость потерь в пределах норматива;

Дебет 44 (16) Кредит 94 - списана сумма потерь товаров в пределах норм естественной убыли.

В свою очередь, если испорченные товары могут быть проданы (с уценкой), то они приходятся по ценам возможной продажи. Такие правила установлены пп. "а" п. 58 Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Сумма сверхнормативных потерь складывается из покупной стоимости испорченных товаров с учетом НДС, а также приходящейся на них части транспортно-заготовительных расходов по данной поставке. Если обнаружен виновник пропажи (порчи) (например, поставщик или перевозчик), то сверхнормативные потери отражаются как его задолженность следующей проводкой:

Дебет 76-2 Кредит 60 - отражена задолженность виновника сверхнормативной порчи товаров.

Если на основании решения суда организации отказано в возмещении сумм ущерба с поставщиков или перевозчиков, сумма, ранее учтенная на счете 76, списывается на счет 94.

Дебет 94 Кредит 76-2 - списана сумма, не подлежащая взысканию с виновных лиц (на основании решения суда). Такой порядок установлен в пп. "б" п. 58 и п. 59 Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

Если же причиной порчи товаров стали форс-мажорные обстоятельства, то стоимость испорченных товаров учитывается в составе убытков отчетного года, при этом делаются проводки:

Дебет 94 Кредит 60 - отражена сумма потерь (недостачи, порчи) по причине форс-мажорных обстоятельств;

Дебет 91-2 Кредит 94 - списан убыток от порчи товаров, возникшей в результате форс-мажорных обстоятельств. Такой порядок установлен п. 60 Указаний, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н.

На практике возникает вопрос: можно ли учесть при расчете налога на прибыль покупную стоимость товаров, по которым истек срок их годности, а также стоимость расходов на их утилизацию (уничтожение)?

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит, позиция контролирующих ведомств также неоднозначна. В Письмах от 9

июня 2009 г. N 03-03-06/1/374, от 27 июня 2008 г. N 03-03-06/1/373 Минфин России придерживается следующей точки зрения. Стоимость товаров, по которым истек срок годности, а также стоимость расходов на их утилизацию (уничтожение) при расчете налога на прибыль учесть нельзя. Это связано с тем, что расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, должны отвечать критериям, установленным в п. 1 ст. 252 НК РФ, в частности, должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Покупная стоимость товаров с истекшим сроком годности и затраты на их утилизацию (уничтожение) не могут рассматриваться как расходы, понесенные в рамках извлечения дохода от предпринимательской деятельности. На этом основании их сумму нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

Однако в Письмах Минфина России от 8 июля 2008 г. N 03-03-06/1/397 и ФНС России от 16 июля 2009 г. N 3-2-09/139 изложена другая позиция. Подобные расходы можно учесть при расчете налога на прибыль, если факт утилизации (уничтожения) подтвержден документально (например, актом об уничтожении) (пп. 49 п. 1 ст. 264 и п. 1 ст. 252 НК РФ). При этом организация обязана соблюдать установленную законодательством процедуру утилизации (уничтожения). Эта точка зрения подтверждается следующими аргументами.

Во-первых, утилизировать товары с истекшим сроком годности - это не право, а законодательно закрепленная обязанность организации (вне зависимости от вида продаваемой продукции). Такой товар является некачественным, он подлежит изъятию из оборота и экспертизе. По результатам проведенной экспертизы определяется возможность утилизации (уничтожения) таких товаров. В частности, в отношении пищевых продуктов, парфюмерной и косметической продукции данное требование предусмотрено п. п. 2, 4 и 18 Положения, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 29 сентября 1997 г. N 1263.

Во-вторых, одним из условий признания расходов при расчете налога на прибыль является их направленность на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ). Именно направленность, а не условие о достижении конкретного положительного результата. Приобретая товар для дальнейшей реализации (вне зависимости от его вида), организация уже несет расходы для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. И тот факт, что в связи с истечением срока годности и проведения утилизации (уничтожения) данного товара доход фактически не получен, этого не меняет. Поэтому, даже если какие-либо расходы организации не привели к запланированному результату (получению дохода), они могут быть учтены при расчете налога на прибыль. Главное, чтобы такие расходы были экономически обоснованны и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ). Кроме того, в силу п. 5 ст. 5 Закона от 7 февраля 1992 г. N 2300-1 продажа товаров с истекшим сроком годности запрещается.

Предлагаемый подход согласуется с позицией Конституционного Суда

РФ, согласно которой обоснованность расходов, признаваемых в целях налогообложения, не может оцениваться с позиции их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата (Определения Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. N 320-О-П и от 4 июня 2007 г. N 366-О-П).

Таким образом, организация вправе сама выбрать, учитывать при расчете налога на прибыль или нет покупную стоимость товаров, по которым истек срок их годности, а также стоимость расходов на их утилизацию (уничтожение). Однако включение подобных затрат в налоговую базу может привести к разногласиям с проверяющими органами. В арбитражной практике есть примеры судебных решений, принятых в пользу организаций (Определение ВАС РФ от 19 мая 2008 г. N 6127/08, Постановления ФАС Московского округа от 1 февраля 2008 г. N КА-А40/14839-07-2, от 11 октября 2007 г. N КА-А40/10338-07, от 22 июня 2005 г. N КА-А41/5477-05 и ФАС Северо-Западного округа от 2 декабря 2005 г. N А56-1114/2005).

Необходимо отметить, что потери от порчи товаров при налогообложении можно учесть только в пределах норм естественной убыли и технологических потерь при транспортировке (пп. 2, 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Как уже отмечалось, недостача в пределах норм естественной убыли учитывается при расчете налога на прибыль в составе материальных расходов (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Учет же недостачи сверх норм естественной убыли зависит от того, установлено виновное лицо или нет. Если виновное лицо установлено, то недостачу взыскивают с него и отражают в составе внереализационных доходов (ст. 243 ТК РФ, п. 3 ст. 250 НК РФ).

Возникает вопрос: как учесть при расчете налога на прибыль ущерб от недостачи (порчи) товаров, если материальный ущерб возмещает виновное лицо?

Материальный ущерб приводит к уменьшению экономических выгод организации, то есть является расходом. Чтобы учесть потери от недостачи (порчи) в составе расходов, их размер должен быть обоснован и документально подтвержден (п. 1 ст. 252 НК РФ). Обоснованием является то, что при возмещении недостачи (порчи) организация получает и доход (п. 3 ст. 250 НК РФ). Документальным подтверждением расхода могут быть, например, сличительная ведомость, объяснительная записка сотрудника и другие документы. Если указанные требования соблюдены, то сумму недостачи или порчи можно включить в состав прочих внереализационных расходов в полном размере (пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). Аналогичная точка зрения отражена в Письме Минфина России от 17 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/245.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании суммы причиненного ущерба с них, то недостачу имущества при расчете налога на прибыль учитывают в составе внереализационных расходов. При этом факт отсутствия виновных лиц нужно документально подтвердить актом уполномоченного ведомства, об этом сказано в пп. 5 п. 2 ст. 265 НК

РФ.

Если же недостача (порча) товаров возникла в результате форс-мажорных обстоятельств, то такие потери можно учесть при расчете налога на прибыль в полной сумме (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Потери от порчи (недостачи) товаров включаются в состав расходов в момент документального оформления факта недостачи (порчи) товаров или на дату составления годовой бухгалтерской отчетности (т.е. не позднее 31 декабря отчетного года). Так необходимо поступать и в том случае, если организация признает расходы по методу начисления и если применяет кассовый метод, это следует из п. 1 ст. 272 и п. 3 ст. 273 НК РФ. При этом если организация применяет кассовый метод, то потери учитываются, если товары, по которым выявлен факт недостачи (порчи), еще и оплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Если ущерб от недостачи (порчи) товаров возмещает виновное лицо, то у организации возникает внереализационный доход (п. 3 ст. 250 НК РФ). Если организация признает доходы по методу начисления, то доходы в виде возмещения ущерба учитываются при расчете налога на прибыль в момент признания виновным лицом обязанности возместить ущерб или в момент вступления в силу решения суда (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ). Например, в отношении граждан решение суда вступает в силу через 10 дней после его вынесения (если решение не будет обжаловано) (ст. 209 ГПК РФ).

Если организация применяет кассовый метод, то сумма возмещения учитывается в составе доходов в момент возмещения ущерба виновным лицом (п. 2 ст. 273 НК РФ). Например, если виновным лицом признан сотрудник, то сумма возмещения ущерба включается в состав доходов в день внесения денег сотрудником в кассу организации.

Если компания уценяет и продает испорченные товары, то сумму убытка, полученную в результате превышения покупной цены над продажной, можно учесть при расчете налога на прибыль (п. 2 ст. 268 НК РФ), это особенно важно в целях применения оптимизации налога на прибыль. Таким образом, для компании более безопасным способом экономии по налогу на прибыль с помощью испорченного товара является не полное его списание, а документально обоснованная уценка. В этом случае при продаже товара компания получает доход, однако из-за произведенной уценки он меньше затрат на приобретение этого товара.

Также следует отметить, что НДС по недостаче (порче) можно возместить в пределах норм естественной убыли, такой вывод следует из Писем Минфина России от 24 апреля 2008 г. N 03-07-11/161, от 11 января 2008 г. N 03-07-11/02 и от 5 ноября 2004 г. N 03-04-11/196. В них финансовое ведомство опирается на положения п. 7 ст. 171, п. 1 ст. 172 и пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ.

В целом необходимо сделать вывод, что оптимизация налога на прибыль с помощью списания в расходы испорченного товара, в том числе просроченного, имеет много спорных моментов, при этом однозначного ответа на них нет и у контролирующих органов. Например, Минфин России

высказывает по данному вопросу противоположные точки зрения.

Если же строго следовать законодательству, то необходимо отметить, что затраты на испорченный товар не могут быть отнесены ни к расходам, ни к убыткам. Так, согласно п. 7 ст. 254 НК РФ, к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются потери от недостачи или порчи ТМЦ только в пределах норм естественной убыли. В перечне убытков, признаваемых в налоговом учете, такие затраты также отсутствуют (п. 2 ст. 265 НК РФ). А с учетом того, что отсутствует и единое мнение у Минфина, то, если компания будет использовать схему оптимизации налога на прибыль с помощью увеличения расходов за счет списания испорченного товара, высока вероятность, что компании придется отстаивать свою позицию в арбитражном суде.

В заключение отметим, что в Письме Минфина России по данному вопросу от 9 июня 2009 г. N 03-03-06/1/374 отражена следующая позиция. В соответствии со ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признаются, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. А в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе. Согласно п. 2 ст. 218 ГК РФ право собственности на имущество, которое имеет собственник, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества. Соответственно, одним из оснований прекращения права собственности является отчуждение собственником своего имущества другим лицам (п. 1 ст. 235 ГК РФ).

На основании п. 1 ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Следовательно, если иное не установлено НК РФ, каждый случай перехода права собственности признается реализацией. При этом возникает объект налогообложения, определяемый в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ.

Статьей 247 НК РФ определено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций, в свою очередь, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ. В соответствии со ст. 249 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, и выручка

от реализации имущественных прав. Расходами, уменьшающими налоговую базу для целей исчисления налога на прибыль, признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные расходы при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ). Таким образом, в случае утилизации (списания) товаров с истекшим сроком годности затраты на их приобретение и дальнейшую ликвидацию не могут рассматриваться в рамках извлечения доходов от предпринимательской деятельности и, следовательно, не подлежат учету в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

4.11. Экономия по налогу на прибыль путем присоединения убыточной организации

Налоговые преимущества присоединения убыточной компании заключаются в том, что убытки присоединенной организации позволяют уменьшить прибыль основной компании. Если компания-налогоплательщик прекратила деятельность из-за реорганизации, то ее правопреемник вправе уменьшить налоговую базу на сумму полученных ею убытков (п. 5 ст. 283 НК РФ). Кроме того, начиная с 2007 г. в налоговом законодательстве отсутствуют ограничения по размеру убытка, переносимого на будущее. Поэтому в результате "убыточной реорганизации" компания может серьезно оптимизировать свои налоговые обязательства по прибыли, причем на совершенно законных основаниях. Дополнительные преимущества от присоединения убыточной организации могут быть получены и по НДС. Так, компания-правопреемник имеет право принять к вычету НДС, который был уплачен присоединенной компанией с авансов (ст. 162.1 НК РФ).

Однако, с точки зрения проверяющих органов, присоединение прибыльной компанией явно убыточного бизнеса является одной из схем по оптимизации налогообложения, а ее целью является получение необоснованной налоговой выгоды. Поэтому любая реорганизация должна быть обусловлена конкретными бизнес-задачами, иначе сотрудники ФНС могут признать ее фиктивной. При этом если для компании получение налоговой выгоды - уже достаточный повод для проведения реформ, то налоговые инспекторы могут не согласиться с таким мнением. Если они докажут, что основной целью реорганизации было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, то она может быть признана необоснованной, что дает основание для доначисления налогов (Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды").

В настоящее время какая-либо негативная, т.е. в пользу ФНС, судебная практика по реорганизации, которая была бы признана фиктивной, отсутствует. Тем не менее, чтобы снизить налоговые риски, лучше протестировать планируемое присоединение на наличие признаков, которые,

по мнению ФНС, свидетельствуют о фиктивности реорганизации:

1. Подозрительный контрагент в качестве объекта присоединения; действительно, трудно будет обосновать экономическую обоснованность в интеграции с коммерческой структурой, отвечающей признакам "фирмы-однодневки". Например, у присоединяемой компании могут отсутствовать требуемые условия для ведения предпринимательской деятельности, такие как управленческий или технический персонал, основные средства, производственные активы, складские помещения, транспортные средства, при этом огромный убыток по балансу.

2. Дополнительным риском станет соответствие "объекта поглощения" критериям налоговой неблагонадежности, перечисленным в базе фискальных органов (так называемая база ЮЛ-КПО, то есть юридические лица, контролируемые в первую очередь). В их число входят: регистрация компании по "массовому адресу", участие учредителя в регистрации нескольких подобных фирм, частая смена генерального директора, его неосведомленность о деятельности компании и т.д.

3. Сомнительный убыток. Налоговики обязательно обратят внимание на то, как и в результате чего появился убыток у присоединяемой организации. Одно дело, если он будет получен от осуществления реальной хозяйственной деятельности. Совсем иначе будут обстоять дела, если убыток сформирован искусственно, за счет создания соответствующего документооборота между аффилированными структурами.

4. Неоднократные реорганизации. Опаснее всего присоединять убыточные "фирмы-однодневки" на регулярной основе, причем именно в те налоговые периоды, когда у компании по данным налогового учета есть прибыль. Фиктивность будет налицо, если только частые реорганизации не обусловлены стратегией развития бизнеса (агрессивные поглощения, выход в регионы и т.д.).

В целом решение о проведении реорганизации является одним из важнейших для судьбы фирмы, соответственно, оно должно вытекать из логики развития бизнеса и соответствовать главной задаче - повышению его стоимости. Можно предложить несколько вариантов деловых целей, которыми компания оправдывает присоединение убыточной организации.

- Отраслевая консолидация. Обосновать деловую цель, к примеру, можно сложившейся экономической ситуацией; так, в кризис компания получает идеальные возможности для проведения отраслевой консолидации. Таким образом, в условиях кризиса можно выгодно приобрести конкурента, чьи бизнес-процессы оказались неэффективными. В данном случае налоговая выгода от "полученных" убытков является всего лишь побочным положительным эффектом. Отметим, что при выборе объекта для поглощения желательно подстраховаться, подготовив документальное обоснование принятого решения. Например, это могут быть рекомендации консультантов по развитию бизнеса о целесообразности проведения серии поглощений для увеличения доли рынка, протокол заседания совета директоров, посвященного стратегическим вопросам, аналитические записки

ключевых сотрудников о необходимости дальнейшего роста.

- Скупка активов. Бизнес присоединяемой организации может кардинально отличаться от того, с чем связана основная деятельность компании. Тем не менее у присоединяемой компании могут быть необходимые основному предприятию активы, такие как основные средства, научные разработки, дебиторская задолженность или товарные знаки, которые можно использовать в своей деятельности, что является экономическим обоснованием реорганизации. Либо данные активы могут быть выгодно реализованы, как, например, ликвидные векселя третьих лиц, а денежные средства от продажи пойдут на поддержание основной деятельности. В любом случае наличие каких-либо активов у присоединяемой компании является дополнительным фактором, доказывающим реальность проводимой реорганизации.

- Создание холдинговой структуры. Компания может решить, что необходимо навести порядок в своей собственной структуре, например, для централизации управления и повышения эффективности контроля над денежными потоками, или чтобы получить кредит либо привлечь прямого инвестора. Для этого схема владения активами не должна быть запутанной и непрозрачной, т.к. потенциальные партнеры (новые акционеры) должны четко понимать, во что они вкладывают деньги. На практике для выстраивания такой прозрачной структуры компании группы нередко объединяются по дивизиональному признаку, в том числе путем присоединения.

- Доказательствами деловой цели реорганизации могут служить, например, гармонизация продуктовой линейки, оптимизация структуры управления, объединение производственных процессов, а также убедительный бизнес-план.

Необходимо отметить, что, проводя присоединение убыточной компании, требуется не только обосновывать деловую цель сделки, но и постараться минимизировать юридические проблемы, связанные с подобной реорганизацией. В обществах с ограниченной ответственностью решение о реорганизации принимается общим собранием участников каждой присоединяемой компании единогласно (п. 8 ст. 37 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). В акционерных обществах такое решение принимается большинством в три четверти голосов акционеров - владельцев голосующих акций, присутствующих на собрании. При этом в АО вопрос о реорганизации выносится на решение общего собрания советом директоров, если иное не установлено уставом (ст. 17, п. 3 ст. 49 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах"). Результатом проведенных собраний акционеров (участников) являются утвержденные договор о присоединении и передаточный акт.

Причем в отношении акционерных обществ договором о присоединении может быть предусмотрен особый порядок совершения реорганизуемым обществом отдельных сделок и (или) видов сделок или запрет совершать их с

момента принятия решения о реорганизации общества до ее завершения (п. 7 ст. 15 Закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ). Скорее всего, использование этого механизма в договоре о присоединении будет лишним раз свидетельствовать о "серьезности" проводимой реорганизации.

Самое же неприятное в том, что кредиторов придется заранее уведомить о проводимой реорганизации (ст. 60 ГК РФ). Поэтому компании придется подготовиться к тому, что ей предъявят к досрочному погашению все ее текущие обязательства. Отсюда вывод, что присоединение убыточной компании, обремененной долгами, может оказаться совершенно невыгодным.

Некоторые сложности может представлять реорганизация акционерного общества при существовании в нем миноритарных акционеров. Малейшие процедурные нарушения, к примеру, в созыве общего собрания по поводу реорганизации могут привести к тому, что решение будет оспорено. В некоторых случаях суд может признать решение общего собрания, а соответственно, договор о присоединении и передаточный акт недействительными (Постановление ФАС Московского округа от 29 января 2009 г. N КГ-А40/11756-08-1,2,3). Кроме того, в бюджет реорганизации неплохо бы заложить резерв на возможный выкуп акций, так как миноритарии могут проголосовать против присоединения или вовсе не примут участия в голосовании. При этом требования акционеров о выкупе обществом принадлежащих им акций должны быть предъявлены обществу не позднее 45 дней с даты принятия соответствующего решения общим собранием акционеров. Но если миноритарии нарушат данный срок, то компания не обязана выкупать их акции (Постановление Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. N 1671/06).

Если же присоединение проводит крупный игрок рынка, то ему придется урегулировать вопросы в ФАС (уведомить или получить согласие на реорганизацию при наличии критериев, установленных в ст. ст. 27 и 30 Федерального закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции").

Особо отметим, что, приняв решение о присоединении, необходимо уведомить о реорганизации и налоговую инспекцию. С этого момента у налоговиков появляется возможность провести выездную налоговую проверку независимо от предмета и времени проведения предыдущей (п. 11 ст. 89 НК РФ). При этом если результаты проведенной до реорганизации проверки уже были предметом судебных разбирательств, то новые претензии за проверенные ранее периоды можно оспаривать, используя правовую позицию КС РФ в отношении повторных проверок, выраженную в Постановлении от 17 марта 2009 г. N 5-П.

Если присоединяемая организация имеет налоговую задолженность, то на компанию может быть возложена обязанность по ее погашению, включая начисленные пени (п. 2 ст. 50 НК РФ). Со штрафами действуют другие правила: компания-правопреемник должна уплатить только те штрафы присоединяемой организации, которые были наложены до завершения процедуры реорганизации. Правда, налоговики в таких случаях пытаются истребовать штрафы с правопреемника, но суды их в этом не поддерживают

(Постановление ФАС Поволжского округа от 6 февраля 2007 г. N А55-12410/2006).

Рассмотрим порядок использования убытка. Предположим, что процедура реорганизации успешно завершена и компания получила право использовать убыток в налоговых целях. При этом срок переноса убытка на будущее не может превышать 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток (абз. 1 п. 2 ст. 283 НК РФ). На практике возникают проблемы с определением срока, с которого компания-правопреемник имеет право учитывать убытки в налоговых целях. Налоговики считают, что компания-правопреемник получает такое право, только начиная со следующего налогового периода, эту позицию поддерживают некоторые суды (Постановление ФАС Московского округа от 24 апреля 2006 г. N КА-А40/3244-06). Но арбитражная практика противоречива и некоторые суды разрешают учитывать убытки в том году, когда произошла реорганизация (Постановление ФАС Центрального округа от 21 февраля 2007 г. N А64-2639/06-15).

Еще один важный вопрос - это документальное обоснование убытков. В соответствии с действующим налоговым законодательством на компанию возлагается обязанность по хранению документов, которые подтверждают размер понесенного убытка, в течение всего срока, когда он используется в уменьшение базы по налогу на прибыль (п. 4 ст. 283 НК РФ). Причем организация должна будет обеспечить сохранность именно первичных учетных документов (Письмо Минфина России от 3 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/206). Это значит, что во избежание риска придется хранить первичную документацию в течение всех 10 лет. При этом общий срок хранения документации для целей налогового учета составляет четыре года, а для бухгалтерского - не менее пяти лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, ст. 17 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Тем не менее даже при отсутствии первичных документов сохраняется шанс на уменьшение прибыли за счет убытков прошлых лет, так в некоторых случаях суды могут поддержать организацию (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 16 января 2007 г. N А56-22363/2006, ФАС Дальневосточного округа от 15 ноября 2006 г. N Ф03-А51/06-2/3993). Правда, данные дела объединяет то, что инспекторам при проведении прошлой выездной проверки отсутствующие документы уже были представлены. Если же ранее документы не были проверены налоговиками, то избежать негативных последствий компания не сможет (Постановление ФАС Московского округа от 23 сентября 2008 г. N КА-А40/8513-08-2).

В заключение необходимо отметить, что компания, имеющая стабильную прибыль, в целях ее оптимизации может присоединить к себе убыточную фирму. В результате присоединения все убытки в полном размере переходят к правопреемнику и уменьшают его налогооблагаемую прибыль. Причем в соответствии с п. 5 ст. 283 НК РФ эти убытки могут быть перенесены и на последующие налоговые периоды. Этот метод налоговой

оптимизации особенно актуален, учитывая борьбу ФНС с убыточными фирмами. При этом, как и любая другая реорганизация, присоединение должно иметь под собой сугубо деловые основания: получение новых рынков сбыта или сырьевых ресурсов, создание нового направления деятельности или даже устранение неудобного конкурента. Версию деловой цели следует обосновать в специальном бизнес-плане. Кроме того, цели и задачи реорганизации можно упомянуть в протоколах учредителей, составляемых при принятии решения о реорганизации.

Важно отметить, что если организация присоединяет убыточную компанию, то не всегда можно учесть ее убытки для уменьшения налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль. Как отметил Минфин России в Письме от 25 сентября 2009 г. N 03-03-06/1/617, налогоплательщик вправе учесть убытки присоединенной организации только в случае, если этот убыток был сформирован в соответствии с гл. 25 НК РФ. Например, если налогоплательщик применяет общий режим налогообложения и присоединяет убыточную компанию, которая до этого момента применяла УСН, то такой убыток учесть при формировании налоговой базы по налогу на прибыль нельзя (абз. 8 п. 7 ст. 346.18 НК РФ).

4.12. Отсрочка уплаты налога на прибыль и экономия на платежах по нему с помощью резерва расходов на ремонт основных средств

Суть всех схем оптимизации налога на прибыль с помощью создания резервов состоит в равномерном распределении расходов. Порядок создания резерва на ремонт основных средств отражен в ст. 324 НК РФ. Чтобы равномерно включать затраты на ремонт основных средств в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, организация вправе создать специальный резерв (п. 3 ст. 260 НК РФ). Резерв может быть создан, если для расчета налога на прибыль организация применяет метод начисления. Организации, применяющие кассовый метод, резервы не создают, объясняется это тем, что любые расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, они могут учитывать только после их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Решение о создании резерва расходов на ремонт основных средств закрепляется в учетной политике для целей налогообложения (абз. 5 ст. 313 НК РФ). Там же указывается порядок формирования резерва, для этого необходимо определить: годовой норматив отчислений в резерв и совокупную первоначальную стоимость основных средств. Изменения этих показателей отражается в налоговой учетной политике ежегодно. Такой порядок предусмотрен в п. 2 ст. 324 НК РФ.

Норматив отчислений в резерв определяется с учетом: совокупной первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств и предельных затрат на проведение ремонта основных средств.

Первый показатель "совокупная первоначальная стоимость всех

амортизируемых основных средств" - это общая первоначальная стоимость амортизируемых основных средств (по данным налогового учета) на начало того года, в течение которого организация будет формировать резерв. В качестве первоначальной стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию до 2002 г., используется их восстановительная стоимость. Стоимость арендованных основных средств в расчет первого показателя не включается, они не признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ). Следовательно, арендаторы могут создавать резерв только при наличии собственных основных средств и только исходя из их совокупной стоимости, такая точка зрения отражена в п. 1 Письма МНС России от 26 февраля 2004 г. N 02-5-11/38@.

Второй показатель "предельных затрат на проведение ремонта основных средств" - рассчитывается исходя из периодичности проведения ремонта, его примерной стоимости и частоты замены деталей, об этом сказано в абз. 2 п. 2 ст. 324 НК РФ. В состав расходов на проведение ремонта включаются:

- стоимость запасных частей и расходных материалов, использованных в ремонте;
- затраты на оплату труда сотрудников, привлеченных к ремонтным работам;
- стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями;
- другие расходы, связанные с проведением ремонта собственными силами (п. 1 ст. 324 НК РФ).

Предельная сумма резерва не может превышать средние расходы на ремонт основных средств за три предыдущих года. Даже если в текущем году плановые затраты на ремонт превышают этот показатель, резерв формируется исходя из средних расходов за последние три года. Таким образом, норматив отчислений в резерв на ремонт основных средств определяется по формуле:

Норматив отчислений	Предельные затраты	Совокупная
первоначальная		
в резерв на ремонт =	на проведение	х 100% :
основных средств	ремонта на год	стоимость основных средств на начало года

Это следует из положений абз. 3 п. 2 ст. 324 НК РФ.

Возникает вопрос: можно ли формировать резерв расходов на ремонт основных средств в течение первых трех лет с даты регистрации организации.

Чиновники считают, что ранее трех лет компания не может формировать резерв на ремонт (Письмо Минфина России от 17 января 2007 г. N 03-03-06/1/9). Дело в том, что в п. 2 ст. 324 НК РФ прямо указано, что предельная сумма резерва предстоящих расходов на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, которая сложилась за последние три года. Следовательно, налогоплательщик может начать формировать такой резерв только на четвертый год своей деятельности.

Однако этот запрет можно обойти, создав резерв, но только под сложный и дорогой ремонт. Ведь резерв на этот вид ремонта формируется исходя из сметы и графика проведения ремонта. Поэтому для его формирования срок, в течение которого компания ведет свою деятельность, и фактические расходы на ремонт за предыдущие годы значения не имеют. В арбитражной практике имеются примеры судебных решений, подтверждающих такую точку зрения (Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 г. N Ф04-7102/2006(27676-А67-40)). Так, налоговый орган привлек налогоплательщика к ответственности за занижение налогооблагаемой прибыли, поскольку посчитал, что налогоплательщик в свой первый год с момента регистрации не имеет права на создание резерва на ремонт. Однако суд указал, что, поскольку резерв относился к сложному и дорогому ремонту, налогоплательщик не нарушил налоговое законодательство.

Самые рискованные налогоплательщики могут попытаться защитить свое право на формирование любого резерва независимо от того, прошло три года или нет. Дело в том, что в НК РФ нет прямого запрета на формирование резерва начиная с момента создания компании, а любые неясности трактуются в пользу налогоплательщика.

Отметим, что предельный норматив отчислений и сумма резерва могут быть увеличены, только если организация планирует сложный и дорогой ремонт. При этом суммы, которые резервируются на проведение сложного и дорогого ремонта, должны накапливаться:

- в течение нескольких лет (по итогам календарного года накопленная сумма переносится на следующий год, и, следовательно, ежегодно в резерв будет перечислена только часть стоимости ремонта);
- для ремонта только тех основных средств, по которым сложный и дорогой ремонт в предыдущие годы не проводился. Такие ограничения предусмотрены в абз. 3 п. 2 ст. 324 НК РФ.

На практике возникает еще один вопрос: можно ли в налоговом учете создать резерв расходов на сложный и дорогой ремонт, а затраты на проведение текущего ремонта основных средств списывать без создания резерва?

Нет, нельзя, т.к. ст. 324 НК РФ создание отдельного резерва расходов на сложный и дорогой ремонт основных средств не предусмотрено. Поэтому следует либо сформировать единый резерв на все виды ремонта, либо не создавать его вообще (п. 3 ст. 260 НК РФ).

Таким образом, если организация создает резерв расходов на ремонт основных средств, то все затраты, связанные с их ремонтом, относятся на использование этого резерва. Включать какие-либо затраты на ремонт непосредственно в расходы при расчете налога на прибыль нельзя (абз. 5 п. 2 ст. 324 НК РФ).

В течение календарного года затраты на ремонт основных средств следует относить на резерв даже в том случае, если они превышают отчисления в него. Результат использования резерва определяется в конце

года, при этом возможны три варианта:

- сумма фактических затрат на ремонт превысит сумму резерва (перерасход резерва);
- сумма фактических затрат на ремонт будет меньше суммы резерва (резерв недоиспользован);
- сумма фактических затрат на ремонт будет равна сумме резерва (резерв полностью использован в календарном году).

Если по итогам года сложится перерасход резерва, т.е. сумма фактических затрат на ремонт превысит размер созданного резерва, то разницу между фактическими затратами на ремонт и суммой использованного резерва необходимо включить в состав прочих расходов. Датой признания таких расходов будет последний день календарного года (т.е. с учетом последнего отчисления в резерв). Такое правило установлено абз. 6 п. 2 ст. 324 НК РФ, аналогичная точка зрения отражена в Письме Минфина России от 20 июня 2005 г. N 03-03-04/1/8 и подтверждена в Постановлении ВАС РФ от 5 апреля 2005 г. N 14184/04.

Если по итогам года резерв будет недоиспользован, то разница между суммой сформированного резерва и фактическими затратами на ремонт включается в состав внереализационных доходов (п. 7 ст. 250 НК РФ). Датой признания таких доходов будет последний день календарного года (т.е. с учетом последнего отчисления в резерв). Такое правило установлено абз. 7 п. 2 ст. 324 НК РФ.

Если резерв полностью использован в календарном году, то дополнительных доходов или расходов при расчете налога на прибыль не возникает.

Переносить неиспользованный остаток резерва на следующий год нельзя. Перенос допускается только в части резерва, предназначенной для проведения сложного (капитального) и дорогого ремонта. В конце года эта часть резерва в состав доходов не включается, она переносится из года в год до тех пор, пока средства на проведение сложного и дорогого ремонта не будут накоплены в заранее запланированном размере (абз. 8 п. 2 ст. 324 НК РФ). Данная норма особенно важна в целях оптимизации налога на прибыль, т.к. позволяет перенести (отсрочить) налогообложение полученных доходов на несколько лет.

Если организация отказалась от ремонта основного средства (решила ликвидировать его), то часть резерва, накопленного для проведения ремонта этого объекта, включается в состав внереализационных доходов. Сделать это нужно в конце календарного года, на который был запланирован ремонт, такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 2 сентября 2009 г. N 03-03-06/1/561.

В процессе хозяйственной деятельности может возникнуть вопрос: сколько времени должно пройти после сложного и дорогого ремонта основного средства, чтобы организация смогла начать формирование резерва в налоговом учете на его следующий ремонт?

Прямого ответа на этот вопрос гл. 25 НК РФ не содержит. По мнению

Минфина России, резерв на предстоящий ремонт можно начислять по истечении трех лет после последнего аналогичного (сложного и дорогого) ремонта. Например, если объект должен ремонтироваться раз в семь лет, то резервировать средства на его ремонт нужно с четвертого года после проведенного ремонта, об этом сказано в Письме Минфина России от 29 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/386.

При этом общая сумма отчислений в резерв списывается на расходы равномерно в течение всего календарного года. В зависимости от продолжительности отчетного периода по налогу на прибыль, отчисления в резерв делаются ежеквартально или ежемесячно. В налоговом учете данные расходы отражаются в последний день квартала (месяца) равными долями в течение всего календарного года, такие правила установлены абз. 4 п. 2 ст. 324 НК РФ.

В процессе оптимизации налога на прибыль возникает вопрос: можно ли в налоговом учете формировать отчисления в резерв расходов на ремонт основных средств, если эти отчисления приведут к убытку?

Да, можно, т.к. отчисления в резерв на ремонт основных средств включаются в состав расходов, независимо от того, прибыль или убыток складываются у организации в текущем отчетном (налоговом) периоде (абз. 4 п. 2 ст. 324 НК РФ). Такая же точка зрения отражена в Письме Минфина России от 30 мая 2006 г. N 03-03-04/1/488.

Отметим, что если организация совмещает виды деятельности, облагаемые по разным ставкам налога на прибыль или с особым порядком расчета налогооблагаемой базы, то необходимо создавать отдельный резерв на каждый вид такой деятельности (п. 3 ст. 324 НК РФ). Например, если у организации есть обслуживающие производства с особым порядком признания убытков (ст. 275.1 НК РФ).

Рассмотрим пример оптимизации налога на прибыль через формирование резерва на ремонт основных средств в налоговом учете. Компания ООО "Прокма" приняла решение, что начиная с 2010 г. формирует резерв расходов на ремонт основных средств. В налоговой учетной политике решение о создании резерва оформлено следующим образом: плановый объем работ по ремонту основных средств на 2010 г. составляет 80 000 руб. Расходы на ремонт основных средств за предыдущие три года в ООО "Прокма" составили 255 000 руб., а в среднем 85 000 руб. в год ($255\,000 \text{ руб.} : 3$). Поэтому норматив отчислений (80 000 руб.) был рассчитан исходя из предельных затрат на проведение ремонта ($80\,000 \text{ руб.} < 85\,000 \text{ руб.}$).

По состоянию на 1 января 2010 г. совокупная первоначальная стоимость основных средств ООО "Прокма" равна 2 млн руб. Норматив отчислений в резерв составляет: $80\,000 \text{ руб.} : 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 4\%$.

В собственности ООО "Прокма" находится одноэтажное здание, сложный ремонт которого планируется провести в 2011 г., ранее аналогичных ремонтов этого здания не проводилось. Плановые затраты на проведение сложного ремонта составляют 500 000 руб., эту сумму компания планирует накопить в течение 2010 - 2011 гг. Ежегодно на сложный ремонт

здания организация будет отчислять в резерв: $500\,000 \text{ руб.} : 2 \text{ года} = 250\,000 \text{ руб./год}$.

Общая сумма отчислений в резерв в 2010 г. будет равна: $80\,000 \text{ руб./год} + 250\,000 \text{ руб./год} = 330\,000 \text{ руб./год}$. Из этой суммы 250 000 руб. будут перенесены в резерв на 2011 г.

При этом норматив отчислений с учетом ремонта здания составит: $(250\,000 \text{ руб./год} + 80\,000 \text{ руб./год}) : 2\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 16,5\%$.

Отчетным периодом по налогу на прибыль в ООО "Прокма" является квартал. Сумма ежеквартальных отчислений в резерв в 2010 г. составит: $330\,000 \text{ руб.} : 4 \text{ кв.} = 82\,500 \text{ руб.}$; в том числе на проведение сложного ремонта: $250\,000 \text{ руб.} : 4 \text{ кв.} = 62\,500 \text{ руб.}$

Предположим, что по итогам 2010 г. фактические затраты на проведение ремонта в компании составили 70 000 руб., поэтому часть неиспользованного резерва в размере 10 000 руб. ($80\,000 \text{ руб.} - 70\,000 \text{ руб.}$) была включена в состав внереализационных доходов. Часть резерва, предназначенная для проведения сложного и дорогого ремонта, в размере 250 000 руб. была перенесена на следующий 2011 г.

Отчисления в резерв расходов на ремонт основных средств полностью включаются в расходы в целях расчета налога на прибыль и отражаются в регистрах налогового учета ООО "Прокма".

Отметим, что если при формировании и использовании резерва данные бухгалтерского и налогового учета различаются, то организация обязана вести отдельный налоговый регистр, форму которого компания разрабатывает самостоятельно. При этом в регистре необходимо указать: название регистра, учетный период, общую сумму резерва, сумму отчислений в резерв и сумму резерва, израсходованную на ремонт в течение года. Регистр должен быть подписан бухгалтером, ответственным за его ведение.

Если же данные бухгалтерского и налогового учета совпадают, то затраты в налоговом учете можно отражать на основании бухгалтерских регистров, такие правила установлены в ст. 313 НК РФ. Если организация резервирует средства на сложный и дорогой ремонт, их учет нужно вести обособленно.

В заключение необходимо сделать вывод, что создание резерва расходов на ремонт основных средств целесообразно в крупных промышленных организациях со сложной структурой основных средств и большими объемами ремонтных работ или для организаций с сезонным характером производства.

Если организация ремонтирует свои основные средства редко, а затраты на проведение текущего ремонта незначительны, то создавать ремонтный фонд в целях оптимизации налога на прибыль особого смысла не имеет. В этом случае затраты на ремонт включаются непосредственно в расходы, учитываемые при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, это позволяет сделать ст. 260 "Расходы на ремонт основных средств" НК РФ.

Фактически формирование резерва расходов на текущий ремонт

основных средств позволяет равномерно включать расходы на ремонт в течение года. В целях оптимизации налога на прибыль через создание резерва на ремонт основных средств наиболее целесообразно, кроме обычного резерва (на текущий ремонт), создавать резерв средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода. В этом случае возможен перенос части резерва, предназначенной для проведения сложного и дорогого ремонта, на следующие налоговые периоды. Таким образом, доходы, полученные в отчетном налоговом периоде (календарном году), уменьшаются на будущие суммы расходов, фактически не произведенные.

В момент, когда суммы резервов для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств достигнут сметных показателей, можно просто ликвидировать основное средство, на ремонт которого формировался резерв, а сумма резервного фонда в этом случае включается в состав внереализационных доходов и подлежит налогообложению. Однако данные доходы облагаются не в том налоговом периоде (календарном году), когда они были получены, а через несколько лет, в зависимости от длительности формирования резерва на дорогой ремонт. В результате налогоплательщик получает отсрочку по уплате налога на прибыль на несколько лет, что особенно важно в условиях кризиса.

4.13. Снижение налогового бремени с помощью создания резерва по сомнительным долгам

В условиях экономического кризиса возрастает актуальность оптимизации налога на прибыль путем создания резерва по сомнительным долгам. Суть оптимизации в том, что для покрытия возможных убытков по безнадежным долгам организация вправе создать специальный резерв (п. 3 ст. 266 НК РФ), тем самым уменьшив налогооблагаемый доход. Резерв может быть создан, если для расчета налога на прибыль организация применяет метод начисления. Организации, применяющие кассовый метод, резервы не создают. Объясняется это тем, что любые расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, они могут учитывать только после их оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Следует отметить, что решение компании о создании резерва по сомнительным долгам нужно прописать в учетной политике для целей налогообложения. Причем такое решение должно быть принято до начала очередного налогового периода по налогу на прибыль. Следовательно, если организация решит создать резерв по сомнительным долгам в середине текущего года, формировать и использовать этот резерв она сможет только со следующего года. Такой вывод следует из Писем Минфина России от 21 октября 2008 г. N 03-03-06/1/594 и УФНС России по г. Москве от 9 апреля 2007 г. N 20-12/031921. Свою позицию контролирующие ведомства мотивируют тем, что принятая учетная политика должна применяться последовательно от одного налогового периода к другому. Менять ее в связи

с изменением применяемых методов учета можно лишь с начала нового налогового периода (ст. 313 НК РФ).

Однако есть аргументы, которые позволяют не фиксировать решение о создании резерва по сомнительным долгам в учетной политике и начинать его формирование в течение отчетного года. Они заключаются в следующем: ст. 266 НК РФ не устанавливает сроков принятия решения о формировании резерва по сомнительным долгам. При этом появление сомнительной дебиторской задолженности можно квалифицировать как факт хозяйственной деятельности, отличный от фактов, имевших место ранее (возникший впервые). А утверждение способа учета таких фактов изменением учетной политики не признается (п. 10 ПБУ 1/2008). Следовательно, организация вправе начать формирование резерва по сомнительным долгам, не дожидаясь окончания текущего налогового периода и не фиксируя принятое решение в учетной политике. Такую позицию подтверждает и арбитражная практика: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 3 июля 2008 г. N А56-12980/2007 и от 15 октября 2007 г. N А56-26468/2006, ФАС Волго-Вятского округа от 19 марта 2008 г. N А79-3573/2007.

На практике возникает вопрос: как учитывать дебиторскую задолженность при создании резерва по сомнительным долгам - с НДС или без НДС?

Однозначного ответа на этот вопрос налоговое законодательство не содержит. Разъяснения контролирующих ведомств по этому вопросу неоднозначны. Так, из Письма Минфина России от 12 ноября 2009 г. N 03-03-06/1/745 следует, что при формировании резерва по сомнительным долгам дебиторскую задолженность, под которую создается этот резерв, нужно учитывать без НДС. Мотивируя такую позицию, финансовое ведомство ссылается на п. 1 ст. 248 НК РФ, согласно которому при определении доходов для расчета налога на прибыль из них исключаются суммы налогов, предъявленные организацией покупателям (заказчикам). Таким образом, если задолженность покупателя (заказчика) составляет, например, 118 000 руб. (в т.ч. НДС - 18 000 руб.), при формировании резерва продавец (исполнитель) может учесть лишь 100 000 руб.

Ранее Минфин России высказывал другую точку зрения: налогооблагаемую прибыль уменьшает вся сумма безнадежной дебиторской задолженности с учетом НДС (Письмо от 21 октября 2008 г. N 03-03-06/1/596). Резерв по сомнительным долгам создается, чтобы покрыть возможные убытки по безнадежной дебиторской задолженности (п. п. 1, 3 ст. 266 НК РФ). Включение отчислений в резерв в состав внереализационных расходов прямо предусмотрено пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ. При этом нормы налогового законодательства не содержат требований о том, чтобы при формировании налогооблагаемой прибыли и включении дебиторской задолженности во внереализационные расходы организация определяла эту задолженность без учета НДС. Следовательно, при создании резерва по сомнительным долгам дебиторская задолженность учитывается в размерах,

предъявленных продавцом покупателю, в том числе с учетом НДС.

Однако с выходом более поздних разъяснений включение в резерв дебиторской задолженности с учетом НДС может привести к спорам с проверяющими. При этом отстаивать свою позицию организации придется в суде. В связи с этим следует отметить, что право на включение сумм НДС, не полученных от покупателя, в состав резерва по сомнительным долгам вместе с основной задолженностью подтверждено позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 12 мая 2005 г. N 167-О. Аналогичные выводы содержат Постановления Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. N 6602/05, ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 июля 2007 г. N А33-15360/06-Ф02-4653/07, ФАС Северо-Западного округа от 13 ноября 2006 г. N А56-36217/2005, от 13 октября 2006 г. N А56-29740/2005, от 12 октября 2006 г. N А56-10778/2006, ФАС Уральского округа от 21 февраля 2006 г. N Ф09-605/06-С2, ФАС Поволжского округа от 11 мая 2006 г. N А57-1050/05-16.

Решив создать резерв по сомнительным долгам, организация должна формировать его ежеквартально или ежемесячно (п. 3 ст. 266 НК РФ). Периодичность формирования резерва зависит от отчетного периода, который организация применяет по налогу на прибыль, им может быть I квартал (первое полугодие, девять месяцев) или месяц (два месяца, три месяца и т.д.) (п. 2 ст. 285 НК РФ). Чтобы определить сумму отчислений в резерв по сомнительным долгам, необходимо выполнить следующие действия.

1. Провести инвентаризацию дебиторской задолженности, возникшей в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), по состоянию на последний день отчетного периода по налогу на прибыль.

2. Из общей суммы дебиторской задолженности, возникшей в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), выделить сомнительные долги.

3. Определить срок задержки платежей по сомнительным долгам.

4. Рассчитать размер резерва исходя из сроков задержки платежей в следующем порядке:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - отчисления в резерв не производятся;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) - в сумму резерва включается 50 процентов от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности.

5. Определить максимальный размер резерва по сомнительным долгам, он составляет 10 процентов от выручки организации за отчетный период.

6. Величина резерва, рассчитанная исходя из суммы дебиторской задолженности, не может превышать максимального размера резерва,

рассчитанного исходя из выручки. Если такое превышение есть, то резерв создается исходя из максимального размера.

7. Если на конец отчетного периода у организации есть неиспользованный остаток резерва, то его следует перенести на следующий отчетный период с учетом следующих правил:

- если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде (ст. 266 НК РФ).

Возникает вопрос: как рассчитать максимальный размер резерва по сомнительным долгам, если 45 дней с момента возникновения сомнительного долга истекают в одном налоговом периоде, например в IV квартале, а 90 дней - в другом, например в I квартале следующего года?

Резерв по сомнительным долгам создается, чтобы покрыть возможные убытки по безнадежным долгам (п. п. 1 и 3 ст. 266 НК РФ). Размер резерва по сомнительным долгам рассчитывается исходя из сроков задержки платежей. При этом максимальный размер резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки организации за отчетный период (п. 4 ст. 266 НК РФ).

Выручку от реализации организация рассчитывает за каждый отчетный (налоговый) период отдельно. Поэтому если 45 дней с момента возникновения сомнительного долга истекают в одном налоговом периоде (например, в IV квартале), а 90 дней - в другом (например, в I квартале следующего года), то применительно ко второй части сомнительного долга организация должна применять размер выручки от реализации следующего отчетного (налогового) периода. То есть I квартала следующего года, такой вывод сделал Минфин России в Письме от 4 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/319.

Рассмотрим пример формирования резерва по сомнительным долгам, если первая половина долга включается в резерв в IV квартале одного года, а вторая - в I квартале следующего года. Так, 30 октября 2009 г. ООО "Кидус" реализовало товар ООО "Парус" на сумму 300 000 руб. Оплаты от покупателя не поступило. Дебиторская задолженность не была обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией.

Учетной политикой ООО "Кидус" предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. Организация применяет метод начисления и платит налог на прибыль ежеквартально. С такой же периодичностью организация проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и производит отчисления в резерв по сомнительным долгам.

31 декабря 2009 г. была проведена инвентаризация задолженности, по ее результатам было выявлено, что 45 дней с момента возникновения долга

ООО "Парус" истекли в декабре 2009 г. Поэтому ООО "Кидус" может включить в резерв по сомнительным долгам 150 000 руб. дебиторской задолженности (300 000 руб. x 50%).

Выручка от реализации за 2009 г. ООО "Кидус" составила 4 млн руб. Максимальный размер резерва, рассчитанный на основании выручки, составляет: 4 000 000 руб. x 10% = 400 000 руб.

Таким образом, размер резерва, рассчитанный исходя из срока возникновения задолженности, меньше его максимальной суммы. Поэтому ООО "Кидус" вправе включить в резерв по сомнительным долгам сумму в размере 150 000 руб.

До конца 2009 г. ООО "Парус" за товар не расплатилось. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности ООО "Кидус" на 31 марта 2010 г. выявлено, что срок сомнительной задолженности ООО "Парус" превысил 90 календарных дней. Выручка же за I квартал 2010 г. ООО "Кидус" составила 800 000 руб. Максимальный размер резерва, рассчитанный на основании выручки, составляет 80 000 руб. (800 000 руб. x 10%).

Таким образом, ООО "Кидус" может включить в состав резерва по сомнительным долгам за I квартал 2010 г. только 80 000 руб. задолженности ООО "Парус", так как вторая часть долга данной компании в размере 150 000 руб. превышает 10% от выручки отчетного периода. Оставшуюся сумму долга в размере 70 000 руб. (150 000 руб. - 80 000 руб.) в I квартале 2010 г. включать в резерв нельзя.

Важным вопросом является: можно ли в налоговом учете формировать резерв по сомнительным долгам, если его создание повлечет за собой убыток?

Да, можно, т.к. все расходы организации, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, должны быть экономически оправданны, документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение доходов (п. 1 ст. 252 НК РФ). При этом резерв по сомнительным долгам создается, чтобы покрыть возможные убытки по безнадежной дебиторской задолженности. Включение отчислений в резерв в состав внереализационных расходов прямо предусмотрено пп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ. Таким образом, если организация применяет метод начисления и создает резерв по сомнительным долгам, то она вправе учесть отчисления в этот резерв при расчете налога на прибыль даже в том случае, когда его формирование повлечет за собой убыток.

Следует отметить, что при создании резерва по сомнительным долгам нельзя учесть просроченную задолженность по выданному авансу т.к. авансы, выданные организацией, не соответствуют критериям сомнительных долгов, которые определены в п. 1 ст. 266 НК РФ. Они связаны не с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), а с их приобретением, поэтому учитывать эти суммы при формировании резерва неправомерно. Аналогичная точка зрения отражена в Письме Минфина России от 17 июня 2009 г. N 03-03-06/1/398.

Также нельзя учесть при создании резерва по сомнительным долгам

задолженность по неустойке (штрафу, пеням), начисленной в связи с нарушением условий договора. Задолженность контрагентов по штрафам и пеням за нарушение условий договоров включается в состав внереализационных доходов и не относится к доходам, связанным с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг (п. 3 ст. 250, п. 1 ст. 249 НК РФ). Такие суммы не соответствуют критериям сомнительных долгов, которые определены в п. 1 ст. 266 НК РФ, поэтому учитывать их при формировании резерва неправомерно. Аналогичная точка зрения отражена в Письмах Минфина России от 5 мая 2006 г. N 03-03-04/2/129 и от 9 июля 2004 г. N 03-03-05/2/47.

Важным является вопрос: обязана ли организация переносить остаток резерва по сомнительным долгам предыдущего периода на следующий период, если резерв по сомнительным долгам не полностью использован на покрытие убытков по безнадежным долгам.

Нет, не обязана, однако отказ от переноса остатка резерва повлечет за собой необходимость восстановления понесенных расходов и приведет к увеличению налогооблагаемой прибыли. Поэтому в целях оптимизации налога на прибыль сумму неиспользованного резерва по сомнительным долгам необходимо переносить на следующий период (календарный год), тем самым уменьшая сумму налогооблагаемых доходов и сокращая сумму налога на прибыль.

Как уже отмечалось, резерв по сомнительным долгам формируется на основании данных об инвентаризации дебиторской задолженности по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 266 НК РФ). Использовать резерв можно только на покрытие убытков от списания дебиторской задолженности, которая была признана безнадежной (абз. 6 п. 4 ст. 266 НК РФ). Таким образом, наличие остатка неиспользованного резерва на конец отчетного (налогового) периода подразумевает, что условия для признания долга безнадежным (например, истечение срока исковой давности) в этом периоде были не выполнены.

Обязанность переносить остаток неиспользованного резерва на следующий период НК РФ не установлена. Положения п. 5 ст. 266 НК РФ дают организациям лишь право на такой перенос, что особенно важно в целях оптимизации налога на прибыль. Например, компания имеет значительные суммы просроченной дебиторской задолженности, при этом срок исковой давности по ним истекает только через три года. В результате убыток от списания безнадежной дебиторской задолженности можно будет учесть в расходы компании только через три года. Однако при наличии резерва по сомнительным долгам организация уже в текущем периоде сможет уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму просроченной дебиторской задолженности, а соответственно, снизится и налог на прибыль.

Понятие "перенос остатка неиспользованного резерва" законодательно не определено, но, по сути, оно означает отказ от повторного формирования резерва под ту задолженность, под которую резерв был создан в предыдущих периодах. Если же не переносить остаток неиспользованного резерва, то по

итогах каждого следующего периода резерв может быть вновь сформирован с учетом той же самой дебиторской задолженности. Ведь при проведении инвентаризации непогашенная задолженность опять будет учтена как сомнительная, а это будет основанием для включения ее в состав резерва.

Несмотря на то что обязанность по переносу остатка неиспользованного резерва законодательно не установлена, при отказе от переноса нужно учитывать положения ст. 252 НК РФ, а именно:

- любые расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, должны быть экономически обоснованны и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ);

- суммы, однажды отраженные в составе расходов, повторно учитывать при расчете налога на прибыль нельзя (абз. 4 п. 5 ст. 252 НК РФ).

Отказ же от переноса остатка неиспользованного резерва на следующий период нарушает эти нормы. Во-первых, организация не сможет экономически обосновать и документально подтвердить необходимость повторного формирования резерва под одну и ту же дебиторскую задолженность. А во-вторых, при отказе от переноса суммы резерва, включенные в состав внереализационных расходов в одном периоде, будут уменьшать налоговую базу и в следующих периодах.

Избежать этих нарушений позволяют правила п. 5 ст. 266 НК РФ. Они требуют корректировать сумму резерва, создаваемого в следующем периоде, на сумму неиспользованного резерва за предыдущий период. Однако эти правила действуют только в том случае, если организация переносит остатки неиспользованного резерва с предыдущих периодов на следующие. При отказе от переноса организации придется восстановить суммы, ранее учтенные в составе внереализационных расходов, и включить их в состав внереализационных доходов (п. 7 ст. 250 НК РФ).

Рассмотрим пример формирования резерва по сомнительным долгам в налоговом учете, при этом организация отказалась от переноса неиспользованного остатка резерва на следующий налоговый период.

Учетной политикой ООО "Крата" предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. Организация применяет метод начисления и платит налог на прибыль ежеквартально. С такой же периодичностью организация проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и производит отчисления в резерв по сомнительным долгам. По состоянию на 30 сентября 2009 г. в организации сформирован резерв по просроченной дебиторской задолженности ООО "Орбита" в размере 100 000 руб. Срок исковой давности по этой задолженности истекает в июле 2010 г. Сумма сформированного резерва в полном размере была включена в состав внереализационных расходов.

Деятельность ООО "Крата" в 2009 г. оказалась убыточной. По данным налогового учета сумма убытка составляет 120 000 руб. По состоянию на 31 декабря 2009 г. ООО "Орбита" не погасило свою задолженность. Однако, чтобы снизить сумму убытка за 2009 г., руководство ООО "Крата" решило не переносить остаток неиспользованного резерва на 2010 г. В связи с этим

ранее созданный резерв восстановлен и включен в сумме 100 000 руб. в состав внереализационных доходов компании. Таким образом, сумма убытка за 2009 г. уменьшилась до 20 000 руб. (120 000 руб. - 100 000 руб.).

Если в I квартале 2010 г. ООО "Орбита" снова не погасит свою задолженность, то по состоянию на 31 марта ее сумма вновь будет отражена в результатах инвентаризации. Таким образом, у ООО "Крата" опять появится право на включение этой задолженности в состав резерва, однако целесообразность этого включения может вызвать вопросы у проверяющих органов.

В целом отказ от переноса остатка неиспользованного резерва по сомнительным долгам на следующий период может быть выгодна для компании, если по итогам отчетного (налогового) периода выявлен убыток или получена незначительная прибыль, снижать которую нецелесообразно. Поэтому возможность воспользоваться правом на снижение прибыли через резервирование средств лучше отложить на следующий отчетный (налоговый) период.

На практике возникает вопрос: можно ли при расчете налога на прибыль включить в состав внереализационных расходов безнадежный долг контрагента, не связанный с реализацией товаров (работ, услуг). При этом организация создает резерв по сомнительным долгам.

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит. Официальных разъяснений контролирующих ведомств по этому поводу нет. В частных разъяснениях контролирующие ведомства отмечают, что при наличии резерва по сомнительным долгам организация имеет право списывать безнадежные долги только за счет такого резерва. Объясняется это следующим образом. Резерв по сомнительным долгам формируется за счет задолженности, которая возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ и оказанием услуг и не была погашена в сроки, установленные в договоре (п. 1 ст. 266 НК РФ). Однако использовать резерв по сомнительным долгам можно только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ. Так, долг признается сомнительным, если он не обеспечен никакими гарантиями (например, залогом, поручительством и т.д.). При этом категория долга не конкретизируется, следовательно, организация, которая создала резерв по сомнительным долгам, любые безнадежные долги должна списывать только за счет этого резерва. Аналогичной точки зрения придерживается ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 30 мая 2007 г. N Ф04-3466/2007(34768-A27-15).

При этом есть и другая позиция по этому вопросу. Некоторые суды считают, что организация, которая приняла решение формировать резерв, покрывает возможные убытки по безнадежным долгам за счет суммы созданного резерва. Однако безнадежные долги, не покрытые за счет этого резерва, приравниваются к внереализационным расходам (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ). Следовательно, если задолженность не включалась в состав резерва по сомнительным долгам, то ее сумму организация вправе обоснованно

включить в состав внереализационных расходов. Такая точка зрения отражена в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 21 декабря 2005 г. N А42-13350/04-20 и ФАС Уральского округа от 21 апреля 2008 г. N Ф09-2606/08-С2.

Важным вопросом также является: можно ли в налоговом учете при создании резерва по сомнительным долгам учесть задолженность, возникшую в прошлые налоговые периоды?

Да, можно, т.к. резерв по сомнительным долгам создается, чтобы покрыть возможные убытки по безнадежным долгам (п. п. 1 и 3 ст. 266 НК РФ). При этом в налоговом законодательстве нет ограничений на его создание в отношении задолженности, возникшей в прошлых налоговых периодах. Основное условие - это, чтобы ранее по этой задолженности резерв не создавался. Аналогичная точка зрения отражена в Письме ФНС России от 20 января 2005 г. N 02-3-08/274.

Разберем еще одну ситуацию: нужно ли при создании и корректировке резерва по сомнительным долгам в следующем налоговом периоде еще раз подвергать ограничению (10% от выручки) те суммы резерва, которые не полностью использованы в прошлом налоговом периоде и перенесены на следующий налоговый период.

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит. Разъяснения контролирующих ведомств по этому вопросу также неоднозначны. Как мы уже выяснили: резерв по сомнительным долгам создается, чтобы покрыть возможные убытки по безнадежным долгам (п. п. 1 и 3 ст. 266 НК РФ). При этом максимальный размер резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 процентов от выручки организации за отчетный период (п. 4 ст. 266 НК РФ).

В Письме от 6 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/67 Минфин России указал, что ограничение резерва в размере 10 процентов от выручки отчетного (налогового) периода распространяется только на сумму резерва, вновь создаваемого в этом отчетном (налоговом) периоде. Поэтому, создавая резерв по сомнительным долгам, организация сначала должна определить его размер с учетом 10 процентов ограничения выручки в этом периоде. После этого сумма вновь созданного резерва корректируется на остаток резерва предыдущего периода. Разделяют эту точку зрения и некоторые арбитражные суды. Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 11 июля 2007 г. N Ф09-7932/06-С3 указал, что организация, которая применяет обратный порядок действий (сначала корректирует на остаток резерва предыдущего периода, а потом применяет 10-процентное ограничение), неверно корректирует вновь создаваемый резерв по сомнительным долгам. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Уральского округа от 14 июня 2007 г. N Ф09-4382/07-С3, от 14 февраля 2007 г. N Ф09-521/07-С3, от 25 декабря 2006 г. N Ф09-11362/06-С7, от 15 ноября 2006 г. N Ф09-10212/06-С7 и от 11 сентября 2006 г. N Ф09-7932/06-С7.

Однако в Письме от 16 ноября 2006 г. N 03-03-04/2/245 Минфин России высказал противоположную точку зрения. По мнению финансового

ведомства, совокупная сумма перенесенного и вновь созданного резерва не должна превышать 10 процентов выручки отчетного (налогового) периода. Арбитражная практика в пользу этой позиции пока не сложилась.

В целом необходимо отметить, что если компания принимает решение не создавать резерва по сомнительным долгам в следующем периоде, то, по мнению Минфина России, сумму резерва, не использованную в налоговом (отчетном) периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, организация должна полностью включить во внереализационные доходы (п. 7 ст. 250 НК РФ). Такая точка зрения отражена в Письмах Минфина России от 22 апреля 2004 г. N 04-02-05/5/5 и от 12 июля 2004 г. N 03-03-05/3/55, разделяют эту позицию и некоторые арбитражные суды (Постановление ФАС Уральского округа от 4 июля 2006 г. N Ф09-5752/06-С7).

Если же при формировании и использовании резерва по сомнительным долгам данные бухгалтерского и налогового учета будут различаться, то организация обязана вести отдельный налоговый регистр. Форму данного налогового регистра компания разрабатывает самостоятельно, при этом в нем обязательно нужно указать:

- название регистра;
- учетный период;
- максимальную сумму резерва;
- перечень сомнительных долгов;
- сумму отчислений в резерв, учитываемых в составе внереализационных расходов;
- часть резерва, подлежащую включению в состав внереализационных доходов;
- сумму резерва, использованную на покрытие убытков по безнадежной задолженности.

Также данный регистр налогового учета должен быть подписан бухгалтером, ответственным за его ведение. В свою очередь, если данные бухгалтерского и налогового учета совпадают, то затраты в налоговом учете можно отражать на основании бухгалтерских регистров (ст. 313 НК РФ).

Рассмотрим еще один пример формирования резерва по сомнительным долгам в налоговом учете. В I квартале 2009 г. выручка от реализации ООО "Бастион" составила 880 300 руб. Учетной политикой организации предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам. Неиспользованный остаток резерва по сомнительным долгам за 2008 г. составил 35 400 руб. ООО "Бастион" платит налог на прибыль ежеквартально. С такой же периодичностью организация проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и производит отчисления в резерв по сомнительным долгам.

По результатам инвентаризации на 31 марта 2009 г. в учете ООО "Бастион" числилась дебиторская задолженность по следующим организациям:

- ООО "Тренд" - 35 400 руб. Срок погашения задолженности - 16 марта 2008 г., срок задержки составил 380 дней (проценты за нарушение условий

договора не предусмотрены);

- ООО "Сервис Групп" - 80 700 руб. Срок погашения задолженности - 9 января 2009 г., срок задержки составил 81 день (проценты за нарушение условий договора не предусмотрены);

- ООО "Гранд" - 47 200 руб. Срок погашения задолженности - 1 марта 2009 г., срок задержки составил 30 дней (проценты за нарушение условий договора не предусмотрены).

В резерв по сомнительным долгам бухгалтер ООО "Бастион" включил:

- долг ООО "Тренд" в сумме 35 400 руб., т.к. срок возникновения данной задолженности свыше 90 календарных дней;

- долг ООО "Сервис Групп" в сумме 40 350 руб. ($80\,700 \text{ руб.} \times 50\%$), т.к. срок возникновения этой задолженности находится в интервале от 45 до 90 календарных дней.

Долг ООО "Гранд" не был учтен при формировании резерва, поскольку срок задержки оплаты составил менее 45 календарных дней.

Общий размер резерва, рассчитанный исходя из суммы дебиторской задолженности, составил: $35\,400 \text{ руб.} + 40\,350 \text{ руб.} = 75\,750 \text{ руб.}$. Максимальный же размер резерва, рассчитанный на основании выручки, составляет: $880\,300 \text{ руб.} \times 10\% = 88\,030 \text{ руб.}$

Таким образом, размер резерва, рассчитанный исходя из сроков возникновения дебиторской задолженности, меньше его максимальной суммы. Поэтому бухгалтерия ООО "Бастион" сформировала резерв по сомнительным долгам в размере 75 750 руб. С учетом остатка резерва на 1 января 2009 г. сумма расходов на формирование резерва, которая учитывается при расчете налога на прибыль за I квартал 2009 г., составила: $75\,750 \text{ руб.} - 35\,400 \text{ руб.} = 40\,350 \text{ руб.}$

Затраты на формирование резерва по сомнительным долгам следует включить в состав внереализационных расходов 31 марта 2009 г. Данные расчеты по формированию резерва по сомнительным долгам также необходимо отразить в регистре налогового учета.

Следует отметить, что если организация создала резерв по сомнительным долгам, то долги, признанные безнадежными, списываются за счет этого резерва (п. 5 ст. 266 НК РФ). Если в течение отчетного (налогового) периода убытки от списания безнадежных долгов превысили размер резерва по сомнительным долгам, то сумма превышения включается в состав внереализационных расходов (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Необходимо обратить внимание на то, что основаниями для признания долга безнадежным в налоговом учете являются:

- истечение срока исковой давности, при этом общий срок исковой давности равен трем годам (ст. 196 ГК РФ). Течение этого срока начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока (п. 1 ст. 192 ГК РФ);

- прекращение обязательства из-за невозможности его исполнения по причинам, не зависящим от воли сторон (ст. 416 ГК РФ), например в связи с

форс-мажорными обстоятельствами (стихийными бедствиями, военными действиями, терактами и т.д.);

- прекращение обязательства на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ);

- прекращение обязательства вследствие ликвидации организации-должника (ст. 419 ГК РФ). При этом ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо прекратившим существование после внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц (п. 8 ст. 63 ГК РФ).

Перечень оснований для признания долга безнадежным установлен ст. 266 НК РФ и является закрытым. Следовательно, по другим основаниям дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, для расчета налога на прибыль безнадежной не признается. Аналогичной позиции придерживается Минфин России в Письме от 21 марта 2008 г. N 03-03-06/1/199.

В итоге необходимо сделать вывод, что, создав резерв по сомнительным долгам, компания получает отсрочку по уплате налога на прибыль и экономит оборотные средства. Так как с суммы сомнительного долга налог на прибыль она платит только тогда, когда покупатель возвращает долг за поставленную продукцию (п. 7 ст. 250 НК РФ). Если же долг так и не будет выплачен, при соблюдении определенных условий (истечение срока исковой давности, прекращение обязательства по долгу из-за невозможности его исполнения и т.д. п. 2 ст. 266 НК РФ) его списывают за счет резерва.

На практике оптимизация налога на прибыль через создание резервов по сомнительным долгам является достаточно удобным способом налоговой экономии при условии наличия просроченной дебиторской задолженности. Таким образом, варьируя уровнем просроченной дебиторской задолженности, компания через формирование резервного фонда получает возможность при необходимости увеличивать или уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

4.14. Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов

При расчете налога на прибыль можно учесть убытки, полученные в предыдущих налоговых периодах (п. 1 ст. 283 НК РФ), сократив тем самым прибыль текущего налогового периода. При этом учитываются только те убытки, которые сформированы по правилам гл. 25 НК РФ. Убытки, сложившиеся по деятельности в рамках других налоговых режимов, например УСН, налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшают (Письмо Минфина России от 25 сентября 2009 г. N 03-03-06/1/617).

Для переноса на будущее убытков предыдущих периодов действуют следующие правила:

- убыток может быть перенесен не более чем на 10 лет;
- убытки погашаются (переносятся) в порядке очередности их получения (п. п. 2 и 3 ст. 283 НК РФ).

Следует отметить, что сумму убытка, сложившегося по операциям, которые облагаются налогом на прибыль по ставке 20 процентов, при переносе на будущее не нужно уменьшать на сумму доходов, полученных по операциям, которые облагаются налогом на прибыль по ставкам 0,9 или 15 процентов (Письмо Минфина России от 21 сентября 2009 г. N 03-03-06/2/177, Постановление Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. N 14955/08).

На погашение некоторых убытков можно направить только прибыль по определенной деятельности организации:

- убыток от деятельности обслуживающих производств и хозяйств можно покрыть только за счет прибыли, полученной от деятельности указанных производств и хозяйств (абз. 9 ст. 275.1 НК РФ);

- убыток по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, можно покрыть только за счет прибыли от операций с такими ценными бумагами (абз. 3 и 4 п. 10 ст. 280 НК РФ);

- убыток по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, можно покрыть только за счет прибыли от операций с такими ценными бумагами (абз. 2 и 4 п. 10 ст. 280 НК РФ);

- убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, можно покрыть только за счет прибыли от названных операций (п. 4 ст. 304 НК РФ).

Важным вопросом является: можно ли за счет прибыли по операциям с ценными бумагами покрыть убыток прошлых лет, полученный по основной деятельности организации, при этом компания не является профессиональным участником рынка ценных бумаг?

Налоговая база по операциям с ценными бумагами (за исключением налоговой базы по операциям с ценными бумагами, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг) определяется отдельно (п. 8 ст. 280 НК РФ). Однако требования отдельно рассчитывать с этой базы налог на прибыль НК РФ не содержит. Ограничения, связанные с уменьшением доходов по операциям с ценными бумагами, установлены п. 10 ст. 280 НК РФ. Эти доходы не могут быть уменьшены на сумму расходов (убытков) от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке.

В свою очередь, уменьшать за счет прибыли от операций с ценными бумагами сумму убытка по основной деятельности налоговое законодательство не запрещает. Причем если величина убытка по основной деятельности превышает прибыль от операций с ценными бумагами, то объект обложения налогом на прибыль не возникает. Аналогичная точка зрения отражена в Письмах Минфина России от 30 августа 2007 г. N 03-03-06/1/614, от 31 мая 2007 г. N 03-03-06/2/100, от 6 октября 2006 г. N 03-03-04/4/154 и от 21 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/135.

Правомерность уменьшения прибыли, полученной по операциям с ценными бумагами, на сумму убытка от основной деятельности

подтверждена Постановлением Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. N 14908/07. При этом в документе отмечено, что судебные решения с противоположными выводами нарушают единообразие в толковании и применении норм налогового законодательства. Между тем раньше арбитражная практика по этой проблеме была неоднородна.

На практике может возникнуть и обратный вопрос: можно ли за счет прибыли по основной деятельности покрыть убыток прошлых лет, полученный по операциям с ценными бумагами, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг?

В данном случае этого делать нельзя. Как уже было отмечено, налоговая база по операциям с ценными бумагами (за исключением налоговой базы по операциям с ценными бумагами, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг) определяется отдельно (п. 8 ст. 280 НК РФ). При этом организации, которые получили убытки от операций с ценными бумагами, могут уменьшить на этот убыток только прибыль от операций с ценными бумагами (абз. 1 п. 10 ст. 280 НК РФ). Переносить же убытки на будущее по разным категориям ценных бумаг нужно отдельно. То есть доходы, которые получены от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, не могут быть уменьшены на сумму убытков по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке. И, наоборот, из доходов от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, нельзя вычесть сумму убытков от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке (п. 10 ст. 280 НК РФ).

По мнению финансового ведомства, приведенные положения нужно рассматривать как ограничение, согласно которому налоговая база от основной деятельности не может быть уменьшена на сумму убытка, полученного от операций с ценными бумагами. Об этом сказано в Письмах Минфина России от 31 мая 2007 г. N 03-03-06/2/100, от 6 октября 2006 г. N 03-03-04/4/154, от 21 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/135 и от 16 января 2006 г. N 03-03-04/1/22. К подобным выводам неоднократно приходили и арбитражные суды (Постановления ФАС Московского округа от 16 марта 2007 г. N КА-А40/1509-07, ФАС Поволжского округа от 22 августа 2006 г. N А65-40175/05-СА2-43, ФАС Северо-Западного округа от 17 октября 2006 г. N А05-3377/2006-34, ФАС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2005 г. N А82-15599/2004-14, ФАС Западно-Сибирского округа от 20 сентября 2006 г. N Ф04-5956/2006(26388-А67-35), Ф04-5956/2006(26463-А67-35)).

Однако существуют и противоположные судебные решения. В частности, в Постановлении от 9 июня 2005 г. N А43-1310/2005-34-48 ФАС Волго-Вятского округа указал, что отдельное определение налоговой базы по разным операциям еще не означает отдельной уплаты налога на прибыль по таким операциям. Из положений ст. ст. 274 и 280 НК РФ этого не следует. Действия организации, которая при формировании налоговой базы по всем видам операций, облагаемых по ставке 24 процента, учла убыток, полученный по операциям с ценными бумагами, не противоречат п. 2 ст. 274

НК РФ. Прибыль по основным видам деятельности и убыток по операциям с ценными бумагами составляют единую налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Следует отметить, что переносить убытки можно не в каждом налоговом периоде, а с перерывами во времени. Но в любом случае период времени, в течение которого убыток определенного года может уменьшать налоговую базу, не должен превышать 10 лет. Убыток, не списанный за этот период, остается непогашенным (абз. 3 п. 2 ст. 283 НК РФ).

Необходимо обратить внимание на то, что при расчете налога на прибыль не переносится на будущее убыток, полученный по итогам отчетного периода. Объясняется это следующим образом, в течение года налоговая база по налогу на прибыль рассчитывается нарастающим итогом (п. 7 ст. 274 НК РФ). Убыток, полученный по результатам отчетного периода, расценивается как промежуточный результат. Поэтому в отличие от убытка, полученного по итогам налогового периода (календарного года), убыток за отчетный период (месяц, квартал) нельзя перенести на будущее.

В целом признавать убытки можно не только по итогам налогового периода, но и по итогам отчетных периодов. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 23 октября 2008 г. N 03-03-06/1/598, от 15 июня 2007 г. N 03-03-06/1/383, от 23 мая 2007 г. N 03-03-06/1/298, ФНС России от 27 июля 2009 г. N 3-2-10/18@. В декларации налоговую базу за отчетный период нужно показать за минусом суммы переносимого убытка (п. 5.5 Порядка, утвержденного Приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. N 54н). Таким образом, Порядок заполнения декларации по налогу на прибыль также предполагает возможность рассчитать авансовые платежи по итогам отчетных периодов с учетом убытка прошлых лет. При этом, несмотря на то, что Приложение 4 к листу 02 налоговой декларации заполняется только в составе декларации за I квартал и за год (п. 1.1 Порядка, утвержденного Приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. N 54н), убытки прошлых лет можно исключать из налоговой базы при расчете налога и за первое полугодие, и за девять месяцев календарного года (Письмо ФНС России от 27 июля 2009 г. N 3-2-10/18@).

Рассмотрим пример отражения убытков прошлых лет при расчете суммы налога на прибыль за отчетный период. Так, компания ООО "Вега" платит налог на прибыль ежеквартально. По итогам 2009 г. предприятие получило убыток по основной деятельности в сумме 40 000 руб., до этого времени убытков у организации не было.

В I квартале 2010 г. организация получила прибыль по основной деятельности в размере 10 000 руб., таким образом, текущая налоговая база составила 10 000 руб. При этом сумму убытка, переносимого на I квартал 2009 г., бухгалтерия ООО "Вега" должна отразить в Приложении 4 к листу 02 декларации по налогу на прибыль, в котором необходимо указать:

- сумму убытка прошлых лет - 40 000 руб.;
- сумму налоговой базы за I квартал 2010 г., которая может быть уменьшена на прошлогодний убыток от основной деятельности, - 10 000

руб.;

- сумму убытка, на которую можно уменьшить текущую налоговую базу,
- 10 000 руб.;
- остаток непогашенного убытка прошлых лет - 30 000 руб. (40 000 руб. - 10 000 руб.).

В результате в уменьшение налоговой базы за I квартал 2010 г. ООО "Вега" имеет право зачесть часть убытка прошлых лет в размере 10 000 руб.

Также отметим, что убытки, полученные более чем в одном налоговом периоде, переносятся на будущее в той очередности, в которой они были понесены. То есть вновь полученные убытки учитываются в налоговой базе только после того, как будут погашены убытки, возникшие в предыдущие годы (п. 3 ст. 283 НК РФ).

Разберем пример очередности переноса убытков прошлых лет при расчете налога на прибыль. По итогам 2007 - 2008 гг. ООО "Соло" получило убытки, при этом в 2007 г. убыток по основной деятельности составил 200 000 руб., а в 2008 г. убыток по основной деятельности равен 50 000 руб.

По итогам 2009 г. организация получила прибыль по основной деятельности в размере 150 000 руб. При расчете налога на прибыль за 2009 г. ООО "Соло" может списать убыток в сумме 150 000 руб., сложившийся в 2007 г.

В бухучете сумма убытка признается единовременно (Инструкция к Плану счетов). Из-за того что для целей налогообложения убыток будет учтен в следующих отчетных периодах, в бухучете образуются вычитаемые временные разницы (п. 11 ПБУ 18/02). Они приведут к формированию отложенного налогового актива (п. 17 ПБУ 18/02).

Рассмотрим пример отражения в бухучете и при налогообложении убытка прошлых лет, переносимого на будущее. По результатам работы ООО "Догма" за 2008 г. получило убыток в размере 90 000 руб.

В декабре 2008 г. в бухгалтерии предприятия делается проводка:

Дебет 09 Кредит 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", - 21 600 руб. (90 000 руб. x 24%) - отражен отложенный налоговый актив.

В связи с изменением ставки налога на прибыль с 1 января 2009 г. необходимо пересчитать отложенный налоговый актив, сформированный в учете на конец 2008 г.:

Дебет 84 Кредит 09 - 3600 руб. (21 600 руб. - 90 000 руб. x 20%) - списана разница, образовавшаяся из-за изменения ставки налога на прибыль.

В I квартале 2009 г. организация получила прибыль в размере 70 000 руб. Эта сумма полностью направляется на покрытие прошлогогоднего убытка. При этом часть отложенного налогового актива списывается проводкой:

Дебет 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", Кредит 09 - 14 000 руб. (70 000 руб. x 20%) - списан отложенный налоговый актив.

Оставшаяся часть убытка в размере 20 000 руб. уменьшит налоговую базу по налогу на прибыль в следующих отчетных (налоговых) периодах. Тогда же будет списана оставшаяся часть отложенного налогового актива в размере 4000 руб. (21 600 руб. - 3600 руб. - 14 000 руб.).

Из-за отсутствия или недостатка прибыли за 10 лет организация может не покрыть или не полностью покрыть сумму полученного убытка. В этом случае сумма несписанного убытка в налоговом учете останется непогашенной. В бухучете непогашенный остаток отложенного налогового актива нужно будет списать (п. 17 ПБУ 18/02, Письмо Минфина России от 14 сентября 2005 г. N 07-05-06/243) следующей проводкой:

Дебет 99 Кредит 09 - списан непогашенный отложенный налоговый актив.

Важным моментом является то, что документы, подтверждающие объем понесенного убытка, необходимо хранить в течение всего срока, пока компания будет уменьшать прибыль на сумму этого убытка (п. 4 ст. 283 НК РФ). После того как вся сумма убытка будет погашена, документы, подтверждающие его формирование, следует хранить еще в течение четырех лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Убытки, переносимые на будущее, следует отличать от убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде. Последние включаются в состав внереализационных расходов (пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ), если они не подпадают под действие п. 1 ст. 54 НК РФ. Переносу на будущее убытки прошлых лет, выявленные в текущем отчетном периоде, не подлежат. К убыткам прошлых налоговых периодов, выявленным в текущем отчетном (налоговом) периоде, можно отнести, например, убытки, сложившиеся из-за возврата бракованной продукции в следующем налоговом периоде после ее реализации (Письмо Минфина России от 18 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/667).

Рассмотрим пример отражения в бухучете и при налогообложении убытков прошлых лет, выявленных в текущем году. Так, в ноябре 2009 г. ООО "Лисма" реализовало ООО "ЦРП" производственное оборудование стоимостью 500 000 руб. (в т.ч. НДС - 76 271 руб.). Покупная стоимость оборудования - 300 000 руб. В марте 2010 г. в связи с обнаруженными недостатками ООО "ЦРП" вернуло оборудование "Лисме".

При реализации оборудования ООО "Лисма" не располагало сведениями о том, что товар будет возвращен, поэтому искажений налоговой базы в 2009 г. организация не допустила. В связи с этим стоимость оборудования, возвращенного в 2010 г., ООО "Лисма" включает в состав внереализационных расходов как убытки прошлых лет, выявленные в текущем году. При этом в бухучете компании делаются следующие проводки.

В ноябре 2009 г: Дебет 62 Кредит 90-1 - 500 000 руб. - отражена выручка от реализации оборудования;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет "Расчеты по НДС", - 76 271 руб. - начислен НДС;

Дебет 90-2 Кредит 41 - 300 000 руб. - списана покупная стоимость оборудования;

Дебет 51 Кредит 62 - 500 000 руб. - поступила оплата от покупателя.

В марте 2010 г.: Дебет 91-2 Кредит 62 - 500 000 руб. - отражен убыток

прошлых лет, выявленный в текущем году;

Дебет 41 Кредит 91-1 - 300 000 руб. - отражен доход в размере стоимости возвращенного оборудования;

Дебет 68, субсчет "Расчеты по НДС", Кредит 91-1 - 76 271 руб. - принят к вычету НДС;

Дебет 62 Кредит 51 - 500 000 руб. - возвращены деньги покупателю.

При расчете налога на прибыль в марте 2010 г. бухгалтерия ООО "Лисма" должна признать в составе внереализационных доходов 300 000 руб. (п. 10 ст. 250 НК РФ). А в составе внереализационных расходов - 423 729 руб. (500 000 руб. - 76 271 руб.) как убытки прошлых лет, выявленные в текущем году (пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ).

В заключение необходимо отметить, что в целях оптимизации налога на прибыль налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее) (Письмо Минфина России от 18 сентября 2008 г. N 03-03-06/1/534). Причем компания может уменьшить прибыль на убытки предыдущих периодов не только по итогам года, но и в конце каждого отчетного периода. При этом, списывая убыток прошлых лет, организации необходимо иметь документы, подтверждающие его размер.

4.15. Экономия на платежах по налогу на прибыль путем оптимизации расходов на транспортировку

Затраты торговой компании, связанные с транспортировкой товаров, включаются в налоговые расходы, т.к. они направлены на получение дохода и экономически оправданны (п. 1 ст. 252 НК РФ). Однако расходы по доставке товаров на собственный склад учитываются постепенно, по мере реализации товаров (прямые расходы), а расходы по доставке товаров покупателю - единовременно (косвенные расходы).

Очевидно, что списывать транспортные расходы как прямые менее выгодно, чем как косвенные затраты. Ведь в этом случае затраты надо будет распределять пропорционально проданным товарам.

Следует отметить, что при выборе порядка учета транспортных расходов в торговой организации необходимо четко определить размер возможного экономического эффекта от их учета в качестве косвенных затрат. В случае если экономический эффект будет незначительным, то лучше отказаться от увеличения расходов компании за счет признания транспортных затрат в качестве косвенных. При этом если расходы на транспортировку признавать в качестве прямых затрат компании, то они в любом случае будут учтены при налогообложении, только в течение более длительного промежутка времени (после реализации товаров). В свою очередь, признание транспортных затрат торговой фирмы косвенными расходами может привести к разногласиям с налоговыми инспекторами и арбитражному разбирательству с целью доказательства правомерности признания данных затрат в качестве

косвенных расходов.

В целом, когда торговая компания доставляет товар для реализации, это ее косвенные расходы и списать их можно в том отчетном периоде, когда они были произведены. Если же транспортные расходы связаны с доставкой товаров до склада компании, то их можно либо признать прямыми и распределить затраты между реализованными и нереализованными товарами (ст. 320, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ), либо прописать в учетной политике, что эти расходы входят в продажную стоимость товаров (ст. 320 НК РФ).

Безусловно, выгоднее для компании доказать, что все ее расходы связаны именно с реализацией товаров, а не с покупкой и доставкой их на собственный склад. Но подобная трактовка ситуации потребует соответствующего оформления первичных документов и, скорее всего, привлечет внимание налоговиков.

Чтобы учесть большую часть транспортных затрат в качестве косвенных расходов, необходимо перераспределить стоимость транспортных услуг между доставкой товаров на собственный склад и доставкой покупателям. При этом на большую часть суммы перевозчик выставляет счет в качестве платы за доставку товаров покупателям, а меньшую оформляет как плату за доставку товаров на собственный склад компании. Однако это возможно, если компания оплачивает одному и тому же перевозчику доставку как купленных, так и проданных товаров. Но здесь риск следующий: если в товаросопроводительных документах указано количество перевозимого товара, возможны претензии налоговиков по поводу отклонения цены перевозчика более чем на 20 процентов от рыночных цен. Правда, если перевозку компания в обоих случаях осуществляет собственными силами, возможности по перераспределению расходов у нее шире.

Однако в любом случае, когда компания искусственно пытается оформить документы по транспортировке приобретаемых ею товаров таким образом, чтобы они имели отношение не к закупке, а к реализации, она вряд ли найдет поддержку в суде. То же самое можно сказать и про формальное разделение транспортных расходов на плату за собственно перевозку и сопутствующие перевозке услуги. Примером тому является Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16 апреля 2007 г. N А43-14231/2006-14-86. Суть данного дела в том, что компания доставляла товары до собственного склада по железной дороге. Помимо платы за перевозку товаров, компания оплачивала железной дороге стоимость обработки документов, связанных с перевозкой, и некоторые другие сопутствующие платежи, не зависящие от объема перевозимого груза. Для целей налогообложения компания учитывала плату железной дороге за перевозку грузов как прямые расходы, а прочие платежи - как косвенные.

В ходе проверки налоговые инспекторы не согласились с таким подходом. Все прочие платежи были исключены из состава косвенных расходов, и компании был доначислен налог на прибыль, а также штраф и пени. Суд поддержал налоговиков, сочтя, что все затраты компании, связанные с доставкой товаров на собственный склад, должны включаться в

состав прямых расходов.

При этом позиция ФНС заключалась в следующем: расходы по обработке документов железной дорогой являются транспортными расходами, связанными с доставкой товаров на склад покупателя. Поэтому компания неправомерно включала эти платежи в налоговые расходы соответствующего периода полной суммой. А так как они не были включены в стоимость приобретения товаров, то они признаются прямыми.

В свою очередь, позиция компании исходила из того, что расходы по обработке документов железной дорогой являются косвенными, так как, по сути, они не являются транспортными затратами или иными затратами, связанными с приобретением товаров, поэтому их необходимо учитывать отдельно.

В итоге суд постановил, что затраты по обработке документов и прочие платежи железной дороге неразрывно связаны с доставкой товаров до склада налогоплательщика, следовательно, их следует включать в расходы в порядке, установленном для прямых расходов, т.е. пропорционально стоимости реализованных товаров.

На практике возникает вопрос: как быть торговой организации, если доставка товара одновременно относится и к приобретению этого товара, и к его реализации? Такая ситуация возникает, например, когда товары отправляются покупателю транзитом, т.е. компания оплачивает перевозку товара от своего поставщика своему покупателю, минуя стадию складирования.

При транзите товара (когда товар поставляется, минуя склад налогоплательщика) отсутствует доставка товаров до склада покупателя, что является неперенным критерием для учета транспортных расходов в качестве прямых затрат, согласно буквальному прочтению ст. 320 НК РФ. Поэтому такие транспортные расходы должны быть учтены в качестве косвенных затрат.

С другой стороны, при транзите продукция напрямую доставляется от поставщика до склада покупателя, поэтому данные расходы можно отнести как к косвенным, так и к прямым затратам, при этом, скорее всего, налоговая инспекция будет придерживаться последней точки зрения. Таким образом, чтобы снизить налоговый риск, следует все транзитные расходы отнести к прямым затратам компании.

В целом при транзитной торговле компании невыгодно учитывать транспортные расходы отдельной строкой. Ведь формально контролирующие органы могут признать всю сумму транспортных расходов прямыми расходами, и их нужно будет распределить на весь остаток товара на складе. Поэтому при транзитной торговле выгоднее всего не определять, с чем именно связаны затраты - с приобретением или продажей товара, а учесть транспортные расходы в стоимости товаров. В таком случае затраты на доставку единовременно войдут в налоговые расходы, так как вся партия товара, к которой относятся транспортные затраты, уже отгружена покупателю. Однако такой подход сначала нужно будет закрепить в учетной

политике.

Проблема учета расходов по доставке транзитного товара имеет следующие нюансы:

- если моменты перехода права собственности к торговой компании и к покупателю не совпадают, то тогда расходы на доставку будут признаваться прямыми (или включаться в стоимость товаров) только в части доставки до места, где товар переходит в собственность покупателя;

- если же товар переходит к покупателю в тот же момент, когда его получает сама компания-продавец, то правомерность учета расходов на доставку в составе косвенных затрат может подтвердить п. 1 ст. 510 ГК РФ, где сказано, что обязанность доставки товара лежит на поставщике.

Возможны и другие ситуации, когда нельзя однозначно определить, связаны ли транспортные расходы с доставкой товаров до склада продавца или с реализацией этого товара. Подобное дело рассматривал ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 23 мая 2007 г. N А56-19767/2006). Суть данного дела заключалась в том, что на основании договоров поставки компания приобретала нефтепродукты (бензин, дизельное топливо) для их дальнейшей реализации в розничной сети АЗС. Первоначально они хранились на нефтебазах, в дальнейшем нефтепродукты перевозились на хранение на автозаправочные станции. Расходы по доставке нефтепродуктов на АЗС компания списывала единовременно в том налоговом периоде, когда они были понесены.

При проверке налоговики исключили часть расходов на транспортировку, приходящихся на нереализованный бензин, из налоговых расходов рассматриваемого периода. Компании были доначислены недоимка по налогу на прибыль, пени, а также наложен штраф.

Суд поддержал компанию, согласившись с тем, что затраты по перевозке нефтепродуктов от нефтебаз до автозаправочных станций являются расходами, связанными с реализацией товаров.

При этом позиция налоговой инспекции строилась на том, что расходы по доставке нефтепродуктов на АЗС являются прямыми, так как АЗС следует рассматривать как место хранения (конечный склад доставки), а не реализации товара. Ведь АЗС не являются покупателем нефтепродуктов, а лишь осуществляют реализацию по договорам оказания услуг. Позиция же компании заключалась в том, что расходы по перевозке нефтепродуктов от нефтебаз до автозаправочных станций являются косвенными затратами, связанными с реализацией товаров, так как АЗС является не хранилищем нефтепродуктов, а местом их реализации.

Вывод судей оказался следующим, вышеуказанные транспортные расходы связаны с реализацией товара, а не с доставкой его до собственного склада компании. Ведь автозаправочные станции не являются складами нефтепродуктов компании, а используются как торговые точки. Поэтому транспортные расходы, связанные с реализацией товара и понесенные в связи с его доставкой до торгового места (АЗС), являются косвенными затратами.

Особо отметим, что если транспортные расходы, произведенные

компанией, никак нельзя признать связанными с реализацией (превратить в косвенные), то все равно остается законная возможность налогового планирования подобных расходов. Но сначала надо решить, что для компании более выгодно: включать расходы на доставку товаров до собственного склада в стоимость товаров или выделять их отдельной строкой (обе эти возможности закреплены в ст. 320 НК РФ). Суть различия между ними состоит в том, что если транспортные расходы на доставку включаются в стоимость конкретной партии товаров, то они будут учитываться по мере реализации исключительно этой партии товаров, а если распределяются по среднему проценту, то они будут распределяться на весь остаток непроданного товара.

На практике самым оптимальным является тот вариант, когда стоимость транспортных расходов "приходится" вместе с товаром, т.е. формирует себестоимость единицы товара. При этом, несмотря на то, что вместе с оставшимся на конец периода на складе товаром останутся и несписанные транспортные расходы, в следующем квартале (когда будут реализованы складские товарные остатки) эти расходы уменьшат прибыль. В результате транспортные расходы будут списаны равномерно на себестоимость реализованных товаров и снизятся налоговые риски. Однако такой метод учета транспортных расходов нужно сначала прописать в учетной политике компании.

В итоге определение выгодности того или иного способа оптимизации транспортных расходов зависит от многих факторов: от того, с какой скоростью в компании реализуются товары, какая сумма тратится на их доставку, от соотношения размера транспортных расходов и покупной стоимости. Важно отметить, что выбранный порядок учета транспортных расходов нельзя будет изменить в течение двух налоговых периодов (ст. 320 НК РФ).

Однако несмотря на то, что компания имеет право выбора оптимального варианта учета транспортных расходов, как показывает практика, отсутствие претензий со стороны налоговиков не гарантировано. Так, в Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 24 ноября 2005 г. N 10АП-2837/05-АК арбитры рассмотрели следующую ситуацию: компания оплачивала расходы на доставку покупных товаров до собственного склада. В учетной политике было установлено, что расходы на доставку покупных товаров при их приобретении включаются в цену приобретения товаров, а не относятся к прямым расходам, подлежащим распределению по среднему проценту в соответствии со ст. 320 НК РФ.

Налоговики установили, что в результате применения такого способа себестоимость реализованных товаров в целях налогообложения была завышена по сравнению с методом распределения транспортных расходов по среднему проценту. По результатам проверки компании было предложено доплатить налог на прибыль, а также перечислить штраф и пени. Но суд согласился с тем, что компания сама вправе определять, включать ли транспортные расходы в цену приобретения товара или выделять их

отдельной строкой.

Позиция налоговой инспекции заключалась в том, что компания получила необоснованную налоговую выгоду, поскольку в нарушение ст. 320 НК РФ не распределила прямые расходы текущего периода, связанные с доставкой покупных товаров до склада, на реализованные товары и остаток товаров на складе, а включила их в покупную стоимость товара.

Позиция же компании строилась на том, что метод учета транспортных расходов, предусматривающий их включение в стоимость покупных товаров, разрешен ст. 320 НК РФ и закреплен в учетной политике. А согласно ст. 320 НК РФ, налогоплательщик вправе сам определять, какой применять метод налогового учета транспортных расходов.

Выводы судей были следующими - действия налогоплательщика не противоречат Налоговому кодексу. Статья 320 НК РФ предусматривает два варианта учета транспортных расходов по доставке товаров на собственный склад компании. При этом налогоплательщик закрепил в учетной политике, что расходы на доставку покупных товаров при их покупке включаются в цену, и следовал этому положению в учете.

В заключение необходимо сделать вывод, что налогоплательщик может в учетной политике самостоятельно определить, включает ли он расходы на доставку товаров в их покупную стоимость или относит к прямым расходам и распределяет пропорционально остатку товаров на конец месяца. Однако первый вариант следует признать не только менее трудоемким с точки зрения бухгалтера, но и более полезным в целях управленческого учета. В этом случае стоимость товаров отражает сумму фактических затрат компании, связанных с их приобретением. Кроме того, в налоговом учете целесообразно закрепить тот же порядок, который принят в бухгалтерском учете. Это позволит не только уменьшить трудоемкость учетного процесса, но и снизить риск претензий налоговых органов.

4.16. Экономия на платежах по налогу на прибыль при исчислении амортизации: использование повышающих коэффициентов

Специальный коэффициент, ускоряющий амортизацию в два раза, может применять любая компания (пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ). Главное - доказать, что основные средства используются для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности. Следует отметить, что компания с нового налогового периода может изменить применяемый коэффициент, внося изменение в учетную политику. Дело в том, что изменение коэффициента не является изменением выбранного метода начисления амортизации (Постановление ФАС Уральского округа от 27 февраля 2008 г. N Ф09-641/08-СЗ по делу N А47-1713/07).

Согласно ст. 259.3 НК РФ, под агрессивной средой понимается совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенное старение основных средств в процессе их

эксплуатации. На практике налогоплательщикам удавалось доказать наличие этого фактора и фактора сменности по отношению к строениям. Действительно, в средних и северных широтах России здания и сооружения попеременно подвергаются воздействию очень низких (зимой) и очень высоких (летом) температур. Это не может не сказаться на их износе, т.к. бетон и иные материалы при таких перепадах гораздо быстрее разрушаются, чем, к примеру, на юге России.

Кроме того, здания зачастую эксплуатируются практически круглосуточно. Например, типичный торговый центр в крупном городе открывается для посетителей в 8 часов утра, а закрывается в 11 часов вечера, а некоторые работают круглосуточно, т.е. эксплуатируются в режиме повышенной сменности. При этом продолжительность одной смены, согласно ТК РФ, не может превышать 8 часов в сутки при пятидневной рабочей неделе (нормальная продолжительность рабочего времени - 40 часов в неделю, ст. 91 ТК РФ).

Не оспорил применение повышающих коэффициентов в подобных ситуациях и суд, к примеру Постановления ФАС Уральского округа от 23 октября 2008 г. N Ф09-7703/08-С3 по делу N А76-3007/08 и от 27 февраля 2008 г. N Ф09-656/08-С3 по делу N А76-10623/07 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22 мая 2008 г. N 6444/08).

Что касается транспортных средств, то в зимних условиях они часто передвигаются по дорогам, щедро посыпанным солью или реагентами, которые способствуют коррозии металла, либо эксплуатируются в условиях бездорожья. Эти факторы способствуют повышенному износу, а значит, соответствуют понятию "агрессивная среда". Косвенно чиновники Минфина России подтвердили право применять повышающий коэффициент в случае эксплуатации автотранспорта в условиях отсутствия автомобильных дорог в Письме от 27 августа 2007 г. N 03-03-06/1/604.

Также в пример можно привести и автомобили, перевозящие грузы и пассажиров более 8 часов в сутки. К примеру, такой аргумент учел ФАС Уральского округа в Постановлении от 27 марта 2007 г. N Ф09-1986/07-С3. В другом деле ФАС Северо-Западного округа готов был учесть этот довод, если бы вторая смена работы автотранспорта не составляла всего лишь 1 час (Постановление от 18 декабря 2007 г. N А05-3300/2007). В итоге решение было принято в пользу налогоплательщика.

В целом судебная практика показывает, что если налогоплательщик подтвердит документально факт использования спорного основного средства независимо от его вида в условиях повышенной сменности или агрессивной среды, то он может применять повышающий коэффициент амортизации по такому имуществу. В частности, суды становились на сторону налогоплательщика по вопросу амортизации:

- зданий - Постановления ФАС Уральского округа от 23 октября 2008 г. N Ф09-7703/08-С3 по делу N А76-3007/08 и от 27 февраля 2008 г. N Ф09-656/08-С3 по делу N А76-10623/07 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22 мая 2008 г. N 6444/08);

- автотранспорта и вычислительной техники - Постановление ФАС Уральского округа от 27 марта 2007 г. N Ф09-1986/07-СЗ;
- автомобилей и средств видеонаблюдения - Постановление ФАС Уральского округа от 29 января 2008 г. N Ф09-9474/07-СЗ (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 3 июня 2008 г. N 6567/08);
- морских судов - Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 июня 2007 г. N А42-2394/2006 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 25 октября 2007 г. N 13039/07);
- тракторов - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 сентября 2008 г. N Ф04-5556/2008(11394-А03-42);
- специального транспорта - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 августа 2008 г. N Ф04-4639/2008(10778-А81-40).

Отметим, что законодательством о налогах и сборах не предусмотрено, какие именно доказательства агрессивности среды должен представить налогоплательщик. Поэтому в силу положений ст. 64 Арбитражного процессуального кодекса ими могут являться любые сведения (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 июня 2007 г. N А42-2394/2006, Определение ВАС РФ от 25 октября 2007 г. N 13039/07).

Доказательствами для суда могут стать заключения специалистов - так, ФАС Уральского округа указал, что сама по себе эксплуатация рекламных установок на улицах города не является фактом использования в агрессивной среде (Постановление от 28 апреля 2008 г. N Ф09-1819/08-С2 по делу N А07-9109/07). Вредное воздействие совокупности природных факторов, выхлопных газов и т.д. должно быть обосновано технической документацией, заключениями специалистов и иными подобными бумагами. Наличие такого заключения устроило, например, ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 27 июня 2007 г. N А42-2394/2006, Определение ВАС РФ от 25 октября 2007 г. N 13039/07) и Северо-Кавказского округа (Постановление от 21 апреля 2008 г. N Ф08-1737/2008-626А по делу N А63-8763/2007-С4).

Могут помочь в суде выдержки из технической документации производителя, свидетельствующие о том, что для основного средства "нормальными" являются иные условия работы, нежели те, в которых оно реально эксплуатируется (Постановление ФАС Уральского округа от 28 апреля 2008 г. N Ф09-1819/08-С2 по делу N А07-9109/07). А также документы, которыми подтверждается эксплуатация основных средств в природных условиях, отличных от проектных в худшую сторону (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 июня 2007 г. N А42-2394/2006, Определение ВАС РФ от 25 октября 2007 г. N 13039/07).

Заметим, что суд может не принять в качестве обоснования локальные нормативные акты налогоплательщика. Так, ФАС Уральского округа не устроили в качестве доказательства представленные налогоплательщиком акты об определении условий агрессивной среды, приказы о создании комиссий, правила внутреннего трудового распорядка, а также лицензии на осуществление отдельных видов деятельности (Постановление от 5 февраля

2007 г. N Ф09-104/07-СЗ).

Важно отметить позицию Минфина России по поводу того, что в отношении опасных производственных объектов невозможно применять ускоренную амортизацию (Письмо от 13 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/78), т.к. это не предусмотрено НК РФ. Напомним, что к категории опасных производственных объектов относятся предприятия или их цеха, участки, площадки, а также иные производственные объекты согласно перечню, установленному Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 116-ФЗ.

Однозначно суды признают правомерность применения повышающего коэффициента амортизации при контакте основного средства с нефтью и нефтепродуктами. По мнению арбитров, это равносильно контакту со взрыво- и пожароопасной технологической средой (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 августа 2008 г. N Ф04-4639/2008(10778-А81-40), ФАС Московского округа от 3 сентября 2008 г. N КА-А40/8028-08 по делу N А40-63848/07-140-365 и от 6 июня 2005 г. N КА-А40/4549-05). А вот в отношении прочих "опасных" основных средств для применения повышающего коэффициента желательно иметь документы, выданные компетентными органами, подтверждающие отнесение данных основных средств к категории "опасных производственных объектов" (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2006 г. N А44-1949/2005-9 и ФАС Уральского округа от 26 декабря 2006 г. N Ф09-11412/06-С7).

По мнению Минфина России, Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (утвержденная Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1), устанавливает сроки полезного использования ОС исходя из режима нормальной работы в две смены (Письмо от 13 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/78). То есть повышенной сменностью считается работа в три смены или круглосуточно (Письмо Минфина России от 30 мая 2008 г. N 03-03-06/1/341). Иногда с этим соглашаются и суды (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18 декабря 2007 г. N А05-3300/2007, ФАС Уральского округов от 26 февраля 2007 г. N Ф09-866/07-СЗ).

Однако с такой позицией можно поспорить - никаких упоминаний о том, сколько смен авторы Классификации взяли за основу при ее разработке, ни в самом документе, ни в Налоговом кодексе нет. Следовательно, все неустранимые неясности актов налогового законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Кроме того, например, Трудовой кодекс считает "нормальным" именно односменный режим работы (ст. 91 ТК РФ). При этом необходимо учесть, что продолжительность смены устанавливается локальными нормативными актами организации с учетом ограничений, установленных ст. 94 ТК РФ.

Существуют и решения судов в пользу налогоплательщика. Например, организация перед применением коэффициента повышенной амортизации получила официальные разъяснения в Минфине России, подтверждающие возможность применения повышающего коэффициента по оборудованию (сетям связи) при их эксплуатации за пределами нормальной

продолжительности рабочей смены (Постановление ФАС Московского округа от 4 июля 2005 г. N КА-А40/5659-05). Выиграл дело налогоплательщик в похожей ситуации и в Федеральном арбитражном суде Северо-Кавказского округа (Постановление от 15 сентября 2008 г. N Ф04-5556/2008(11394-А03-42)).

По мнению налоговиков, к примеру, Письмо УФНС по г. Москве от 4 марта 2005 г. N 20-12/14523, для обоснованного применения повышенного коэффициента амортизации по сменности, помимо записи в учетной политике, необходимо наличие приказов руководителя организации о работе в многосменном режиме и о применении специального коэффициента в отношении конкретных основных средств. Также в компании должен ежемесячно составляться документ, обосновывающий перечень объектов, работающих в условиях повышенной сменности. Кроме того, это должно подтверждаться и табелем учета рабочего времени сотрудников.

Однако суды не так категоричны, они считают, что законодательством не установлен жесткий набор документов, который должны составлять налогоплательщики для применения повышающего коэффициента к норме амортизации основных средств (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 июня 2007 г. N А42-2394/2006, Определение ВАС РФ от 25 октября 2007 г. N 13039/07). Поэтому практически подойдут любые документы, соответствующие требованиям ст. 252 НК РФ и ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете", подтверждающие, что спорные основные средства использовались в периоде применения коэффициента, повышающего норму амортизации в режиме повышенной сменности (табл. 1).

Таблица 1

Документы, подтверждающие обоснованность применения
повышающих коэффициентов к норме амортизации

Документы, подтверждающие повышенную сменность	Какие аргументы сработали в суде
Путевые листы - в отношении автотранспортных средств	Сведения о времени выезда из гаража и возвращения обратно убедили суд, что машина использовалась в течение двух и более смен (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 сентября 2008 г. N Ф04-5556/2008(11394-А03-42))

Журналы учета работы основных средств, приказы руководителя о работе в многосменном режиме, табель учета рабочего времени сотрудников	Самостоятельно разработанный журнал, фиксирующий начало и окончание работы оборудования, в совокупности с другими документами подтвердили повышенную сменность (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 3 апреля 2008 г. N А32-220/2007-33/4)
Табели учета рабочего времени и графики сменности, заключение экспертов, информация производителя - в отношении оборудования по добыче и розливу минеральной воды	В пользу налогоплательщика сыграло заключение эксперта о степени агрессивности воды, которую в силу соблюдения санитарных норм нельзя снизить. Кроме того, компания доказала, что остановка оборудования более чем на 1 час привела бы к нерациональному использованию природных ресурсов (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 21 апреля 2008 г. N Ф08-1737/2008-626А по делу N А63-8763/2007-С4)
Приказы руководителя, устанавливающие круглосуточный режим эксплуатации основных средств	Несмотря на скудость подтверждающих документов, суд принял решение в пользу налогоплательщика, так как инспекторы не доказали обратное (Постановление ФАС Уральского округа от 29 января 2008 г. N Ф09-9474/07-С3 по делу N А76-4441/07 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 3 июня 2008 г. N 6567/08))
Коллективный договор, в соответствии с которым установлена круглосуточная работа предприятия, табели рабочего времени	В этом случае, как и в предыдущем, инспекторы также не смогли доказать обратное (Постановление ФАС Уральского округа от 3 марта 2008 г. N Ф09-801/08-С3 по делу N А07-12380/07)
Аудиторские заключения, путевые листы	Суд указал, что представленные документы в совокупности с остальными материалами дела подтвердили работу трактора в условиях повышенной сменности (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 сентября 2008 г. N Ф04-5556/2008(11394-А03-42))

Отметим, что в деле, рассмотренном в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21 апреля 2008 г. N Ф08-1737/2008-626А по делу N А63-8763/2007-С4, инспекторы отказали в применении повышающего коэффициента по оборудованию, используемому в условиях повышенной сменности. Причина отказа в том, что в результате увеличения сменности не

произошел рост количества произведенной продукции. Однако судьи указали, что зачастую работа оборудования в круглосуточном режиме не сопровождается соответствующим ростом выпуска продукции и обусловлена экономическими, техническими, экологическими и другими обоснованными причинами.

Кроме того, налоговики настаивают на том, чтобы перечень основных средств, которые используются в условиях повышенной сменности, организация фиксировала непосредственно в учетной политике для целей налогообложения с указанием используемого специального коэффициента к основной норме амортизации (Письмо УФНС России по г. Москве от 4 марта 2005 г. N 20-12/14523). Однако большинство судей приходят к выводу, что факт применения повышающего коэффициента амортизации и его размера не обязательно фиксировать в учетной политике (Определение ВАС РФ от 28 декабря 2007 г. N 17299/07, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 28 августа 2007 г. N А33-1226/07-Ф02-5824/07).

Также неправомерно требование налоговой инспекции о том, что конкретное значение повышающего коэффициента должно быть поставлено в зависимость от того, насколько увеличилась продолжительность работы оборудования по сравнению с "нормальной" (Письмо УФНС России по г. Москве от 4 марта 2005 г. N 20-12/14523), т.к. НК РФ не содержит подобного требования.

Отметим, что компания может столкнуться с претензиями ФНС, если применяет специальные коэффициенты повышенной амортизации к основным средствам, изначально предназначенным, по мнению налоговой инспекции, для работы в условиях повышенной сменности или агрессивной среды. Наиболее четко данная позиция отражена в споре между налоговым органом и нефтяной компанией, рассмотренном ФАС Московского округа (Постановление от 3 сентября 2008 г. N КА-А40/8028-08 по делу N А40-63848/07-140-365). Налоговики ссылались на то, что применение специального коэффициента амортизации возможно лишь в случае, если одно и то же основное средство может использоваться как в условиях агрессивной среды, так и вне их, т.е. если условия эксплуатации амортизируемых основных средств отличаются от обычных условий их эксплуатации. Однако суд вынес решение в пользу налогоплательщика. Выиграл налогоплательщик и в похожей ситуации, рассмотренной ФАС Уральского округа (Постановление от 29 января 2008 г. N Ф09-9474/07-С3 по делу N А76-4441/07). Заметим, что в том же округе имеется решение, в котором суд поддержал аргументы налоговой инспекции о необоснованности применения повышающего коэффициента в отношении основных средств, которые изначально предназначены для работы в условиях агрессивной среды и имеют определенную степень защиты (Постановление от 26 февраля 2007 г. N Ф09-866/07-С3).

В заключение следует вывод, что по основным средствам, которые работают в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, компания может применить повышающий коэффициент амортизации, но не

выше 2 (ст. 259.3 НК РФ). Однако организация должна доказать и документально обосновать свое право на применение повышенных коэффициентов к норме амортизации, в противном случае налоговая инспекция признает неправомерным применение данных коэффициентов.

4.17. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет применения амортизационной премии

Компания вправе сразу же списать часть первоначальной стоимости амортизируемого имущества, об этом говорится в п. 9 ст. 258 НК РФ. Если основное средство относится к третьей - седьмой амортизационным группам, то единовременно можно списать до 30 процентов стоимости. Амортизационная премия по другим группам составляет не более 10 процентов. Остальную часть стоимости придется амортизировать в течение срока службы основных средств.

Списать часть стоимости в виде амортизационной премии, естественно, выгодно для компании. Единственное, о чем не стоит забывать: если основное средство будет продано в течение пяти лет после ввода в эксплуатацию, амортизационную премию придется восстановить. Кроме того, у компании, которая воспользовалась ускоренным списанием имущества, возникнут разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Но перечисленные ограничения - не повод отказываться от амортизационной премии, этот вывод подтверждают два обстоятельства.

- Во-первых, амортизационную премию можно применять выборочно (Письмо Минфина России от 17 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/779). А значит, компания может выбрать основные средства, по которым выгодно и безопасно применять амортизационную премию. Это имущество, которое компания не планирует продавать в течение пяти лет и которое дорого стоит.

- Во-вторых, даже если компания все-таки реализует имущество раньше, то никакие пени и штрафы после восстановления амортизационной премии платить не придется. Ведь в этом случае возникает налогооблагаемый доход в период реализации. Прошлый налоговый период, в котором компания списала часть стоимости, корректировать не придется, такое мнение, в частности, высказали сотрудники ФНС России в Письме от 10 июня 2009 г. N ШС-22-3/461@.

Следует обратить внимание на то, что нельзя применять амортизационную премию по имуществу, которое получено безвозмездно, на это прямо указывает ст. 258 НК РФ. А по некоторым основным средствам применять премию не запрещено, но опасно, речь идет о следующих объектах:

- имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал (против амортизационной премии высказался Минфин России в Письме от 19 июня 2009 г. N 03-03-06/2/122);

- основное средство, купленное в рассрочку при условии, что за него компания полностью не расплатилась (применять премию до полной оплаты

запрещает Минфин России в Письме от 16 ноября 2006 г. N 03-03-04/2/247).

Возникает вопрос: можно ли амортизационную премию применять к основным средствам, изначально приобретенным для сдачи в аренду?

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит. Официальных разъяснений контролирующих ведомств по этому поводу нет. Позиция контролирующих ведомств высказана только в отношении лизингового имущества. Однако не исключено, что при проверке налоговые инспекции будут руководствоваться ею и при рассмотрении вопроса начисления амортизационной премии по основным средствам, купленным для сдачи в аренду. Это связано с тем, что на лизинговые отношения распространяются общие правила аренды (если законодательством не предусмотрено другого) (ст. 625 ГК РФ).

Как уже отмечалось, п. 9 ст. 258 НК РФ предоставляет право организациям при приобретении (создании) основного средства единовременно признать в расходах не более 10 процентов (30% - в отношении основных средств, входящих в третью - седьмую амортизационные группы) от его первоначальной стоимости (амортизационная премия).

В Письме от 10 марта 2009 г. N 03-03-05/34 Минфин России указал, на что к основным средствам, которые являются предметом лизинга, можно применять амортизационную премию (если имущество учитывается на балансе лизингодателя). Расходы организации по приобретению основного средства, передаваемого во временное владение и пользование, являются для целей налогообложения капитальными вложениями, в отношении которых действует ускоренный механизм списания амортизации (амортизационная премия) (п. 9 ст. 258 НК РФ). Аналогичной точки зрения придерживается ФНС России в Письме от 8 апреля 2009 г. N ШС-22-3/267.

Дополнительным аргументом в пользу права применения амортизационной премии служат и другие разъяснения налоговой службы, приведенные в Письмах ФНС России от 19 октября 2005 г. N ММ-6-03/886@, МНС России от 29 июня 2004 г. N 03-2-06/1/1420/22@. Согласно им предоставление имущества в пользование - это услуга, а основные средства, приобретенные для сдачи в аренду (лизинг), используют при ее оказании.

Таким образом, имущество, переданное в пользование (аренду, лизинг) и числящееся на балансе организации, полностью соответствует определению основных средств, приведенному в п. 1 ст. 257 НК РФ. Поэтому по данным объектам можно применять амортизационную премию на общих основаниях с прочими объектами амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ). Кроме того, п. 9 ст. 258 НК РФ не содержит специальных ограничений для данного вида активов. Подтверждает такой вывод и арбитражная практика (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 октября 2007 г. N А33-5298/07-Ф02-8011/07, ФАС Уральского округа от 14 июня 2007 г. N Ф09-4482/07-С3). Хотя приведенные Постановления вынесены в отношении имущества, переданного по договору лизинга, их положения можно распространить и на объекты, приобретенные для сдачи в аренду (ст. 625 ГК

РФ).

Следует отметить, что ранее финансовое ведомство придерживалось другой точки зрения. В Письмах от 19 декабря 2008 г. N 03-03-06/1/698, от 3 марта 2008 г. N 03-03-06/1/132, от 27 апреля 2006 г. N 03-03-04/2/124 и от 29 марта 2006 г. N 03-03-04/2/94 Минфин России указывал, что организации, изначально приобретающие имущество для передачи в наем, не могут воспользоваться правом на амортизационную премию. Объясняется это так: имущество, предназначенное для передачи во временное пользование, учитывается отдельно от собственных основных средств организации на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" (п. 5 ПБУ 6/01, счет 03 Инструкции к Плану счетов). Следовательно, оно не используется в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и не может быть отнесено к основным средствам, по смыслу п. 1 ст. 257 НК РФ. Однако с выходом более поздних разъяснений прежняя точка зрения контролирующих ведомств утратила свою актуальность.

Еще одним важным вопросом является: в какой момент при расчете налога на прибыль можно учесть амортизационную премию при проведении реконструкции основного средства? Если работы по реконструкции основного средства завершены и организация применяет метод начисления.

Ответ на этот вопрос зависит от сроков реконструкции. Если срок реконструкции составляет более 12 месяцев, то амортизационную премию при проведении реконструкции можно учесть в составе расходов в следующем месяце после ввода основного средства в эксплуатацию. Такой позиции придерживается Минфин России (Письма от 26 июля 2007 г. N 03-03-06/1/529, от 16 июля 2007 г. N 03-03-06/1/486, от 16 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/236). Основана она на следующем: организация имеет право единовременно списать на расходы не более 10 процентов (30% - при реконструкции основных средств, входящих в третью - седьмую амортизационные группы) затрат на реконструкцию - амортизационную премию (п. 9 ст. 258 НК РФ). Эти затраты учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата начала начисления амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) реконструированного объекта (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ).

При реконструкции сроком более 12 месяцев основные средства выводятся из эксплуатации, и по ним прекращает начисляться амортизация (п. 3 ст. 256, п. 6 ст. 259.1, п. 8 ст. 259.2 НК РФ). После завершения работ реконструированные объекты повторно вводятся в эксплуатацию и по ним вновь начинает начисляться амортизация. Происходит это со следующего месяца после начала их эксплуатации (п. 7 ст. 259.1, п. 9 ст. 259.2 НК РФ). Поэтому амортизационную премию при длительных капитальных работах необходимо списывать в расходы компании в следующем месяце после начала использования реконструированного объекта.

Если срок реконструкции составляет не более 12 месяцев, основное средство из эксплуатации не выводится и на него продолжает начисляться амортизация (п. 3 ст. 256 НК РФ). Соответственно, "дата начала начисления

амортизации" по реконструированному объекту в данном случае отсутствует. Тогда нужно исходить из "даты изменения первоначальной стоимости" основного средства. Эта дата для реконструированных основных средств совпадает с днем завершения работ по их реконструкции (п. 2 ст. 257 НК РФ). Поэтому амортизационную премию в такой ситуации следует списать в расходы компании в месяце завершения капитальных работ. Подтверждает такой подход Минфин России в Письмах от 21 августа 2009 г. N 03-03-06/1/540, от 17 августа 2009 г. N 03-03-05/157, от 22 января 2008 г. N 03-03-06/1/29.

Особенности по учету амортизационной премии предусмотрены для случаев, когда изменения, произошедшие с такими основными средствами после реконструкции, необходимо регистрировать (п. 1 ст. 131 ГК РФ, ст. 4 Закона от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ). В этом случае необходимым условием для списания амортизационной премии (суммы затрат на реконструкцию таких объектов) является подача документов на государственную регистрацию произведенных изменений (Письмо Минфина России от 23 сентября 2008 г. N 03-03-06/1/539). Поэтому амортизационную премию можно списать в месяце представления документов на регистрацию имущества (п. 11 ст. 258 НК РФ).

Рассмотрим следующую ситуацию: можно ли амортизационную премию применять в момент первого платежа, если основное средство приобретается в рассрочку.

Рассрочка платежа представляет собой форму расчетов, при которой расходы, формирующие первоначальную стоимость основного средства, будут фактически определены только при окончательном расчете. И значит, до этого момента применить амортизационную премию нельзя. Такой позиции придерживается Минфин России (п. 2 Письма от 16 ноября 2006 г. N 03-03-04/2/247).

Отметим, что вывод финансового ведомства, бесспорно, справедлив для организаций, которые ведут налоговый учет по кассовому методу. Поскольку для них обязательным условием признания расходов при расчете налога на прибыль является их оплата (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Однако есть аргументы, позволяющие организациям, которые ведут налоговый учет по методу начисления, применить амортизационную премию при первом платеже за основное средство, приобретенное в рассрочку. Они заключаются в следующем: при методе начисления момент оплаты товаров не имеет значения, расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся, об этом прямо сказано в п. 1 ст. 272 НК РФ. Таким образом, вариант расчетов по договору (рассрочка или полная оплата) не влияет на право организации начислять амортизацию по полученному основному средству (п. 3 ст. 272 НК РФ). Следовательно, не должен влиять он и на право организации применять амортизационную премию.

Также необходимо отметить, что организация вправе самостоятельно устанавливать любые критерии учета расходов на капитальные вложения при расчете налога на прибыль (Письмо Минфина России от 10 апреля 2007 г. N

03-03-05/83). Решение о применении амортизационной премии является правом, а не обязанностью компании. Поэтому организация может закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения правило о применении амортизационной премии не ко всем основным средствам, а лишь к конкретным группам. Например, к основным средствам, стоимость которых превышает определенную величину. Такая точка зрения отражена в Письме Минфина России от 17 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/779. Стоит подчеркнуть, что раньше финансовое ведомство придерживалось противоположного мнения (Письмо Минфина России от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/219).

Еще одним важным вопросом является: можно ли амортизационную премию применять к основным средствам, которые получены в качестве вклада в уставный капитал?

Организация, получившая основные средства в качестве вклада в уставный капитал, не произвела расходов на их приобретение, следовательно, воспользоваться амортизационной премией в этом случае она не вправе (п. 9 ст. 258 НК РФ). Аналогичные разъяснения содержатся в Письмах Минфина России от 19 июня 2009 г. N 03-03-06/2/122, от 16 мая 2006 г. N 03-03-04/1/452, от 17 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/349.

Но есть аргументы, позволяющие при расчете налога на прибыль применять амортизационную премию к основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал. Они заключаются в том, что безвозмездно полученным признается имущество, поступившее в собственность организации по договору дарения (п. 1 ст. 572 ГК РФ). Если же имущество поступает в качестве вклада в уставный капитал, то такая операция не соответствует понятию "безвозмездная передача", которое используется в целях гл. 25 НК РФ. Так, в п. 2 ст. 248 НК РФ сказано, что имущество считается полученным безвозмездно, если в ответ получатель не обязан что-либо передать дарителю. Если же организация получает имущество в качестве вклада в уставный капитал, она принимает на себя определенные обязательства, например выплачивать учредителю (участнику, акционеру) дивиденды. Кроме того, оплатив свою долю в уставном капитале или купив акции, учредитель (участник, акционер) получает возможность в дальнейшем продать их и вернуть вложенные средства.

В арбитражной практике есть примеры судебных решений, подтверждающих, что передача имущества в качестве вклада в уставный капитал не является безвозмездной сделкой (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 февраля 2006 г. N A19-12767/05-52-Ф02-308/06-С1, от 15 февраля 2006 г. N A19-26832/04-40-41-Ф02-/06-С1, ФАС Поволжского округа от 15 сентября 2005 г. N A12-33639/04-С51).

В процессе хозяйственной деятельности также может возникнуть вопрос: от какой суммы рассчитывать амортизационную премию, единовременно включаемую в состав расходов в случае модернизации, - от суммы расходов на модернизацию или от суммы первоначальной стоимости основного средства, увеличенной на сумму расходов на модернизацию?

В качестве расходов (амортизационной премии) следует принять не

более 10 процентов (не более 30% - по основным средствам, входящим в третью - седьмую амортизационные группы) именно от суммы расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 9 ст. 258 НК РФ). Такие же разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 03-03-04/3/21.

В целом механизм использования амортизационной премии дает возможность компании единовременно списать в расходы отчетного (налогового) периода от 10% до 30% (в зависимости от амортизационной группы) первоначальной стоимости основных средств. Что способствует снижению налогооблагаемой прибыли и оптимизации самого налога на прибыль.

4.18. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет выбора оптимального срока службы амортизируемого имущества

Срок службы амортизируемого имущества в налоговом учете определяется в соответствии с Классификацией, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1. Чем меньше этот срок, тем быстрее компания спишет стоимость основных средств на расходы при расчете налога на прибыль, и тем больше сумма ежемесячных амортизационных отчислений. Поэтому организации выгоднее устанавливать минимальный срок из тех, которые предусматривает амортизационная группа (п. 3 ст. 258 НК РФ). Например, срок службы основных средств третьей группы составляет от трех до пяти лет включительно (от 36 до 60 месяцев включительно). Следовательно, лучше всего установить срок полезного использования для основного средства, относящегося к третьей амортизационной группе, 37 месяцев. Никаких претензий у налоговых инспекторов быть по этому поводу не должно, если компания оформит оправдательный документ, то есть приказ руководителя.

На практике определить, к какой амортизационной группе относится основное средство, не всегда легко. Дело в том, что названия основных средств в первичных документах часто сформулированы не так, как в Классификации. В такой ситуации у бухгалтера может появиться возможность отнести имущество к той или иной амортизационной группе. Естественно, выгоднее выбрать группу с меньшими сроками полезного использования.

Предположим, строительная компания приобрела вагон для вахтовых рабочих. Такое основное средство относится к передвижному зданию, а значит, имущество можно отнести к одной из следующих амортизационных групп:

- четвертая группа - нежилые передвижные цельнометаллические и деревометаллические здания;
- пятая группа - нежилые сборно-разборные и передвижные здания;
- седьмая группа - нежилые деревянные, каркасные, контейнерные и

другие аналогичные здания.

Выгоднее всего отнести данное имущество к четвертой амортизационной группе и установить срок полезного использования, равный 61 месяцу. Отметим, что по четвертой амортизационной группе сроки полезного использования составляют от 5 до 7 лет или от 60 до 84 месяцев включительно (п. 3 ст. 258 НК РФ).

Чтобы минимизировать возможные разногласия с проверяющими органами, компании необходимо к приказу директора приложить дополнительные документы, например обоснование главного инженера компании. Такой документ составляется в произвольной форме, главное, чтобы в нем были все обязательные для первичных учетных документов реквизиты (ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ). В обосновании можно написать следующее: "Строительный вагон, согласно сопроводительным документам поставщика, является передвижным цельнометаллическим зданием, не предназначенным для постоянного проживания. Следовательно, основное средство в соответствии с Классификацией, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1, включается в четвертую амортизационную группу со сроком полезного использования, равным 61 месяцу". Также желательно получить оригинал такого сопроводительного письма от поставщика строительного вагона.

4.19. Отсрочка уплаты налога на прибыль за счет отказа от ежемесячных авансовых платежей

Компании, у которых выручка от реализации не превышала за последний год 3 млн руб. в среднем за квартал, могут отказаться от уплаты ежемесячных авансов по налогу на прибыль, такое право закреплено в п. 3 ст. 286 НК РФ. Организации, у которых выручка укладывается в лимит, могут платить авансы лишь раз в квартал исходя из фактической прибыли. Воспользоваться льготным порядком, безусловно, выгодно, а преимущества очевидны, во-первых, не надо ежемесячно изыскивать средства на уплату налога на прибыль. А во-вторых, при поквартальном перечислении авансов компания гарантированно не переплатит в бюджет.

Отметим, что ст. 286 НК РФ предусматривает два способа расчета ежемесячных авансовых платежей: исходя из прибыли за предыдущий квартал или по фактическим данным. Чаще выбирают первый способ, он менее трудоемок, поскольку не требуется ежемесячно сдавать декларации. Однако, рассчитывая ежемесячные авансы исходя из прибыли за предыдущий квартал, компания может переплатить налог по итогам отчетного периода. Такая ситуация возникает, если прибыль текущего квартала меньше, чем в предыдущем. Если же компания отказалась от ежемесячной уплаты авансов, то переплата из-за снижения выручки возникнуть не может, ведь размер авансового платежа зависит от фактической прибыли, и финансовые результаты предыдущих периодов на

него не влияют.

Таким образом, организации могут платить авансы раз в квартал исходя из фактической прибыли, если выполнено следующее условие: выручка за каждый из четырех предыдущих кварталов не превысила в среднем 3 млн руб. Заметим, что льготой вовсе не обязательно пользоваться с первого месяца квартала. Допустим, компания заплатила аванс за октябрь, хотя, укладываясь в трехмиллионный лимит, могла этого не делать, но уже в ноябре возникли трудности с деньгами, тогда уже в этом месяце аванс можно не платить (перейти на квартальные платежи).

Выручку, которая берется в расчет лимита, следует определять на основании ст. 249 НК РФ, т.е. без учета НДС и акцизов. На лимит не влияют: внереализационные доходы, а также доходы, не облагаемые налогом на прибыль (в частности, поступления от "вмененной" деятельности).

Налоговый кодекс не требует, чтобы компания, перешедшая на ежеквартальную уплату авансов, уведомляла об этом инспекцию, но лучше все-таки о решении организации сообщить в ИФНС. Иначе проверяющие могут обвинить компанию в том, что она просрочила уплату ежемесячных авансов, и начислить пени. Никаких сроков для подачи такого уведомления, естественно, не предусмотрено. Лучше направить его до того, как компания пропустит первый ежемесячный авансовый платеж, в этом случае проблем с проверяющими быть не должно.

Если у компании, перешедшей на поквартальную уплату авансов, в каком-нибудь из отчетных периодов выручка превысит лимит в 3 млн руб., то тогда перейти на ежемесячный расчет авансов организация должна будет лишь со следующего квартала. Пеней в такой ситуации не будет, ведь выручка для сравнения с лимитом в 3 млн руб. берется по итогам полных четырех предыдущих кварталов, соответственно, пока не закончился текущий отчетный период, определить, подпадает ли компания под льготу в следующем квартале, невозможно. Вывод о том, что возвращаться на ежемесячную уплату авансов необходимо со следующего квартала за тем, в котором возникло превышение, также поддерживает и Минфин России (Письмо от 17 декабря 2008 г. N 03-03-06/1/687).

4.20. Экономия на платежах по налогу на прибыль за счет полного признания нормируемых расходов

К наиболее распространенным нормируемым затратам компании относятся представительские и рекламные расходы. При этом представительские расходы нормируются полностью и не могут превышать 4 процента от фонда оплаты труда сотрудников (п. 2 ст. 264 НК РФ), а вот рекламные расходы нормируются не всегда (п. 4 ст. 264 НК РФ).

При расчете налога на прибыль можно полностью списать затраты на следующую рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ):

- мероприятия, проводимые через СМИ и телекоммуникационные сети;
- световую и иную наружную рекламу;

- участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов, демонстрационных залов;
- изготовление брошюр и каталогов;
- уценку товаров, потерявших свои свойства при экспонировании.

Остальные расходы на рекламу можно учесть при расчете налога на прибыль только в пределах лимита 1 процента выручки от реализации.

Если у компании выручка небольшая, но при этом много нормируемых рекламных расходов, то лимит, равный 1 проценту, может быть превышен. Поэтому таким компаниям следует внимательно анализировать перечень своих рекламных расходов, и по возможности признавать их в составе ненормируемых. Например, в п. 4 ст. 264 НК РФ сказано, что не надо нормировать расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, при этом про другую рекламную печатную продукцию здесь ничего не сказано. Следовательно, если в первичных документах компании будет написано, что она изготовила рекламные листовки или буклеты, инспекторы потребуют придерживаться лимита. Поэтому, если рекламную продукцию изготовила сторонняя компания, необходимо попросить ее в первичных документах указать, что сделаны именно брошюры или каталоги, а не буклеты или листовки.

Таким же способом можно оптимизировать расходы на участие в рекламных мероприятиях - на выставках, форумах, ярмарках. Согласно п. 4 ст. 264 НК РФ, не нормируются лишь затраты на участие в выставках, ярмарках и экспозициях. Если же мероприятие имеет другое название, например форум, то инспекторы могут потребовать соблюдать лимит. А значит, необходимо проследить, чтобы в первичных документах фигурировали только формулировки, предусмотренные НК РФ.

Далее отметим, что перечень представительских расходов, которые можно учесть при расчете налога на прибыль, является открытым, п. 2 ст. 264 НК РФ предусматривает лишь одно ограничение: к представительским расходам нельзя отнести затраты на организацию отдыха, развлечений, профилактики или лечения заболеваний.

Чтобы снизить налоговые риски к расходам, учтенным при расчете налога на прибыль, в первичных документах (приказе директора, смете и отчете о проведенном мероприятии) следует избежать опасных формулировок. Так, например, если компания организовала для партнеров вечеринку, в первичных документах можно написать: "Была проведена официальная встреча с деловыми партнерами". То есть уточнять, что мероприятие имело развлекательный характер, не нужно.

В целом необходимо подчеркнуть, что к представительским расходам в ИФНС всегда относились с подозрением. Существует ряд общих правил - требований, предъявляемых к представительским расходам, соблюдение которых ревизоры проверяют в первую очередь, и если инспекторы обнаружат, что компания эти требования проигнорировала, то ей грозят доначисления налога на прибыль.

Первое правило прямо прописано в НК РФ (п. 2 ст. 264).

Налогооблагаемый доход за отчетный период можно уменьшить на сумму представительских расходов, не превышающую 4 процентов от затрат компании на оплату труда в этом периоде. Все, что превысило норматив, при налогообложении прибыли не признают (п. 42 ст. 270 НК РФ).

Второе: любые представительские суммы должны быть документально подтверждены. Кроме того, компания должна продемонстрировать налоговикам официальный характер мероприятия. Для этих целей необходимо составить приказ руководителя компании об осуществлении расходов на представительские цели, смету данных затрат, а по итогам того или иного мероприятия - отчет о его проведении. И, конечно, необходима первичная документация, подтверждающая произведенные расходы. Такой перечень документов рекомендовал Минфин России в Письме от 13 ноября 2007 г. N 03-03-06/1/807.

Есть еще третье требование, которое нередко предъявляют инспекторы. По их мнению, при налогообложении прибыли можно признать лишь те представительские расходы, которые привели к положительному результату. Другими словами, если цель деловой встречи или официального приема была достигнута, скажем, подписан договор о сотрудничестве.

На самом деле фактическое получение дохода не является условием для того, чтобы признать произведенные представительские расходы, и на это не раз указывали судьи (Постановление ФАС Уральского округа от 23 декабря 2008 г. N Ф09-8529/08-С2). Тем не менее сам факт споров по данному вопросу свидетельствует о том, что убедить налоговиков компаниям удастся не всегда. И если конфликт с проверяющими нежелателен, то лучше следовать тому подходу, которого придерживаются в вашей ИФНС. Вполне возможно, что ваши инспекторы, учитывая арбитражную практику, уже не обращают внимания на то, к каким результатам привели переговоры. Если это не так или выяснить их позицию затруднительно, можно подстраховаться и подписать с партнерами какой-нибудь "протокол о намерениях", который никаких юридических обязательств на стороны не накладывает.

Многие организации время от времени устраивают мероприятия, куда приглашают своих клиентов и бизнес-партнеров. Поводы для встречи в торжественной обстановке разные - от годовщины компании до благотворительной акции. Если говорить о самом безопасном варианте, то затраты на такие мероприятия в налоговом учете лучше не признавать. Обычно инспекторы относят корпоративные вечеринки, даже если на них присутствуют деловые партнеры, в разряд развлечений и отдыха. А представительскими такие расходы не являются (п. 2 ст. 264 НК РФ). Однако организация праздника, как правило, обходится недешево и если налоговые потери для компании неприемлемы, то можно рискнуть и все же списать средства, истраченные на праздник, в уменьшение налогооблагаемого дохода. Приведем аргументы в защиту такого подхода.

Перечень представительских затрат не детализирован, и главное для компании - доказать, что мероприятие направлено на повышение эффективности работы компании, на информирование деловых партнеров о

высоких производственных и экономических показателях, достигнутых организацией, на поддержание взаимного сотрудничества и т.д.

В подтверждение своей позиции компания может представить списки приглашенных представителей других компаний, и выделить там те организации, с которыми после мероприятия были заключены договоры или предварительные соглашения о сотрудничестве. Судьи в такой ситуации встают на сторону налогоплательщика. Так в Постановлении от 20 февраля 2008 г. N КА-А40/707-08-П ФАС Московского округа поддержал организацию, которая учла при налогообложении прибыли расходы по празднованию с клиентами своего десятилетия.

Далее отметим, что без такой статьи представительских расходов, как алкоголь, не обходится, пожалуй, ни один официальный прием деловых партнеров. При этом стоимость спиртных напитков можно включить в затраты при расчете налога на прибыль, чиновники давно это признали (Письмо Минфина России от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136). Конечно, с оговоркой, что речь идет только о тех случаях, когда характер самого мероприятия деловой и представительский.

Другой вопрос: в каком размере признавать расходы на алкоголь? Безопаснее всего для таких целей установить нормы (в процентах от общей суммы затрат на мероприятие), прописав их в учетной политике или хотя бы просто в приказе руководителя. Ведь еще в 2004 г. Минфин России рекомендовал учитывать "алкогольные" затраты в пределах норм, установленных обычаями делового оборота. Под таковыми чиновники понимают правила, привычные для какой-либо отрасли предпринимательской деятельности.

Правда, в уже упомянутом Письме N 03-03-04/4/136 представители Минфина вообще умалчивают о каких-либо нормативах, и все же лучше нормы установить. В противном случае сохраняется риск отстаивать затраты на алкоголь в суде, где можно выиграть, сославшись на то, что налоговое законодательство не устанавливает норм затрат на алкоголь и не предписывает их утверждать. Пример спора, выигранного компанией: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 октября 2008 г. N Ф08-6557/2008.

В деловой среде постоянным покупателям или бизнес-партнерам принято дарить различные сувениры. Поводом может быть опять же какой-либо праздник или PR-мероприятие. Возникает вопрос: как учесть стоимость подобных презентов в налоговом учете?

Если компания просто раздает подарки свои клиентам, затраты на их приобретение или изготовление при исчислении налога на прибыль не удастся. Подобная акция будет рассматриваться инспекторами как безвозмездная передача имущества. И значит, здесь действуют положения п. 16 ст. 270 НК РФ: ни стоимость подарков, ни расходы, связанные с их раздачей, не уменьшают налогооблагаемый доход. В частности, такой вывод сделали чиновники Минфина в Письме от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136.

Однако есть способ, который позволит учесть "сувенирные" затраты при налогообложении. Его подсказали инспекторы Московского УФНС в Письме от 30 апреля 2008 г. N 20-12/041966.2. На изделия, которые планируется дарить своим деловым партнерам, нужно нанести символику (логотип, товарный знак) компании. При этом налоговики указали на два возможных варианта признания таких расходов.

Первый вариант, если сувенирная продукция вручается любым представителям контрагентов, ее стоимость следует признавать в составе рекламных расходов. Ведь рекламой является информация, распространяемая среди неопределенного круга лиц (ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ). То есть когда заранее не обозначено, кому конкретно и когда будет вручаться презент. В таком случае следует помнить о лимите, установленном НК РФ для подобных затрат, - 1 процент от суммы выручки (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Второй вариант - это когда сувениры с символикой компании раздаются строго партнерам или клиентам во время официального приема. Тогда круг лиц, которому адресована предоставляемая информация, становится определенным, и, значит, раздача презентов уже рекламой не является. В этом случае стоимость деловых подарков можно учесть при расчете налога на прибыль в качестве представительских расходов (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Также отметим, что нередко организации, принимая представителей иногородних или иностранных контрагентов, оплачивают за гостей и проезд до места проживания, и гостиницу. А в случае с иностранцами приглашающая сторона оплачивает оформление визы. Возникает вопрос: как быть с учетом данных расходов.

Есть два решения, первое не вызовет споров с инспекторами - не уменьшать налогооблагаемый доход на сумму таких затрат. Именно на этом настаивают представители Минфина России в Письме от 16 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/235.

Обратите внимание, что в данном случае компании как налоговому агенту, придется подать в инспекцию сведения о доходах, полученных представителями контрагентов в натуральной форме. В справке 2-НДФЛ указанные суммы нужно включить в доход, облагаемый НДФЛ по ставке 13 процентов для резидентов, и по ставке 30 процентов - для нерезидентов РФ (Письмо ФНС России от 18 апреля 2007 г. N 04-1-02/306@). Поскольку удержать НДФЛ компании не удастся, об этом нужно сообщить в ИФНС в течение месяца (п. 5 ст. 226 НК РФ).

Второй вариант, рискованный, только для тех компаний, которые готовы при необходимости отстаивать свою позицию в УФНС или в суде. Затраты на визовую поддержку, оплату жилья и билетов на проезд включить в состав представительских расходов. Аргумент в защиту данного подхода можно взять из положительной для компаний арбитражной практики. Перечисленные затраты связаны с "обслуживанием представителей других организаций", поэтому прямо относятся к числу представительских (п. 2 ст. 264 НК РФ). В частности, такой довод поддерживали судьи ФАС Западно-

Сибирского округа в Постановлении от 1 марта 2007 г. N Ф04-9370/2006(30552-А81-27).

Отдав предпочтение последнему варианту, следует запастись документами, которые обоснуют расходы. Для начала составить гарантийное письмо в адрес контрагентов о том, что все подобные затраты несет принимающая сторона. Проверить, чтобы указанный вид расходов был предусмотрен в приказе об учетной политике, и, наконец, утвердить смету затрат. Подчеркнем, что для бухгалтера важно, где руководство проводит переговоры с бизнес-партнерами: в офисе или на нейтральной территории. От этого зависит решение, признавать связанные с этим представительские расходы в налоговом учете или нет. Рассмотрим три возможные ситуации.

1. Распространенная ситуация, когда сотрудник компании проводит деловые переговоры на нейтральной территории - в баре, кафе или ресторане. При этом счет за обед или ужин заинтересованная сторона оплачивает из средств, выданных на представительские цели. Что делать с такими расходами при исчислении налога на прибыль?

Прежде всего, запастись документами, которые подтвердят официальный характер встречи, это могут быть соответствующий приказ руководителя компании, смета и отчет по итогам мероприятия. Тогда проблем со списанием затрат в налоговом учете не будет. Если же доказательств того, что завтрак или обед были официальными, нет, то затраты лучше в налоговом учете не признавать. По мнению чиновников, при неофициальной встрече каждая из участвующих в ней сторон платит только за себя.

2. Теперь рассмотрим ситуацию, когда руководитель организации ради деловых переговоров и подписания контракта отправляется в другой город в командировку. В гостинице он снимает два номера: один, как обычно, для проживания, а второй - для встречи с бизнес-партнерами. Понятно, что расходы на наем первого номера бухгалтер смело отнесет к командировочным, уменьшив на их сумму налогооблагаемый доход. А что делать с оплатой того номера, в котором руководитель фактически не жил, а лишь вел переговоры?

Наверняка избежать разногласий с налоговиками в данном случае можно, только если стоимость найма дополнительного номера при расчете налога на прибыль не учитывать. Инспекторы считают, что в подобной ситуации разумнее было бы встречаться для обсуждения деловых вопросов на территории компании-партнера.

Однако в данной ситуации существуют еще два подхода, вполне обоснованных, но небезопасных. Первый из них - оплату за гостиничный "нежилой" номер можно признать в составе командировочных затрат (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Ведь фактически отель сдает жилое помещение, при этом в НК РФ не предусмотрено никаких ограничений по количеству номеров, которые предприятие снимает для своих командированных сотрудников. Компания на свое усмотрение может установить размер командировочных расходов, прописав это в коллективном договоре или

локальном нормативном документе. Это разрешено п. 11 Положения, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749, с этим соглашаются и арбитражные судьи (Постановление ФАС Московского округа от 5 марта 2009 г. N КА-А40/935-09).

Второй, еще более рискованный, вариант - затраты на наем дополнительного номера в гостинице можно отнести к представительским расходам. Аргумент - помещение снимается для ведения официальных переговоров с представителями других организаций.

3. Совсем иначе и проще обстоят дела, если беседу с бизнес-партнерами работник компании проводит в стенах офиса. В этом случае стоимость продуктов питания, предлагаемых гостям, можно без проблем отнести в состав представительских расходов, тем самым уменьшить налогооблагаемый доход.

Отметим, что такое правило действует и в том случае, если участником деловых переговоров является обычный гражданин - клиент компании. При этом в организации принято предложить важному гостю воду, чай, кофе и различные закуски. Чиновники Минфина разрешают и в этом случае признавать расходы на буфетное обслуживание (Письмо от 27 мая 2009 г. N 03-03-06/1/351).

В целом при грамотном обосновании и документальном подтверждении у компании есть возможность для признания большинства рекламных и представительских расходов в целях налогообложения.

Глава 5. СХЕМЫ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПО НДС

5.1. Экономия на платежах по НДС путем применения перехода права собственности в особом порядке

Согласно п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Это, как говорится, общее правило, но руководствоваться его первой частью не всегда выгодно - гораздо удобнее бывает применение второй его части о переходе права собственности в обусловленный договором момент времени. Поэтому участники договорных отношений специально предусматривают в договоре так называемый особый порядок перехода права собственности, согласно которому переход права собственности может произойти после оплаты товара или, скажем, в тот день, когда покупатель реализует товар третьему лицу.

С помощью особого порядка перехода права собственности можно не только застраховаться от ненадежных покупателей, но также обеспечить себе экономию на налогах.

По целому ряду налогов объектом обложения является реализация товаров (НДС, акцизы) или доходы от реализации за вычетом расходов (налог на прибыль, единый налог по упрощенной системе налогообложения).

Поскольку согласно п. 1 ст. 39 НК РФ товары считаются реализованными в тот день, когда право собственности на них переходит от покупателя к продавцу, устанавливая в договоре особые условия такого перехода, заинтересованные лица могут значительно отложить момент, когда придется начислять налоги. В этой связи следует иметь в виду неправомерность ссылки налоговых чиновников на ст. 167 НК РФ о том, что налогоплательщики обязаны начислять НДС именно в тот день, когда товар передан продавцу, и никакие особые условия в данном случае роли не играют. Поскольку согласно п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база представляет всего лишь стоимостную характеристику объекта налогообложения, то, следовательно, до тех пор, пока нет такого объекта, налоговую базу рассчитывать не с чего. На практике это означает, что налогоплательщики должны начислять НДС не раньше, чем произойдут два события - товар будет отгружен продавцу и продавец получит на него право собственности. Разумеется, счет-фактуру покупателю следует выставить не раньше, чем он получит право собственности на товар. В этой связи напомним, что ст. 164 НК РФ дифференциация налоговых ставок по НДС установлена в зависимости от реализации товаров (работ, услуг), а согласно п. 3 ст. 168 НК РФ счета-фактуры следует выставлять не позднее пяти дней со дня отгрузки товаров при их реализации. Основопологающим моментом, как видим, является именно реализация. Без осуществления факта реализации применять налоговые ставки просто не к чему, а реализация без перехода права собственности невозможна, и потому, пока право собственности на товар не перешло к покупателю, никакого счета-фактуры выписывать не нужно. Нередко налогоплательщику выгодно перенести часть доходов, которые могут быть получены в конце отчетного или налогового периода, на начало следующего квартала или года, т.е. уменьшить текущий налогооблагаемый доход. Такое стремление, в частности, может быть обусловлено расчетом на то, что в следующем году налоги с этого дохода окажутся существенно меньше, например, снизится налоговая ставка. Такое стремление может быть также продиктовано решением налогоплательщика перейти на упрощенную систему налогообложения. Для того чтобы обеспечить возможность перенесения доходов или их части с одного квартала или года на другой, в договорах с покупателями следует предусмотреть условие о том, что они получают товары в собственность в начале следующего периода либо после оплаты, если она намечена на этот период.

Возврат товара продавцу покупателем без уважительной на то причины вынуждает покупателя отражать эту операцию как реализацию со всеми вытекающими налоговыми последствиями, что во многих случаях бывает очень невыгодно, но продавец не сможет принять к вычету этот налог и останется внакладе. При этом покупателю приходится переплачивать НДС при возврате товара, если продавец от этого налога освобожден. Избежать такой ситуации можно путем указания в договоре условия о том, что право собственности на товар переходит к покупателю спустя определенное время после отгрузки или при наступлении определенных обстоятельств. Если

возврат товара оказался непредвиденным, то покупатель и продавец имеют возможность по взаимному соглашению внести изменения в уже заключенный договор или же заменить его на новый.

5.2. Экономия на платежах по НДС при фактической реализации товара

На практике встречаются случаи применения в целях ухода от уплаты НДС схемы, обобщенно заключающиеся в последовательном осуществлении ряда действий, как то:

- продавец товара передает его в уставный капитал покупателя;
- продавец покидает состав учредителей;
- при выходе из состава учредителей свою долю продавец получает в денежном эквиваленте стоимости товара.

Таким образом, покупатель получил ценности, а продавец получил деньги, но НДС им уплачивать нет необходимости, поскольку вклад в уставный капитал и получение его обратно НДС не облагаются. Однако все это применимо нечасто по вполне понятным причинам, связанным, прежде всего, с длительностью регистрации изменений в учредительных документах. В этой связи целесообразно вспомнить о совместной деятельности, поскольку она юридического лица не образует (ст. 1041 ГК РФ) и потому тратить время на связанные с регистрацией процедуры нет необходимости. Просто двое объединяют свои ресурсы - один (продавец) вносит товар, другой (покупатель) вносит деньги. С практической точки зрения это удобно, поскольку согласно пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ такая операция не является реализацией и не облагается НДС. В дальнейшем указанные участники совместной деятельности по взаимному соглашению расторгают договор о совместной деятельности и делят имущество, в результате чего продавец получит свою долю деньгами, а покупатель - товаром (ст. 1050 ГК РФ).

Эта схема работает при условии, что покупателю не нужен налоговый вычет по НДС, поскольку он не является плательщиком НДС - в противном случае целесообразность реализации данной схемы значительно сужается. Лицами, не заинтересованными в налоговом вычете по НДС, являются налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения ("упрощенцы"), переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности ("вмененщики") либо освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС ("освобожденцы"). Поскольку в основу схемы заложено вуалирование факта реализации товара, то и счета-фактуры не требуется. Применение схемы может быть, в частности, направлено на обеспечение заинтересованности покупателя в приобретении товара со скидкой, т.е. в цене товара не учитывается НДС.

Заметьте: в данном случае НДС, который при покупке товара был уплачен и принят к вычету, придется восстановить. Разумеется, договор должен полностью соответствовать требованиям, предъявляемым к документальному оформлению совместной деятельности. В договоре должна

быть четко сформулированы цель совместной деятельности и способ достижения этой цели. Причем желательно, чтобы имущество (в виде вносимого продавцом в качестве вклада товара) теоретически могло бы использоваться товариществом. И, главное, придумайте достоверную причину расторжения договора - вполне подойдет желание одного из товарищей вложить имущество в более выгодный проект.

Напомним, что когда участник совместной деятельности забирает в пределах первоначального взноса свою долю, то реализацией это не признается (см. пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ). Именно это обстоятельство будет решающим в случае возникновения спора с налоговым органом. Выходит, НДС начислять не надо (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 20 августа 2003 г. по делу N А06-548У-13/03).

Чтобы совместная деятельность не могла быть признана притворной сделкой, следует в ее рамках осуществить какую-нибудь операцию - пусть даже самую незначительную, например купить что-нибудь несущественное и продать его. Думается, должно быть само собой разумеющимся, что договор о совместной деятельности, дабы не привлекать внимание к нему (а, следовательно, и к себе), не следует расторгать, образно говоря, на следующий день после того, как он будет заключен, - пусть он просуществует в пределах месяца. Кстати, этого можно добиться путем заключения договора задним числом, а расторжения - сегодняшним.

5.3. Экономия на платежах по НДС покупателем товара, формально выступающим в качестве посредника

Покупатели товара из-за невозможности применить налоговый вычет по НДС нередко вынуждены отказываться от сотрудничества с субъектами хозяйственной деятельности, перешедшими на единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, применяющими упрощенную систему налогообложения либо освобожденными от уплаты НДС на основании ст. 145 НК РФ. Дело в том, что, если продавец товара не платит НДС, он либо выставляет покупателю счет-фактуру с нулевым НДС - в случае освобождения по ст. 145 Кодекса, либо вовсе не выписывает счет-фактуру - при уплате единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности или при применении упрощенной системы налогообложения. В результате покупатель товара оплачивает его без НДС и не может применить вычет - ситуация на практике встречается нередко.

Продавец товара может предложить покупателям, которые покупают продукцию для дальнейшей перепродажи, а не для собственного использования, договорные отношения на основе договора купли-продажи заменить посредническими договорными отношениями - формально, разумеется. Собственно, в этом и заключается существо данного способа - покупатель, отныне называющийся комиссионером или агентом, берет у продавца, выступающего в качестве принципала или комитента, товар, но на свой баланс его не принимает, а отражает на забалансовом счете 004

"Товары, принятые на комиссию" и продает товар конечному потребителю, добавив к первоначальной стоимости торговую наценку. Таким образом, посредник продает принадлежащий комитенту товар и оставляет себе вознаграждение в размере наценки. Налог на прибыль и НДС посредник платит с суммы наценки, а не с конечной стоимости товара, заплаченной конечным покупателем товара. При применении такого способа для комиссионера не имеет значения, является или нет комитент плательщиком НДС, поскольку вычет НДС изначально не предусматривался. Сумма налога к уплате в бюджет будет равна разнице между НДС, который фирма начислила бы при отгрузке потребителю, если бы осталась перекупщиком, и налоговым вычетом, возникающим после оплаты продукции поставщику, не освобожденному от уплаты НДС. При использовании агентского договора лица, покупающие товар у продавцов, перешедших на единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения либо освобожденных от уплаты НДС, получают возможность платить меньше НДС, чем при купле-продаже. В заключение отметим, что такой способ нецелесообразен для оптовиков, реализующих продукцию, облагаемую НДС по ставке в размере 10 процентов. Дело в том, что при продаже, например продуктов питания, посредник заплатит больше НДС, поскольку он продает не товар, а услугу по реализации товара. Иными словами, ставка НДС в пониженном размере относится исключительно к установленному п. 2 ст. 164 НК РФ перечню товаров и услуг, в состав которого входит реализация услуг по продаже этих товаров, в связи с чем независимо от того, что продает посредник, он должен применять по НДС ставку в размере 10 процентов.

5.4. Экономия на платежах по НДС путем оптимизации расходов на транспортировку

Расходы на доставку приобретенных товарно-материальных ценностей подлежат распределению. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, чтобы учесть транспортные расходы, включенные в цену, должны сначала эти товары продать.

Торговые организации транспортные расходы включают либо в стоимость товаров, либо в издержки обращения. Расходы организаций, применяющих метод начисления, подразделяются на прямые и косвенные. Поскольку затраты на доставку считаются прямыми, их следует распределять между реализованным товаром и нереализованным. Это означает, что независимо от того, как учтены затраты на транспортировку, сразу списать всю их сумму не представляется возможным, поскольку если они числятся в стоимости товаров, то приходится ждать реализации этих товаров. А издержки обращения приходится распределять пропорционально покупной стоимости проданных товаров. Для того чтобы списать транспортные расходы при приобретении товарно-материальных ценностей, из документов должно следовать, что эти затраты не связаны с их приобретением и

представляют собой лишь часть необходимых для перепродажи расходов - пусть даже они будут расходами на доставку, но не купленных, а проданных товаров. Напомним, что связанные с реализацией товаров транспортные расходы для целей налогообложения являются косвенными затратами. Иными словами, если продавец доставлял товары покупателям своим транспортом, то затраты на содержание транспорта представляют собой прочие расходы (см. пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ), но если товары доставлялись силами сторонней организации, то в этом случае вознаграждение перевозчика включается в состав расходов, связанных с продажей купленных товаров (см. п. 1 ст. 268 и ст. 320 НК РФ). Прочие расходы и затраты, связанные со сбытом, могут быть списаны сразу по перечислении оплаты. Иными словами, если организация осуществляет оптовую торговлю и оплачивает доставку как купленных, так и проданных товаров, ей следует договориться с поставщиком, чтобы на доставку был выписан отдельный счет-фактура, а также договориться с поставщиком или перевозчиком о том, чтобы в актах и счетах-фактурах не было указано количество привезенных на склад товаров - в этом случае невозможно будет установить, что расходы по доставке относятся именно к приобретенной продукции. Информация о фактическом объеме (количестве) в натуральном измерении должна содержаться в отдельном документе, который по понятным причинам не должен попасться на глаза налоговым инспекторам - им достаточно предъявить акт приемки оказанных услуг и счет-фактуру, где фигурируют транспортные услуги. В результате применения такого метода появляется возможность всю уплаченную за перевозку закупленных товарно-материальных ценностей сумму расходов сразу же списать на расходы, связанные со сбытом. В случае доставки товарно-материальных ценностей собственными силами (собственным транспортом) договариваться с кем-либо нет необходимости - достаточно сразу все документы оформить так, чтобы привязать транспортные расходы к реализации товаров.

Производственные организации при приобретении материалов расходы по их доставке включают в их стоимость (см. п. 2 ст. 254 НК РФ). Если затраты на приобретение материалов относятся к прямым расходам, транспортные расходы следует распределять между готовой продукцией и незавершенным производством предприятия, т.е. списать их сразу и полностью в качестве затрат на приобретение материалов также не представляется возможным, но можно по аналогии с вышеизложенным применительно к торговым организациям учесть суммы таких затрат в качестве расходов, связанных со сбытом готовой продукции. В этом случае все уплаченное перевозчику представляет собой материальные затраты, которые не подлежат распределению и включаются в расходы (см. пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ), а если материалы организация привезла собственными силами (своим транспортом), то в этом случае затраты на транспортировку относятся к прочим расходам, которые также считаются косвенными (см. пп. 11 п. 1 ст. 264, ст. 318 НК РФ).

Субъектам хозяйственной деятельности, применяющим упрощенную

систему налогообложения, выгодно, чтобы продавец выделял в своих первичных документах стоимость доставки или же товары привозила транспортная компания, поскольку в этих случаях затраты на перевозку можно списать в расходы сразу по оплате счета поставщика и перевозчика. Транспортные расходы не включены в перечень расходов, на которые "упрощенцы" согласно п. 1 ст. 346.16 НК РФ уменьшают полученные доходы при определении объекта налогообложения. Этот перечень является исчерпывающим, но это вовсе не означает, что транспортные расходы не могут быть учтены при расчете единого налога. Затраты на доставку товаров включают в состав материальных расходов "упрощенца" как стоимость необходимых для предпринимательства услуг сторонних организаций (см. пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ). У налогоплательщика должны быть счет-фактура, акт и документ, подтверждающий, что транспортные услуги оплачены. Кроме того, необходимо доказать, что расходы экономически обоснованны, то есть нужны для получения дохода. Не исключено, что право учитывать при расчете единого налога транспортные расходы "упрощенцу" придется отстаивать в суде, но если все расходы на доставку включены в стоимость товара, то, хотя спора с налоговиками не возникнет, затраты придется списывать дольше. Иными словами, "упрощенцу" следует определиться и выбрать, какой способ для него предпочтительнее.

"Упрощенцы", как и все, вправе уменьшить доход на те материальные затраты, которые перечислены в ст. 254 НК РФ (см. пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), т.е. они списывают стоимость оплаченных материалов лишь после того, как отпустят их в производство. Иными словами, "упрощенцам" в данном случае следует поступать так же, как и организациям, не являющимся "упрощенцами", и проводить расходы по доставке купленных материалов как затраты, связанные со сбытом готовой продукции (см. выше).

Напомним, что транспортные расходы, связанные с реализацией товаров и материалов, представляют собой косвенные затраты, которые продавцы товара списывают сразу. Как говорится, это общее правило. Однако если они продают и самостоятельно доставляют покупателям товары, которые облагаются по льготным ставкам, то может быть обеспечена возможность экономии на НДС - для этого нужно включить стоимость доставки в цену товара и в этом случае это лишь одна из составляющих выручки от реализации товаров, которые облагаются НДС по пониженным ставкам или же вообще освобождены от НДС. Налоговики, ссылаясь на п. 1 ст. 153 НК РФ, согласно которому "при реализации... товаров (работ, услуг) различных ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг)", указывают, что когда продавец сам доставляет товары, то он оказывает транспортные услуги, которые облагаются по ставке 18 процентов, и эта ставка должна применяться также и в том случае, если с реализации перевозимых товаров надо платить НДС по ставке 10 процентов. Однако согласно п. 2 ст. 421 ГК РФ возможно заключение любых договоров и при этом стороны вправе самостоятельно определять условия сделки, в том числе и цену. Иными словами, налогоплательщик вправе установить цену товара,

которая включает в себя и стоимость доставки. Это означает, что размер НДС в данном случае будет зависеть от того, что прописано в договоре, т.е. если стоимость транспортных услуг в договоре указана отдельно, то придется применять 18-процентную ставку, но если доставка включена в состав общей цены, налогом облагать ее следует по той же ставке, что и сам товар, в частности равной 10 процентам (см. Постановление ФАС Московского округа от 15 сентября 2003 г. по делу N КА-А41/6608-03). Таким образом:

- в п. 1 ст. 168 НК РФ сказано, что товары продаются по ценам, которые увеличены на сумму НДС;
- при этом для целей налогообложения применяется цена, указанная сторонами сделки (ст. 40 НК РФ);
- если доставка отдельно не оплачивается, а включена в цену товара, она облагается по той же ставке, что и сам товар.

Кроме того, если стоимость доставки отдельной суммой не указана, то не представляется возможным ее вычленив из общей цены товара, чтобы начислить НДС по ставке в размере 18 процентов.

Заплатить меньшую сумму НДС можно также и в том случае, если товары, облагаемые НДС по льготной ставке, развозила специализированная организация, но при условии, что стоимость ее услуг включена в продажную цену товара - экономия в данном случае будет из-за разных ставок налога. Иными словами, НДС по ставке 18 процентов, который уплачен перевозчику, будет принят к вычету, а с реализации товаров, в цену которых вошли расходы на доставку, будет уплачено только 10 процентов.

5.5. Экономия на платежах по НДС путем продления срока исковой давности по дебиторской задолженности

Списание дебиторской задолженности на убытки не всегда выгодно, поскольку у налогоплательщика возникает обязанность по уплате НДС в бюджет. По общему правилу с дебиторской задолженности НДС в бюджет следует заплатить по итогам того налогового периода, когда истек срок ее исковой давности (три года с того момента, как должник должен был исполнить свои обязательства по договору, но не сделал этого). Но если задолженность была списана на расходы до истечения срока исковой давности из-за того, что долг был признан нереальным для взыскания (например, если должник был объявлен банкротом по решению суда), налогоплательщик должен перечислить НДС в бюджет раньше указанного выше срока (п. 6 ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ).

Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ НДС облагается реализация товаров (работ, услуг). Организация, не являющаяся плательщиком НДС, не должна учитывать этот налог в продажной стоимости товаров и указывать его в расчетных документах. Поэтому, если организация списала по истечении срока исковой давности или как нереальную для взыскания дебиторскую задолженность, образовавшуюся в то время, когда фирма не являлась

плательщиком НДС, налог в бюджет платить не нужно.

Возможно, что организация решила вернуться с упрощенной системы налогообложения на общий режим и списала безнадежную дебиторскую задолженность, уже являясь плательщиком НДС - в этом случае НДС платить не надо, поскольку при выставлении счета НДС покупателю предъявлен не был.

Поскольку сумма списанной безнадежной дебиторской задолженности уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы (пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ), списать задолженность выгоднее в том периоде, когда есть прибыль, сумма которой больше размера задолженности, поскольку в этом случае при списании задолженности будет уплачен НДС, но обеспечена экономия на платежах по налогу на прибыль.

Невыгодно списывать дебиторскую задолженность, если:

- в текущем периоде налогоплательщик получил убыток или прибыль, сумма которых значительно меньше размера задолженности, поскольку, списав в этом случае задолженность, налогоплательщик вынужден заплатить НДС, но не сможет сэкономить на платежах по налогу на прибыль;

- заранее известно, что должник перечислит деньги после того, как долг уже будет списан, поскольку в этом случае налогоплательщик при списании задолженности должен будет заплатить НДС, а после поступления денег должен будет заплатить и налог на прибыль со всей поступившей суммы.

В этих двух указанных выше случаях налогоплательщик заинтересован в продлении срока исковой давности. Напомним, что срок исковой давности прерывается и начинается отсчитываться заново, если должник признал за собою задолженность. Важно отметить, что подтвердить факт признания задолженности должник должен письменно (гарантийным письмом или актом сверки расчетов). В качестве факта признания должником своего долга может быть признано также поступление от должника любой денежной суммы.

Кроме того, для того, чтобы срок исковой давности прервался и начал отсчитываться заново, налогоплательщик может обратиться в суд с иском к должнику - в этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Причем, важно отметить, что продлевать срок исковой давности можно неограниченное число раз, поскольку ГК РФ никаких ограничений в этой части не содержит.

5.6. Отсрочка платежей по НДС путем оформления займа вместо получения аванса

Получив от покупателя сумму предоплаты, налогоплательщику приходится 18 процентов от этой суммы отдавать в бюджет в виде НДС и включать аванс в налогооблагаемую прибыль, если он использует кассовый метод. Норма по исчислению и уплате НДС с полученных авансов предусмотрена в пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ. Избежать уплаты НДС с суммы предоплаты вполне реально, если полученную от покупателя сумму

оформить по документам не в качестве предоплаты, а в качестве займа. Сначала с потенциальным покупателем следует составить договор займа - лучше всего беспроцентного, по которому этот покупатель передает продавцу в долг определенную сумму денег, эквивалентную планируемой к поставке стоимости товара. Срок возврата заемных средств по такому договору должен быть определен тогда, когда продавцом запланировано отгрузить покупателю товар. После этого следует заключить договор поставки без условия о предоплате товара - это важно. В результате формируются две задолженности: кредиторская (по возврату займа) и дебиторская (по поставленным ценностям) на одну и ту же сумму. На следующем этапе необходимо составить соответствующий акт сверки расчетов и закрыть путем зачета взаимных требований эти долги между собой.

Применение такой схемы может быть эффективным в полной мере, если период времени между получением денег и отгрузкой товара значителен, либо эти два события происходят в разных месяцах (кварталах, если декларации составляются ежеквартально) - аванс поступает в одном месяце, а поставка осуществляется в следующем. Если все происходит в пределах одного налогового периода, то смысла в вышеизложенном нет, поскольку одновременно с начислением НДС с предоплаты осуществляется вычет по нему.

Если организация налог на прибыль рассчитывает по методу начисления, то она не должна включать аванс в свой доход. Но у организаций, применяющих кассовый метод, облагаемый доход возникает сразу же по получении суммы предоплаты. Поэтому использование схемы позволит именно этим организациям отсрочить уплату налога на прибыль, поскольку суммы полученных займов включению в состав дохода не подлежат (пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ). В этой связи необходимо подчеркнуть, что отложить расчеты с бюджетом удастся лишь в том случае, если предоплата и отгрузка товара происходят в разных кварталах.

5.7. Отсрочка платежей по НДС путем применения задатка вместо получения аванса

Задаток от аванса отличается обязательным наличием соответствующего письменного соглашения сторон. В этой связи существенным является обстоятельство, заключающееся в том, что при наличии письменного соглашения о задатке организация имеет возможность заплатить налоги позже, не нарушая при этом нормы НК РФ, поскольку задаток по сути своей не является оплатой за товары (работы, услуги), а представляет собой форму обеспечения обязательств. Например, доходы, полученные в форме задатка, не учитываются при расчете налога на прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ). Это важно для фирм, которые считают этот налог по кассовому методу, поскольку налоговики заставляют их платить налог на прибыль с полученных авансов. Точно так же происходит и при получении залога.

Кроме того, используя задаток, можно отсрочить уплату НДС. Задаток не является ни авансом, ни иным способом оплаты товаров, работ или услуг. Он служит только для обеспечения исполнения договора.

Глава 6. СХЕМЫ ПО МИНИМИЗАЦИИ "ЗАРПЛАТНЫХ" НАЛОГОВ И ВЗНОСОВ

Как известно, с 1 января 2010 г. единый социальный налог на территории России взиматься не будет, так как с указанной даты гл. 24 "Единый социальный налог" НК РФ утрачивает силу. Однако налоговая нагрузка на фирмы снизится лишь формально, так как страна вновь возвращается к уплате обязательных страховых взносов. Несмотря на то что указанные взносы не включены в систему налогов и сборов Российской Федерации, порядок их начисления и уплаты организация может закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения (далее - налоговая политика).

С 1 января 2010 г. вступит в действие Федеральный закон от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" (далее - Закон N 212-ФЗ), благодаря которому организации будут платить уже не единый социальный налог, а страховые взносы во внебюджетные фонды.

Причем сказать, что уплата указанных взносов означает для фирм что-то новое, нельзя. Бухгалтеры со стажем наверняка помнят еще те времена, когда с выплат, производимых в пользу физических лиц, приходилось начислять не ЕСН, а страховые взносы в ПФР, ФСС, а также в Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Затем в целях улучшения администрирования взносов и повышения их собираемости указанные взносы были объединены в единый социальный налог, а функции по их сбору переданы налоговикам.

Сейчас законодатель решил вновь вернуться к их уплате, преследуя тем самым благородную цель - покрыть все возрастающий дефицит Пенсионного фонда, что, по сути, представляет собой очередную пенсионную реформу. Судить о том, насколько решение о расщеплении ЕСН на страховые взносы является целесообразным, можно будет только через несколько лет, а пока организациям не остается ничего другого, как заранее продумать свою систему учета и уплаты страховых взносов.

Анализ положений Закона N 212-ФЗ позволяет сделать вывод, что порядок исчисления страховых взносов по обязательным видам социального страхования принципиально не отличается от порядка исчисления ЕСН. Напротив, с точки зрения автора, исчислять суммы взносов станет несколько проще, так как регрессивная шкала расчетов применяться не будет. Однако говорить о том, что отличий нет совсем нельзя, ведь мало того, что в значительной мере повышается размер удержаний, но и значительно

расширен перечень выплат в пользу физических лиц, с которых организации придется заплатить указанные взносы.

Отметим, что в самой неблагоприятной ситуации оказались организации-"спецрежимники", у которых, как известно, уплата ЕСН заменялась уплатой единого налога, уплачиваемого при применении ЕСХН, УСН и ЕНВД. Эти хозяйствующие субъекты со следующего года наряду с взносами на обязательное пенсионное страхование будут уплачивать и все остальные виды страховых взносов во внебюджетные фонды.

В первую очередь, в своей налоговой политике организация должна указать, в соответствии с какими нормативными документами она признается плательщиком взносов в ПФР, ФСС и фонды медицинского страхования.

Отметим, что п. 1 ст. 5 Закона N 212-ФЗ определено, что плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Так, организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, признаются страхователями:

- по обязательному пенсионному страхованию - на основании пп. 1 п. 1 ст. 6 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации";

- по обязательному медицинскому страхованию - на основании ст. 2 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. N 1499-1 "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации";

- по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - на основании пп. 1 п. 1 ст. 2.1 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" (далее - Закон N 255-ФЗ).

Обратите внимание, что на основании ст. 3 Федерального закона от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" (далее - Закон N 125-ФЗ) организации, производящие выплаты в пользу физических лиц, признаются страхователями по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Правда, в силу п. 2 ст. 1 Закона N 212-ФЗ сфера действия Закона N 212-ФЗ на правоотношения, связанные с исчислением и уплатой указанных страховых взносов, не распространяется. При начислении данных взносов организации по-прежнему руководствуются нормами Закона N 125-ФЗ.

Пунктом 1 ст. 7 Закона N 212-ФЗ определено, что объектом обложения страховыми взносами для организаций, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг. Кроме того, организация обязана

начислить страховые взносы с выплат, начисляемых в пользу физических лиц по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Отметим, что в части ЕСН объектом налогообложения выступали лишь выплаты по авторским договорам. Теперь же, судя по ст. 7 Закона N 212-ФЗ, может сложиться впечатление, что состав объектов обложения страховыми взносами значительно расширен. Вместе с тем следует отметить, что фактически он остался прежним. Так как Закон N 212-ФЗ просто приведен в соответствие с действующими нормами ГК РФ.

Напомним, что сегодня правоотношения в сфере интеллектуальной собственности регулируются частью четвертой ГК РФ, в которой такой вид договора, как авторский договор, не упоминается. Передача исключительных и не исключительных прав осуществляется путем заключения договоров на отчуждение исключительных прав и лицензионных договоров соответственно.

Обратите внимание, что из п. 1 ст. 7 Закона N 212-ФЗ следует, что вознаграждения по договорам, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг, выплачиваемое организацией индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений физическим лицам, не признаются объектом обложения страховыми взносами.

Следовательно, чтобы не платить лишнего, организация в своей налоговой политике должна указать, какими документами фирма будет подтверждать правомерность неначисления страховых взносов при таких выплатах. Например, это может быть справка, предоставленная коммерсантом, адвокатом или нотариусом, заверенная подписью соответствующего субъекта, а при наличии печати - еще и печатью.

Особо обращаем ваше внимание на тот факт, что объект обложения страховыми взносами не зависит от того, учитываются ли данные выплаты у организации при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Напомним, что ранее фирмы могли на основании п. 3 ст. 236 НК РФ не начислять суммы ЕСН на выплаты, не учитываемые для целей налогообложения прибыли. Такое право компании закрепляли в своей учетной политике, чтобы иметь возможность выбора - включать осуществленные выплаты в состав налогооблагаемых расходов и платить с них ЕСН либо не учитывать их при налогообложении и, соответственно, не включать их в налоговую базу по ЕСН.

Базой для начисления страховых взносов выступает сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта налогообложения, начисленных организацией за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых законом от уплаты страховых взносов.

Причем, как следует из ст. 10 Закона N 212-ФЗ, по общему правилу

расчетным периодом считается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год.

Пунктом 6 ст. 15 Закона N 212-ФЗ определено, что организации - плательщики страховых взносов обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Обратите внимание, что в течение расчетного периода организация обязана отдельно по каждому физическому лицу определять базу для начисления страховых взносов нарастающим итогом.

Причем база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица установлена в размере 415 000 руб. С суммы облагаемых выплат, превышающих установленный законом предел, страховые взносы не взимаются.

При этом с 2011 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов будет ежегодно индексироваться в размере, определяемом Правительством Российской Федерации.

Итак, в силу п. 3 ст. 8 Закона N 212-ФЗ, организация определяет базу для начисления сумм страховых взносов отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Исходя из этого, по мнению автора, организации следует разработать форму ведения учета страховых взносов по каждому физическому лицу и закрепить ее использование в своей налоговой политике. Какие регистры учета компания будет применять для этих целей, она вправе решать самостоятельно, так как законодательно установленной формы такого учета нет.

Кроме того, в налоговой политике следует указать, в какой форме она будет вести указанные регистры. По мнению автора, в своем нормативном документе стоит закрепить положение о том, что регистры учета ведутся в электронном виде, а по окончании расчетного периода выводятся на печать.

Имейте в виду, что в указанных регистрах необходимо совместить как данные о выплатах, облагаемых страховыми взносами, так и выплатах, на которые взносы не начисляются.

Перечень таких выплат установлен ст. 8 Закона N 212-ФЗ, причем отметим, что их состав далеко не идентичен нормам ст. 238 НК РФ. В силу этого организации следует заранее их тщательно проанализировать, чтобы в дальнейшем избежать негативных финансовых последствий.

Так, в частности, со следующего года фирмы будут обязаны начислять суммы взносов на суммы компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, на выплаты физическим лицам в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, на стоимость форменной одежды и

обмундирования, выдаваемого обучающимся и воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, и так далее.

В то же время организации не будут платить взносы с выплат, перечисляемых по договорам на оказание медицинских услуг своим работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на оказание соответствующих услуг, а также с сумм пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и некоторым иным видам выплат.

Размеры тарифов страховых взносов определены ст. 12 Закона N 212-ФЗ, причем в 2010 г. общая величина тарифов сохраняется на уровне ставки ЕСН (26%), а именно:

- Пенсионный фонд Российской Федерации - 20 процентов;
- Фонд социального страхования Российской Федерации - 2,9 процента;
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования - 1,1 процента;
- территориальные фонды обязательного медицинского страхования - 2 процента.

В 2011 г. произойдет увеличение общей величины тарифов до 34%.

Имейте в виду, что сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в ФСС РФ, уменьшается плательщиками страховых взносов на сумму произведенных ими расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Обращаем внимание на то, что в 2010 г. расчет пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, согласно п. 3.1 ст. 14 Закона N 255-ФЗ, будет производиться исходя из среднедневного заработка, исчисленного исходя из предельного размера базы для начисления страховых взносов ($415\,000 \text{ руб.} / 365 = 1136,99 \text{ руб.}$).

Обратите внимание также, что п. 7 ст. 15 Закона N 212-ФЗ определено, что сумма страховых взносов, подлежащая перечислению в соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма страховых взносов менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля.

При этом законодательно не определено, на какой стадии расчетов следует проводить округление - на стадии исчисления взносов по каждому физическому лицу либо на стадии подсчета общей суммы взносов, подлежащих перечислению во внебюджетные фонды.

Учитывая это, организация в своей налоговой политике должна закрепить свой порядок округления.

Как мы уже отметили выше, организации, применяющие специальные налоговые режимы, в связи с принятием Закона N 212-ФЗ признаются плательщиками страховых взносов в полном объеме. Однако в 2010 г. они будут пользоваться определенной льготой - в течение 2010 г. они будут

перечислять страховые взносы только в ПФР, причем по ставке 14%.

Тем же фирмам, которые совмещают налоговые режимы (общий режим налогообложения или упрощенную систему налогообложения с системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход) в своей налоговой политике следует предусмотреть порядок ведения раздельного учета выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц.

Несмотря на то что с 1 января 2010 г. все организации, в том числе и применяющие специальные налоговые режимы, признаются полноправными плательщиками всех страховых взносов, необходимость ведения такого учета все равно остается.

Напомним, что согласно п. 3 ст. 346.21 НК РФ сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается "упрощенцами" на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Аналогичное правило предусмотрено и для "вмененщиков". Как сказано в п. 2 ст. 346.32 НК РФ, сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается плательщиками ЕНВД на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных коммерсантами за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога также не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Так как методика такого раздельного учета не определена, организация, совмещающая указанные налоговые режимы, должна самостоятельно разработать принципы ведения такого учета и закрепить их в своей налоговой политике. Тут же необходимо закрепить и порядок распределения сумм общих расходов - выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, чей труд одновременно используется во "вмененной" деятельности и в деятельности, облагаемой в соответствии с иными режимами налогообложения.

При разработке методики распределения численности работников, занятых в обоих видах деятельности, следует иметь в виду, что, по мнению Минфина Российской Федерации, при совмещении общего режима и ЕНВД (УСН и ЕНВД) для целей ЕНВД необходимо учитывать всех работников, включая административно-управленческий и общехозяйственный персонал, и распределения работников не производить. Такое мнение финансисты высказывали не раз, в частности, в Письмах Минфина от 6 марта 2009 г. N 03-11-09/88, от 31 мая 2007 г. N 03-11-04/3/184, от 17 июля 2007 г. N 03-11-04/3/273 и в других.

В части страховых взносов, которые плательщик должен заплатить при ведении деятельности, облагаемой налогами по общей схеме, суммы заработной платы и иных выплат управленческому персоналу организации можно производить пропорционально доходам от деятельности, облагаемой в рамках общего режима налогообложения, в общем доходе организации по всем видам деятельности. В частности, такой вывод можно сделать на основании Письма Минфина от 22 февраля 2007 г. N 03-11-04/3/55. При проведении проверок контролирующие органы нередко распределяют работников как раз исходя из размера выручки. Например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 9 октября 2009 г. N А42-7819/2008 поддержал в этом налоговиков.

6.1. База для начисления страховых взносов

С 1 января 2010 г. прекратила действие гл. 24 "Единый социальный налог" НК РФ в связи со вступлением в силу Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" (далее - Федеральный закон N 212-ФЗ). Страховые взносы теперь перечисляются отдельно в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования (Федеральный и территориальные).

Рассмотрим, кто признается плательщиком страховых взносов, что является объектом обложения страховыми взносами, а также определим базу для начисления страховых взносов.

Согласно ст. 5 Федерального закона N 212-ФЗ плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся:

- лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, - организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, - индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы,

занимающиеся частной практикой.

При этом лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями), признаются страхователями:

- по обязательному пенсионному страхованию - на основании пп. 1 п. 1 ст. 6 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 167-ФЗ);

- по обязательному медицинскому страхованию - на основании ст. 2 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. N 1499-1 "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации" (далее - Закон N 1499-1);

- по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - на основании пп. 1 п. 1 ст. 2.1 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством".

Лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой) признаются страхователями:

- по обязательному пенсионному страхованию - на основании пп. 2 п. 1 ст. 6 Федерального закона N 167-ФЗ;

- по обязательному медицинскому страхованию - на основании ст. 2 Закона N 1499-1.

Отметим, что Федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования могут устанавливаться иные категории страхователей, являющихся плательщиками страховых взносов.

Если плательщик страховых взносов относится одновременно к нескольким категориям плательщиков страховых взносов, он исчисляет и уплачивает страховые взносы по каждому основанию.

В соответствии со ст. 7 Федерального закона N 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами признаются:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей - выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц:

- по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений другим физическим лицам);

- по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Следует отметить, что для организаций объектом обложения

страховыми взносами также признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования;

- для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, - выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые ими в пользу физических лиц. Исключением являются вознаграждения, выплачиваемые индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений другим физическим лицам.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Кроме того, не признаются объектом обложения выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц:

- являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории Российской Федерации;

- являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Базой для начисления страховых взносов на основании ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ являются:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей - сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта обложения, начисленных ими за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых Федеральным законом N 212-ФЗ от уплаты страховых взносов. Отметим, что расчетным периодом, как следует из ст. 10 Федерального закона N 212-ФЗ, считается календарный год;

- для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, - сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта обложения, за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых Федеральным

законом N 212-ФЗ от уплаты страховых взносов.

При этом база для начисления страховых взносов плательщиками страховых взносов должна определяться отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

Напомним, что база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица установлена в размере 415 000 руб. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Вместе с тем с 1 января 2011 г. указанная предельная величина базы для начисления страховых взносов будет ежегодно индексироваться в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации (ч. 2 ст. 62 Федерального закона N 212-ФЗ). Отметим, размер указанной индексации будет определяться Правительством Российской Федерации.

При расчете базы для начисления страховых взносов необходимо учесть следующее:

- если выплаты и иные вознаграждения производятся в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), то база для начисления страховых взносов определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их цен, указанных сторонами договора. Заметим, что если что-то выдается без договора или без цены, например проездные документы, питание и так далее, то базу для начисления страховых взносов рассчитать не представляется возможным, что в будущем вызовет серьезные сложности и много противоречий;

- в случае осуществления выплаты и иных вознаграждений в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), на которых установлены регулируемые государством цены (тарифы), база для начисления страховых взносов на эти товары (работы, услуги) рассчитывается исходя из государственных регулируемых розничных цен.

Отметим, что в вышеперечисленных случаях, в отношении выплат в натуральной форме, в стоимость товаров (работ, услуг) должна включаться соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров - и соответствующая сумма акцизов;

- если выплаты и иные вознаграждения производятся по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, то база для начисления страховых взносов определяется как сумма доходов, полученная по этим договорам, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов. В случае если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (в процентах от суммы начисленного дохода):

создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка, - 20%;

создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна - 30%;

создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике, - 40%;

создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов) - 30%;

создание музыкальных произведений - 40%. К ним относятся:

- музыкально-сценические произведения (опера, балет, музыкальные комедии);

- симфонические, хоровые, камерные произведения;

- произведения для духового оркестра;

- оригинальная музыка для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок;

создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию, - 25%;

исполнение произведений литературы и искусства - 20%;

создание научных трудов и разработок - 20%;

открытия, изобретения и создание промышленных образцов (процент суммы дохода, полученного за первые два года использования) - 30%.

Необходимо отметить, что при определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива, то есть они учитываются либо в суммах, подтвержденных первичными документами, либо определенных по нормативу.

Обратите внимание, что с 1 января 2010 г. при определении базы для начисления страховых взносов выплаты, которые до указанной даты были льготными, теперь учитываются на общем основании. К ним относятся выплаты, перечисленные в ст. 239 гл. 24 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно:

- выплаты и иные вознаграждения, не превышающие в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;

- выплаты и иные вознаграждения, не превышающие 100 000 руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо, произведенные:

общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их региональными и местными отделениями;

организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а доля заработной

платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов;

учреждениями, созданными 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, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Вместе с тем на данные выплаты с 2010 г. по 2014 г. в соответствии со ст. ст. 57 и 58 Федерального закона N 212-ФЗ установлены пониженные ставки страховых взносов.

Следует отметить, что для индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, занимающихся частной практикой, не выплачивающих вознаграждения другим физическим лицам, база для начисления страховых взносов не определяется, так как они уплачивают соответствующие страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года.

6.2. Прочие суммы, не облагаемые страховыми взносами

Для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" (далее - Федеральный закон N 212-ФЗ) предусмотрен ряд выплат, которые не включаются в облагаемую базу по начислению страховых взносов. К ним относятся государственные пособия, компенсационные выплаты и иные виды выплат. Рассмотрим именно иные выплаты, не облагаемые страховыми взносами.

Наряду с выплатами, на которые начисляются страховые взносы, Федеральным законом N 212-ФЗ предусмотрены выплаты, не облагаемые страховыми взносами. Перечень выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами у плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, установлен ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ. В частности, к ним относятся государственные пособия, компенсационные выплаты и иные виды выплат.

Рассмотрим подробнее и по возможности проанализируем иные виды выплат, которые не подлежат обложению страховыми взносами.

Итак, к иным видам выплат, не подлежащим обложению страховыми взносами, относятся:

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов (п. 3 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

Отметим, что согласно ст. 2 Семейного кодекса Российской Федерации к членам семьи относятся супруги, родители и дети (усыновители, усыновленные);

работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, выплачиваемые в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения)), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка.

Иначе говоря, единовременная материальная помощь работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, в сумме не более 50 000 руб. на каждого ребенка, выплачиваемая в течение второго и последующего годов после рождения (усыновления (удочерения)), подлежит обложению страховыми взносами;

- доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла (п. 4 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ);

- суммы страховых платежей (взносов) (п. 5 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

- по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком страховых взносов в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

- по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц;

- по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими лицензии на оказание медицинских услуг, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

- по договорам негосударственного пенсионного обеспечения.

Из данного пункта следует, что взносы работодателя (плательщика страховых взносов) по договору добровольного медицинского страхования, предусматривающему получение медицинской помощи в учреждении санаторно-курортного типа, не облагаются страховыми взносами, если указанный договор заключен на срок не менее года, предусматривает получение медицинской помощи в учреждении санаторно-курортного типа и

оплату путевки в санаторно-курортное учреждение при условии наступления страхового случая, предусмотренного договором страхования, заключенным в соответствии с действующим законодательством.

Также можно сказать, что если суммы пенсионных взносов перечисляются организацией - плательщиком страховых взносов по договору с негосударственным пенсионным фондом в пользу членов семей работников, то эти суммы не облагаются страховыми взносами;

- взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений" (далее - Федеральный закон N 56-ФЗ), в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя (п. 6 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Необходимо разъяснить, что в соответствии со ст. 2 Федерального закона N 56-ФЗ взносом работодателя являются средства работодателя, уплачиваемые им в пользу застрахованного лица на условиях и в порядке, которые установлены данным Федеральным законом.

На основании ст. 8 Федерального закона N 56-ФЗ работодатель вправе принять решение об уплате взносов работодателя в пользу застрахованных лиц, уплачивающих дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии. Указанное решение должно быть оформлено отдельным приказом или включено в виде соответствующих положений в коллективный либо трудовой договор. Размер взносов работодателя рассчитывается (определяется) им ежемесячно в отношении каждого застрахованного лица, в пользу которого уплачиваются эти взносы. Перечисление дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии и взносов работодателя осуществляется работодателем единым платежом и оформляется отдельным платежным поручением. Одновременно с перечислением дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии работодатель формирует реестр застрахованных лиц. Последующая информация в отношении каждого застрахованного лица передается в составе данных индивидуального персонифицированного учета в системе обязательного пенсионного страхования;

- стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными лицами за пределами территории Российской Федерации не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета по тарифам, рассчитанным от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской

Федерации, включая стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов (п. 7 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Отметим, что исходя из положений ст. 325 Трудового кодекса Российской Федерации и ст. 33 Закона Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях" лица, работающие в организациях, финансируемых из федерального бюджета, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплату один раз в два года за счет средств работодателя (организации, финансируемой из федерального бюджета) стоимости проезда в пределах территории Российской Федерации к месту использования отпуска и обратно любым видом транспорта (за исключением такси), в том числе личным, а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов. Право на компенсацию указанных расходов возникает у работника одновременно с правом на получение ежегодного оплачиваемого отпуска за первый год работы в данной организации.

Размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, не относящихся к бюджетной сфере, устанавливаются коллективными договорами, локальными нормативными актами, принимаемыми с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций, трудовыми договорами;

- суммы, выплачиваемые физическим лицам (п. 8 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

избирательными комиссиями;

комиссиями референдума;

из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном Конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, избираемых непосредственно гражданами;

из средств избирательных фондов кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов;

из средств избирательных фондов избирательных объединений;

из средств избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями;

из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума

субъекта Российской Федерации, местного референдума - за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании (п. 9 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

По смыслу данного пункта, стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании, не облагается страховыми взносами только в том случае, если ношение форменной одежды или обмундирования предусмотрено законодательством Российской Федерации.

К примеру, ст. 6 Федерального закона от 14 апреля 1999 г. N 77-ФЗ "О ведомственной охране" установлено, что работники ведомственной охраны исполняют должностные обязанности в форменной одежде, при наличии служебных удостоверений и жетонов, образцы которых разрабатываются и утверждаются имеющими право на создание ведомственной охраны федеральными органами исполнительной власти и организациями. А значит, стоимость выданной форменной одежды работникам ведомственной охраны не облагается страховыми взносами;

- стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников (п. 10 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Иначе говоря, если, например, на основании п. 2 ст. 19 Закона Российской Федерации от 26 июня 1992 г. N 3132-1 "О статусе судей в Российской Федерации" судьям предусмотрена льгота в виде оплачиваемого проезда к месту отдыха и обратно, то данная оплата проезда не подлежит обложению страховыми взносами;

- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период (п. 11 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Исходя из данного пункта, не подлежат обложению страховыми взносами суммы материальной помощи, оказываемой всеми работодателями, независимо от их организационно-правовой формы либо формы собственности;

- суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников (п. 12 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ);

- суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения (п. 13 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Иначе говоря, не подлежат обложению страховыми взносами суммы возмещения затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения, не только включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, то есть в размере, превышающем 3 процента суммы расходов на оплату труда.

Данное освобождение от обложения теперь распространяется на случаи возмещения уплаты процентов по займам не от налогоплательщиков налога на прибыль организаций, а, например, от индивидуальных предпринимателей, организаций применяющих специальные налоговые режимы;

- суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых (п. 14 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

- военнослужащими;

- лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, федеральной противопожарной службы;

- лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи;

- сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, - в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации (п. 15 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Помимо выплат, перечисленных выше, согласно ч. 2 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ, при оплате расходов на командировки работников как в пределах территории Российской Федерации, так и за пределами территории Российской Федерации, не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы:

- на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов;
- комиссионные сборы;
- проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- провоз багажа;
- наем жилого помещения;
- оплата услуг связи;
- сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;

- сборы за выдачу (получение) виз;
- обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Если командированный сотрудник не представит документы, подтверждающие оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном (административном) подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Также в базу для начисления страховых взносов, помимо выплат, указанных выше, не включаются (ч. 3 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

- в части страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд Российской Федерации, - суммы денежного содержания и иные выплаты, получаемые прокурорами и следователями, а также судьями федеральных судов и мировыми судьями (то есть в части, направляемой в фонды обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования Российской Федерации, указанные суммы подлежат обложению страховыми взносами);

- в части страховых взносов, подлежащих уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, - любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, в том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства. Отметим, что в части, направляемой в фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд Российской Федерации, указанные суммы подлежат обложению страховыми взносами.

6.3. Пособия, не облагаемые страховыми взносами

Наряду с выплатами, на которые начисляются страховые взносы, Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" предусмотрены выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами. В частности, к таким выплатам относятся государственные пособия.

Какие пособия, выплачиваемые работодателем, не облагаются страховыми взносами?

Перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами у плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, установлен ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ.

Согласно п. 1 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию.

Таким образом, кроме пособий по безработице, а также пособий и иных видов обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию, не подлежат обложению страховыми взносами государственные пособия, выплачиваемые работодателями, если они выплачены в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления. Иначе говоря, если данные пособия назначены, рассчитаны и выплачены в порядке, размере и на условиях, установленных соответствующими законами (решениями), то они не облагаются страховыми взносами.

Рассмотрим подробнее государственные пособия, выплачиваемые работодателем.

Прежде всего, отметим, что отношения в системе обязательного социального страхования Российской Федерации регулирует Федеральный закон от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования" (далее - Федеральный закон N 165-ФЗ). Данный Закон определяет правовое положение субъектов обязательного социального страхования, основания возникновения и порядок осуществления их прав и обязанностей, ответственность субъектов обязательного социального страхования, а также устанавливает основы государственного регулирования обязательного социального страхования.

Видами социальных страховых рисков, согласно ст. 7 Федерального закона N 165-ФЗ, являются необходимость получения медицинской помощи, утрата застрахованным лицом заработка (выплат, вознаграждений в пользу застрахованного лица) или другого дохода в связи с наступлением страхового случая, дополнительные расходы застрахованного лица или членов его семьи в связи с наступлением страхового случая.

Страховыми случаями признаются: достижение пенсионного возраста, наступление инвалидности, потеря кормильца, заболевание, травма, несчастный случай на производстве или профессиональное заболевание, беременность и роды, рождение ребенка (детей), уход за ребенком в возрасте до полутора лет и другие случаи, установленные федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Законодательством Российской Федерации установлены виды пособий,

выплачиваемые за счет средств ФСС РФ, к которым относятся:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- ежемесячное пособие на ребенка;
- единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью;
- пособие при усыновлении ребенка;
- оплата дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами;
- пособие на погребение.

Следует отметить, что отношения по обязательному социальному страхованию возникают у страхователя (работодателя) по всем видам обязательного социального страхования с момента заключения с работником трудового договора (ст. 9 Федерального закона N 165-ФЗ).

Пособие по временной нетрудоспособности.

Условия, размеры и порядок обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности установлены Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством". Отметим, что данный Федеральный закон не распространяется на отношения, связанные с обеспечением граждан пособиями по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием.

Обратите внимание, что с 1 января 2010 г. размер пособия по временной нетрудоспособности не ограничен максимальным размером, на что указывают п. 16, пп. "ж" п. 23 ст. 34 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 213-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования".

Вместе с тем с 1 января 2010 г. необходимо учитывать новый п. 3.1, введенный в ст. 14 Федерального закона N 255-ФЗ, согласно которому средний дневной заработок, из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, не может превышать средний дневной заработок, определяемый путем деления предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС Российской Федерации, установленной ч. 4 ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ на день наступления страхового случая, на 365.

В соответствии с ч. 4 ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

Таким образом, исходя из указанного предела средний дневной заработок, из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, не может превышать 1136,99 рубля (415 000 руб. / 365).

Пособие по беременности и родам, пособие при усыновлении ребенка.

На основании ст. 255 Трудового кодекса РФ женщинам по их заявлению и на основании выданного в установленном порядке листка нетрудоспособности предоставляются отпуска по беременности и родам с выплатой пособия по государственному социальному страхованию в установленном федеральными законами размере.

Пособие по беременности и родам, согласно ст. 11 Федерального закона N 255-ФЗ, выплачивается застрахованной женщине в размере 100% среднего заработка.

Размер пособия по беременности и родам, также как и размер пособия по временной нетрудоспособности, не ограничен максимальной величиной (п. 18, пп. "ж" п. 23 ст. 34 Федерального закона N 213-ФЗ) и рассчитывается в том же порядке, что и пособие по временной нетрудоспособности.

Работникам, усыновившим ребенка (детей), назначается и выплачивается пособие при усыновлении ребенка в порядке и размере, установленных для выплаты пособия по беременности и родам, что установлено п. 6 Постановления Правительства Российской Федерации от 11 октября 2001 г. N 719 "Об утверждении Порядка предоставления отпусков работникам, усыновившим ребенка".

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком.

Перечень лиц, имеющих право на получение ежемесячного пособия по уходу за ребенком, указан в ст. 13 Федерального закона от 19 мая 1995 г. N 81-ФЗ "О государственных пособиях гражданам, имеющим детей" (далее - Федеральный закон N 81-ФЗ) и в п. 35 Постановления от 30 декабря 2006 г. N 865 "Об утверждении Положения о назначении и выплате государственных пособий гражданам, имеющим детей".

Минимальный размер пособия гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию и неработающим гражданам, осуществляющим уход за ребенком, составляет с учетом индексации на 1 января 2009 г. - 1873,1 руб. (по уходу за первым ребенком) и 3746,2 руб. (по уходу за вторым и последующими детьми) (ст. 15 Федерального закона N 81-ФЗ).

Максимальный размер пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию, определяется на

основании п. 5.1 ст. 14 и ст. 11.2 Федерального закона N 255-ФЗ.

Согласно п. 5.1 ст. 14 Федерального закона N 255-ФЗ средний заработок, из которого исчисляется ежемесячное пособие по уходу за ребенком, не может превышать средний заработок, определяемый путем деления предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС на день наступления страхового случая, на 12. Максимальная база для начисления страховых взносов равна 415 000 руб. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается в размере 40% среднего заработка застрахованного лица, но не менее минимального размера этого пособия, на что указывает ст. 11.2 Федерального закона N 255-ФЗ.

Таким образом, максимальный размер пособия по уходу за ребенком в 2010 г. составляет 13 833,33 руб. (415 000 руб. / 12 x 40%).

Отметим, что в случае ухода за двумя и более детьми до достижения ими возраста полутора лет размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком суммируется. При этом суммированный размер пособия не может превышать 100% среднего заработка застрахованного лица, определенного в порядке, установленном ст. 14 Федерального закона N 255-ФЗ, но не может быть менее суммированного минимального размера этого пособия.

Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности.

Согласно ст. 9 Федерального закона N 81-ФЗ женщины, вставшие на учет в медицинских учреждениях на ранних сроках беременности (до 12 недель), имеют право на единовременное пособие дополнительно к пособию по беременности и родам.

Выплачивается указанное пособие с учетом размера индексации, которая устанавливается Федеральным законом от 24 ноября 2008 г. N 204-ФЗ "О Федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов". В соответствии с п. 2 ст. 11 Федерального закона N 204-ФЗ размер индексации на 1 января 2009 г. равен 1,13.

Таким образом, единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, с 1 января 2009 г. составляет 374,62 руб.

Единовременное пособие при рождении ребенка.

Право на единовременное пособие при рождении ребенка имеет один из родителей либо лицо, его заменяющее (ст. 11 Федерального закона N 81-ФЗ). В случае рождения двух или более детей указанное пособие выплачивается на каждого ребенка. При рождении мертвого ребенка данное единовременное пособие не выплачивается.

Базовый размер единовременного пособия при рождении ребенка составляет 8000 руб. С учетом индексации с 1 января 2009 г. размер единовременного пособия при рождении ребенка составлял 9989,86 рубля, а с 1 января 2010 г. - 10 988,85 руб.

Ежемесячное пособие на ребенка.

В соответствии со ст. 16 Федерального закона N 81-ФЗ размер, порядок назначения, индексации и выплаты ежемесячного пособия на ребенка

устанавливаются законами и иными нормативными правовыми актами субъекта Российской Федерации.

Указом Президента Российской Федерации от 30 мая 1994 г. N 1110 "О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан" установлены ежемесячные компенсационные выплаты в размере 50 руб. на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет.

Единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью.

При передаче ребенка на воспитание в семью (усыновлении, установлении опеки (попечительства) передаче на воспитание в приемную семью детей, оставшихся без попечения родителей) в случае, если родители неизвестны, умерли, объявлены умершими, лишены родительских прав, ограничены в родительских правах, признаны безвестно отсутствующими, недееспособными (ограниченно дееспособными) и тому подобное, на основании ст. 12.1 Федерального закона N 81-ФЗ выплачивается единовременное пособие.

Размер пособия с 1 января 2009 г. составлял с учетом коэффициента индексации - 9989,86 руб., а с 1 января 2010 г. - 10 988,85.

Оплата дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами.

Для ухода за детьми-инвалидами одному из родителей (опекуну, попечителю) по письменному заявлению предоставляются четыре дополнительных оплачиваемых выходных дня в месяц, которые могут быть использованы одним из указанных лиц либо разделены ими между собой по их усмотрению (ст. 262 ТК РФ). Оплата каждого дополнительного выходного дня производится в размере среднего заработка и порядке, который устанавливается федеральными законами.

Пособие на погребение.

На основании ст. 10 Федерального закона от 12 января 1996 г. N 8-ФЗ "О погребении и похоронном деле", если погребение осуществлялось за счет средств супруга, близких родственников, иных родственников, законного представителя умершего или иного лица, взявшего на себя обязанность осуществить погребение умершего, им выплачивается социальное пособие на погребение. Указанное пособие выплачивается в размере, равном стоимости услуг, предоставляемых согласно гарантированному перечню услуг по погребению, но не превышающем 4000 руб., с последующей индексацией исходя из прогнозируемого уровня инфляции, установленного федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период, в сроки, определяемые Правительством Российской Федерации.

6.4. Компенсации, не облагаемые страховыми взносами

Работодателям при выплате своим работникам компенсации необходимо знать, подлежит ли данная выплата обложению страховыми взносами. Для того чтобы разобраться с этим вопросом, мы и рассмотрим в нашей статье

все виды компенсационных выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами.

Отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов во внебюджетные фонды, регулируются Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования".

В ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ содержится исчерпывающий перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам. В этом перечне присутствуют и компенсационные выплаты. Однако не все выплаты компенсационного характера являются необлагаемыми. Рассмотрим подробнее и по возможности проанализируем каждую компенсационную выплату, не подлежащую обложению страховыми взносами.

Итак, согласно п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (пп. "а" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Отметим, что к выплатам, связанным с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, относится и компенсация за моральный вред или ущерб;

- с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения (пп. "б" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ);

- с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия (пп. "в" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Следует заметить, что, по смыслу указанного подпункта, объект обложения страховыми взносами отсутствует лишь только в том случае, если натуральное довольствие, а также выплата денежных средств взамен этого довольствия предоставляются в силу законодательных требований и в пределах законодательно установленных норм.

Так, к примеру, не подлежит обложению страховыми взносами возмещение стоимости рациона питания членам экипажей воздушных судов в пределах норм, установленных Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 2001 г. N 861 "О рационах питания экипажей морских, речных и воздушных судов" и Порядком обеспечения питанием

экипажей воздушных судов гражданской авиации, утвержденным Приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 30 сентября 2002 г. N 122, при условии отсутствия во внебазовых аэропортах (аэродромах, посадочных площадках) специализированных организаций общественного питания;

- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной форм, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях (пп. "г" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ);

- с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск (пп. "д" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Исходя из данной нормы, подлежит обложению страховыми взносами выплачиваемая компенсация за неиспользованный отпуск, связанная с увольнением работников. Однако если увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в случае расторжения трудового договора в связи с ликвидацией организации, либо в случае сокращения численности или штата работников организации, либо в случае расторжения трудового договора по основаниям, указанным в ч. 3 ст. 178 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ), то данное пособие не подлежит обложению страховыми взносами. В остальных случаях, то есть по основаниям, не предусмотренным ст. 178 ТК РФ, выходное пособие, выплачиваемое увольняемым работникам, облагается страховыми взносами.

Необходимо отметить, что если увольнение работника было признано судом незаконным и он был восстановлен в ранее занимаемой должности, то суммы, выплаченные ранее в связи с увольнением на период трудоустройства, не могут быть далее рассмотрены в качестве компенсационных выплат, связанных с увольнением, а значит, и оснований для освобождения их от обложения страховыми взносами не имеется;

- с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников (пп. "е" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

В отношении данной нормы можно сказать, что если, например, работникам, успешно обучающимся на заочной форме обучения в имеющих государственную аккредитацию образовательных учреждениях высшего профессионального образования, 1 раз в учебном году оплачивается проезд к месту нахождения соответствующего учебного заведения и обратно, то данная оплата не подлежит обложению страховыми взносами. В то же время оплата работнику учебного отпуска в размере среднего заработка облагается страховыми взносами в общеустановленном порядке;

- с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера (пп. "ж" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Отметим, что компенсация издержек физического лица, направленная на

погашение расходов (документально подтвержденных), к примеру, по договору подряда, где выполненные работы, произведены им в интересах заказчика работ, не могут рассматриваться в качестве оплаты самой работы. Это заложено в вышеуказанном подпункте. При таких обстоятельствах выплаты, направленные на компенсацию издержек (в частности, на оплату проезда, проживания и прочих расходов в местах проведения работ), не подлежат обложению страховыми взносами. Поэтому из общей суммы выплат по договору подряда необходимо исключить фактически произведенные расходы (подтвержденные оправдательными документами - гостиничными счетами, копиями ж/д или авиабилетов и др.) на переезд и проживание по месту осуществления работ по данному договору, если этим договором предусмотрена оплата упомянутых расходов. Исключением являются суточные, которые выплачиваются только при наличии трудовых отношений;

- с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию (пп. "з" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ).

Применительно к данной норме можно сказать, что компенсационными выплатами, не облагаемыми страховыми взносами, признаются:

выплаты выходного пособия в размере среднемесячного заработка, при ликвидации организации, сокращении численности или штата работников организации;

выплаты среднемесячного заработка на период трудоустройства, сроком не выше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия), при ликвидации организации, сокращении численности или штата работников организации;

выплаты, производимые в исключительных случаях, - в размере среднемесячного заработка, сохраняемого за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения;

выплаты руководителю или членам коллегиального исполнительного органа организации, в случае расторжения трудового договора с ними, до истечения срока его действия;

- с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением (пп. "и" п. 2 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ):

выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере,

эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;

выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством Российской Федерации российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы.

Из данного подпункта следует, что выплаты в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, подлежат обложению страховыми взносами. Облагаются страховыми взносами и выплаты в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством Российской Федерации российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, и выплаты, производимые в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы.

Также подлежат обложению страховыми взносами компенсационные выплаты:

- производимые для возмещения расходов работника, связанных с наймом жилья в связи с переездом на работу в другую местность или в случаях когда организация по собственной инициативе оплачивает иногороднему работнику съемное жилье или проживание в общежитии.

- осуществляемые организацией в виде оплаты авиабилетов для работников либо в виде возмещения работникам стоимости проезда от места жительства до места сбора для отправки в вахтовый поселок или от места жительства до объекта и обратно.

6.5. Отпуска и страховые взносы

Каждое физическое лицо, работающее по трудовому договору, имеет право на отпуск. Трудовым законодательством предусмотрены различные виды отпусков, которые могут быть предоставлены работнику. При этом отпуска можно разделить на оплачиваемые и неоплачиваемые. В случае предоставления оплачиваемого отпуска, работнику выплачиваются отпускные.

С 1 января 2010 г. работодатели согласно ст. 5 Федерального закона от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" признаются плательщиками страховых взносов.

В связи с этим в статье рассмотрим предоставляемые виды отпусков, а также выясним, начисляются ли на суммы выплачиваемых отпускных страховые взносы.

Отпуском, согласно ст. ст. 106, 107 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ), признается время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению.

Порядок предоставления и виды отпусков установлены гл. 19 "Отпуска", 26 "Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением" и 41 "Особенности регулирования труда женщин, лиц с семейными обязанностями" ТК РФ.

В соответствии с этими главами предусмотрены следующие виды отпусков:

- ежегодный оплачиваемый (основной и дополнительный);
- учебный отпуск;
- отпуск по беременности и родам;
- отпуск по уходу за ребенком;
- отпуск работникам, усыновившим ребенка;
- отпуск без сохранения заработной платы.

Ежегодный оплачиваемый отпуск на основании ст. 114 ТК РФ предоставляется работнику с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Данный отпуск подразделяется на основной и дополнительный.

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ). Для отдельных категорий работников в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами устанавливается удлиненный основной оплачиваемый отпуск. Например, согласно ст. 267 ТК РФ ежегодный основной оплачиваемый отпуск работникам в возрасте до восемнадцати лет предоставляется продолжительностью 31 календарный день.

Ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам:

- занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (ст. 117 ТК РФ);
- имеющим особый характер работы (ст. 118 ТК РФ);
- с ненормированным рабочим днем (ст. 119 ТК РФ);
- работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (ст. 321 ТК РФ, ст. 14 Закона Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях");
- в других случаях, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами.

Отметим, что работодатели с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено ТК РФ и иными федеральными законами. При этом порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или

локальными нормативными актами, которые принимаются с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

Учебный отпуск предоставляется работникам, как обучающимся, так и поступающим в образовательные учреждения (ст. ст. 173 - 176 ТК РФ). Причем в зависимости от цели предоставления отпуска учебный отпуск может быть с сохранением среднего заработка, так и без сохранения.

Отпуск с сохранением среднего заработка предоставляется работникам при выполнении следующих условий:

- образовательное учреждение имеет государственную аккредитацию, независимо от его организационно-правовой формы по заочной и очно-заочной (вечерней) формам обучения. Заметим, что если работник совмещает работу с обучением в образовательном учреждении без государственной аккредитации, то условия предоставления учебного отпуска должны быть предусмотрены в коллективном или в трудовом договоре;

- работник успешно обучается в образовательном учреждении;

- образование соответствующего уровня работник получает впервые.

Отметим, что если работник направляется на обучение работодателем в соответствии с трудовым договором или соглашением об обучении, заключенным между работником и работодателем в письменной форме, то оплачиваемый отпуск может предоставляться работнику, уже имеющему профессиональное образование соответствующего уровня.

Если работник совмещает работу с обучением одновременно в двух образовательных учреждениях, то учебный отпуск предоставляется по его выбору только в связи с обучением в одном из этих образовательных учреждений.

Необходимо отметить, что учебный отпуск по соглашению между работодателем и работником может присоединяться к ежегодному оплачиваемому отпуску.

Отпуск по беременности и родам согласно ст. 255 ТК РФ предоставляется женщине по письменному заявлению и на основании выданного в установленном порядке листка нетрудоспособности. Продолжительность такого отпуска составляет 70 (в случае многоплодной беременности - 84) календарных дней до родов и 70 (в случае осложненных родов - 86, при рождении двух или более детей - 110) календарных дней после родов. Отпуск исчисляется суммарно и предоставляется женщине полностью независимо от числа дней, фактически использованных ею до родов. За время нахождения работницы в отпуске по беременности и родам ей выплачивают пособие по государственному социальному страхованию в установленном федеральными законами размере.

Отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, в соответствии со ст. 256 ТК РФ, предоставляется женщине на основании ее заявления. Порядок и сроки выплаты пособия по государственному социальному страхованию в период указанного отпуска определяются федеральными законами.

Отпуск по уходу за ребенком также может быть предоставлен отцу

ребенка, бабушке, деду, другим родственникам или опекуну, фактически осуществляющим уход за ребенком. Причем они могут использовать данный отпуск полностью или по частям.

Во время нахождения в отпуске по уходу за ребенком женщина или вышеперечисленные лица могут работать на условиях неполного рабочего времени или на дому с сохранением права на получение пособия по государственному социальному страхованию.

На период отпуска по уходу за ребенком за работником сохраняется место работы (должность).

Отпуск работникам, усыновившим ребенка, предоставляется на период со дня усыновления и до истечения 70 календарных дней со дня рождения усыновленного ребенка, а при одновременном усыновлении двух и более детей - 110 календарных дней со дня их рождения (ст. 257 ТК РФ).

Вместо указанного отпуска женщинам, усыновившим ребенка, по их желанию может быть предоставлен отпуск по беременности и родам на период со дня усыновления ребенка и до истечения 70 календарных дней, а при одновременном усыновлении двух и более детей - 110 календарных дней со дня их рождения.

Также по желанию работника, усыновившего ребенка (детей), предоставляется отпуск по уходу за ребенком до достижения им (ими) возраста трех лет.

В случае усыновления ребенка (детей) обоими супругами указанные отпуска предоставляются одному из супругов по их усмотрению.

Порядок предоставления указанных отпусков, обеспечивающий сохранение тайны усыновления, устанавливается Постановлением Правительства Российской Федерации от 11 октября 2001 г. N 719 "Об утверждении Порядка предоставления отпусков работникам, усыновившим ребенка".

Отпуск без сохранения заработной платы на основании ст. 128 ТК РФ может быть предоставлен работнику по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам. Для этого работник должен обратиться с письменным заявлением к работодателю и по соглашению сторон (между работником и работодателем) установить продолжительность отпуска. Заметим, что в некоторых случаях предоставления работнику указанного отпуска на основании письменного заявления работника является обязанностью работодателя.

На время отпуска без сохранения заработной платы за работником сохраняется место работы.

Отметим, что данный отпуск отличается от других видов отпусков тем, что он предоставляется без сохранения заработной платы.

Для того чтобы работнику был предоставлен любой из вышеперечисленных отпусков, необходимо оформить следующие документы:

- заявление работника;
- приказ о предоставлении отпуска (форма N Т-6 или N Т-6а);

- записка-расчет о предоставлении отпусков работнику (форма N Т-60).

При этом если это ежегодный оплачиваемый отпуск, то необходим график отпусков (форма N Т-7).

Указанные формы утверждены Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 5 января 2004 г. N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты".

Если оформляется учебный отпуск, то основанием для его предоставления является справка-вызов, форма которой утверждена:

- для студентов высших учебных заведений - Приказом Минобразования России от 13 мая 2003 г. N 2057 "Об утверждении форм справки-вызова, дающей право на предоставление по месту работы дополнительного отпуска и других льгот, связанных с обучением в высшем учебном заведении, которое имеет государственную аккредитацию";

- для студентов учебных заведений среднего профобразования - Приказом Минобразования России от 17 декабря 2002 г. N 4426 "Об утверждении форм справки-вызова, дающей право на предоставление по месту работы дополнительного оплачиваемого отпуска и других льгот, связанных с обучением в среднем специальном учебном заведении, имеющем государственную аккредитацию".

При оформлении отпуска по беременности и родам необходим листок нетрудоспособности, выданный по форме, утвержденной Приказом Минздравсоцразвития России от 16 марта 2007 г. N 172 "Об утверждении формы бланка листка нетрудоспособности".

Для оформления отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, кроме названных выше документов (заявление работника, приказ о предоставлении отпуска, записка-расчет о предоставлении отпусков работнику), работнику необходимо представить копию свидетельства о рождении ребенка.

При начислении работнику отпускных работодатель должен знать, облагаются ли данные суммы страховыми взносами.

Отметим, что отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов, регулируются Федеральным законом N 212-ФЗ. Причем регулирует указанный Федеральный закон отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов, в:

- Пенсионный фонд Российской Федерации - на обязательное пенсионное страхование;

- Фонд социального страхования Российской Федерации - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования - на обязательное медицинское страхование.

Согласно ст. 7 Федерального закона N 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения,

начисляемые работодателями в пользу физических лиц (граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства):

- по трудовым договорам;
- гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений другим физическим лицам);
- по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Также объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Базой для начисления страховых взносов в соответствии со ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ является сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта обложения, начисленных за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ от уплаты страховых взносов. Отметим, что расчетным периодом, в силу ст. 10 Федерального закона N 212-ФЗ, считается календарный год.

На основании п. 1 ч. 1 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию.

Таким образом, отпускные, выплачиваемые в виде государственных пособий во время отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком не подлежат обложению страховыми взносами, если они выплачены в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления. Иначе говоря, если данные пособия назначены, рассчитаны и выплачены в порядке, размере и на условиях, установленных соответствующими законами (решениями), то они не облагаются страховыми взносами.

Вместе с тем суммы отпускных, выплаченных по ежегодным оплачиваемым отпускам (основным и (или) дополнительным), а также учебным оплачиваемым отпускам, облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Причем, в соответствии с ч. 1 ст. 11 Федерального закона N 212-ФЗ, дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты и иные вознаграждения). Следовательно, объект обложения страховыми взносами возникает в момент начисления отпускных и перечислить их необходимо не позднее 15-го числа следующего месяца (ч. 5 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

6.6. Командировочные расходы и страховые взносы

Обязанность по возмещению работнику расходов, производимых во время служебной командировки, установлена трудовым законодательством. В связи с этим работодатели иногда задают вопрос: облагаются ли возмещаемые расходы страховыми взносами? Ответ на этот вопрос, а также на иные вопросы, связанные с командировочными расходами, вы узнаете, прочитав эту статью.

Прежде всего, напомним, что служебной командировкой, согласно ст. 166 Трудового кодекса РФ, признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При этом служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются.

Особенности порядка направления работников в служебные командировки как на территории Российской Федерации, так и на территории иностранных государств определяются Положением об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 октября 2008 г. N 749 "Об особенностях направления работников в служебные командировки".

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

При этом расчет среднего заработка производится с учетом ст. 139 ТК РФ и Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 декабря 2007 г. N 922 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы".

Состав возмещаемых расходов, связанных с командировками, определен ст. 168 ТК РФ и п. 11 Положения N 749, согласно которым к возмещаемым расходам относятся:

- расходы по проезду. Отметим, что расходы по проезду к месту командировки на территории Российской Федерации и обратно к месту постоянной работы и по проезду из одного населенного пункта в другой, если работник командирован в несколько организаций, расположенных в

разных населенных пунктах, включают расходы (п. 12 Положения N 749):

по проезду транспортом общего пользования соответственно к станции, пристани, аэропорту и от станции, пристани, аэропорта, если они находятся за чертой населенного пункта, при наличии документов (билетов), подтверждающих эти расходы;

на страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте;

на оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей.

Расходы по проезду при направлении работника в командировку на территории иностранных государств возмещаются ему в порядке, предусмотренном при направлении в командировку в пределах территории Российской Федерации (п. 22 Положения N 749).

- расходы по найму жилого помещения;

- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);

- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Если сотрудника направляют в командировку на территорию иностранного государства, то ему дополнительно возмещаются (п. 23 Положения N 749):

- расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;

- обязательные консульские и аэродромные сборы;

- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;

- расходы на оформление обязательной медицинской страховки;

- иные обязательные платежи и сборы.

Порядок и размеры возмещения указанных выше расходов определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

При отправке сотрудника в служебную командировку необходимо оформить ряд документов, унифицированные формы которых утверждены Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты".

К таким документам относятся:

- служебное задание по форме N Т-10а. В нем организация указывает цель служебной поездки сотрудника. После командировки сотрудник сдает этот документ в бухгалтерию организации с отчетом о выполнении служебного поручения;

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку по форме N Т-9 (по форме N Т-9а - для нескольких работников). Данный документ заполняется работником кадровой службы организации на основании служебного задания;

- командировочное удостоверение по форме N Т-10. Указанный документ оформляется в одном экземпляре и подписывается работодателем,

вручается работнику и находится у него в течение всего срока командировки. Удостоверение подтверждает фактический срок пребывания командированного сотрудника в служебной командировке. В каждом пункте назначения в командировочном удостоверении делаются отметки о времени прибытия и выбытия сотрудника, заверяемые подписью полномочного должностного лица и печатью, используемой в хозяйственной деятельности организации, в которую командирован работник, для засвидетельствования такой подписи. Отметим, что если работник организации направляется в командировку за пределы территории Российской Федерации, то командировочное удостоверение не оформляется, так как фактическое время пребывания в командировке подтверждается отметками в загранпаспорте физического лица, проставляемыми пограничными органами.

Исходя из продолжительности командировки, вида транспорта, которым сотрудник будет добираться до места назначения, приблизительных расходов на оплату жилья, а также величины суточных, установленных в организации, сотруднику в отчет выдаются денежные средства для выполнения служебного задания в командировке.

Правила выдачи денежных средств и порядок отчета сотрудника по полученным подотчетным суммам фактически определены п. п. 10, 11 и 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Письмом Центрального банка Российской Федерации от 4 октября 1993 г. N 18 "Об утверждении Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации".

Как следует из п. 14 Порядка N 18, выдача денежных средств подотчетному лицу производится либо на основании расходного кассового ордера по форме N КО-2, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации", либо на основании другого надлежаще оформленного документа (платежной ведомости (расчетно-платежной), заявления на выдачу денег, счета и другое) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Заметим, что документы на выдачу денежных средств должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами, на это уполномоченными.

Вернувшись из командировки, сотрудник в течение трех дней обязан представить (п. 11 Порядка N 18, п. 26 Положения N 749):

- авансовый отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. Отметим, что унифицированная форма авансового отчета N АО-1 "Авансовый отчет" и Указания по ее заполнению утверждены Постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. N 55 "Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации N АО-1 "Авансовый отчет".

К авансовому отчету должны быть приложены:

- командировочное удостоверение, оформленное надлежащим образом, а

если сотрудник выезжал в командировку за пределы территории Российской Федерации, то должны быть приложены ксерокопии страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы;

- документы:

- о найме жилого помещения (например, счета гостиниц);

- о фактических расходах по проезду (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей);

- об иных расходах, связанных с командировкой.

Следует отметить, что если указанные выше документы составлены на иностранном языке, то они должны иметь построчный перевод (на отдельном листе) на русском языке. На это указывает п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации".

- отчет о выполненной работе в командировке, согласованный с руководителем структурного подразделения работодателя, в письменной форме (отражается в форме N Т-10а).

После того как сотрудником были представлены все необходимые документы, бухгалтер должен, в частности, решить вопрос о необходимости начисления страховых взносов на сумму возмещаемых командировочных расходов. Для этого бухгалтеру нужно знать, что отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов, регулируются Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования". Причем регулирует данный Федеральный закон отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в:

- Пенсионный фонд Российской Федерации, - на обязательное пенсионное страхование;

- Фонд социального страхования Российской Федерации, - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, - на обязательное медицинское страхование.

Объектом обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 7 Федерального закона N 212-ФЗ признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями - плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц (граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства):

- по трудовым договорам;

- по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений другим физическим лицам);

- по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Также объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Базой для начисления страховых взносов является согласно ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта обложения, начисленных за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ от уплаты страховых взносов. Отметим, что расчетным периодом в силу ст. 10 Федерального закона N 212-ФЗ считается календарный год.

На основании ч. 2 ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ при оплате работодателями расходов на командировки работников как в пределах территории Российской Федерации, так и за пределами территории Российской Федерации не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы:

- на проезд до места назначения и обратно;
- на сборы за услуги аэропортов;
- на комиссионные сборы;
- на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок;
- на провоз багажа;
- на наем жилого помещения;
- на оплату услуг связи;
- на сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта;
- на сборы за выдачу (получение) виз;
- на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

В случае непредставления командированным сотрудником документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством

Российской Федерации. Отметим, что на сегодняшний день таких норм нет, поэтому в случае непредставления документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов облагаются страховыми взносами в полном объеме.

Таким образом, бухгалтер не начисляет страховые взносы на суточные, а также на фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту, но в пределах сумм, установленных в коллективном договоре или локальном нормативном акте.

6.7. Налог на прибыль и страховые взносы

Обязанностями организации, производящей выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, являются исчисление и уплата (перечисление) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Данное требование установлено Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования".

В статье рассмотрим порядок исчисления и уплаты страховых взносов организациями, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, а также рассмотрим, как учитываются в целях налогообложения прибыли суммы начисленных страховых взносов.

Прежде всего, отметим, что Федеральный закон N 212-ФЗ определяет порядок исчисления и уплаты (перечисления) страховых взносов в:

- Пенсионный фонд Российской Федерации (далее - ПФР) - на обязательное пенсионное страхование;
- Фонд социального страхования Российской Федерации (далее - ФСС РФ) - на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее - ФФОМС) и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (далее - ТФОМС) - на обязательное медицинское страхование.

Также Федеральный закон N 212-ФЗ регулирует отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов и привлечения к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах.

Не распространяется действие Федерального закона N 212-ФЗ на правоотношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением)

страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Отметим, что порядок начисления и уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по-прежнему регулируется Федеральным законом от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Согласно ст. 5 Федерального закона N 212-ФЗ плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся, в частности, организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (далее - организации).

При этом организации признаются страхователями:

- по обязательному пенсионному страхованию - на основании пп. 1 п. 1 ст. 6 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации";
- по обязательному медицинскому страхованию - на основании ст. 2 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. N 1499-1 "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации";
- по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - на основании пп. 1 п. 1 ст. 2.1 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством".

В соответствии со ст. 7 Федерального закона N 212-ФЗ объектом обложения страховыми взносами признаются для организаций выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц:

- по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой, не выплачивающим вознаграждений другим физическим лицам);
- по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Также объектом обложения страховыми взносами для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Не относятся к объекту обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения, производимые в рамках:

- гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход

права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права);

- договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Кроме того, не признаются объектом обложения выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц:

- являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, расположенном за пределами территории Российской Федерации;

- являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Базой для начисления страховых взносов для организаций является на основании ст. 8 Федерального закона N 212-ФЗ сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных для объекта обложения, начисленных ими за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, освобождаемых ст. 9 Федерального закона N 212-ФЗ от уплаты страховых взносов. Отметим, что расчетным периодом, как следует из ст. 10 Федерального закона N 212-ФЗ, считается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

При этом база для начисления страховых взносов организацией должна определяться отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица установлена в размере 415 000 руб. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Вместе с тем с 1 января 2011 г. указанная предельная величина базы для начисления страховых взносов будет ежегодно индексироваться в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации (ч. 2 ст. 62 Федерального закона N 212-ФЗ). Размер указанной индексации будет определяться Правительством Российской Федерации.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов организациями определены ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ.

Согласно ч. 1 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ сумма страховых

взносов исчисляется и уплачивается организациями отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд, то есть отдельно в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС. При этом сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в ФСС РФ, подлежит уменьшению на сумму произведенных расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством Российской Федерации (ч. 2 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

В соответствии с ч. 3, 4 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ в течение расчетного (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца организации обязаны исчислить и уплатить ежемесячные обязательные платежи по страховым взносам.

Исчисляются ежемесячные обязательные платежи, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца, и установленных тарифов страховых взносов. При этом из полученной суммы вычитаются ежемесячные обязательные платежи, которые исчислены с начала календарного года по предшествующий календарный месяц включительно (ч. 3 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ). Отметим, что размеры тарифов страховых взносов на 2010 г. определены ст. 57 Федерального закона N 212-ФЗ, на основании которой общая величина страховых взносов составляет 26%, из них:

- в ПФР - 20%;
- в ФСС РФ - 2,9%;
- в ФФОМС - 1,1%;
- в ТФОМС - 2,0%.

Уплачиваются ежемесячные обязательные платежи в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платеж (ч. 5 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ). Если указанный срок уплаты ежемесячного обязательного платежа приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

При перечислении сумм страховых взносов в соответствующие государственные внебюджетные фонды организации определяют указанную сумму в полных рублях. Сумма страховых взносов менее 50 коп. отбрасывается, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля (ч. 7 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС на соответствующие счета Федерального казначейства (ч. 8 ст. 15 Федерального закона N 212-ФЗ).

Начисленные и уплаченные суммы страховых взносов организация

может учесть в расходах для целей налогообложения прибыли.

При этом если страховые взносы начислены на выплаты или иные вознаграждения по трудовым договорам, то суммы страховых взносов учитываются в расходах на оплату труда. На это указывает п. 16 ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), согласно которому к расходам на оплату труда относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

В иных случаях суммы страховых взносов учитываются в составе прочих расходов, но в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций, что подтверждается п. 2 ст. 263 НК РФ. В соответствии с указанным пунктом расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций.

Причем в составе прочих расходов страховые взносы учитываются независимо от того, учитываются ли в целях налогообложения прибыли выплаты, на которые начислялись страховые взносы. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 19 октября 2009 г. N 03-03-06/2/197.

Следует отметить, что НК РФ для признания доходов и расходов в целях налогообложения прибыли предусмотрены два метода. Один из них - это метод начисления, другой - кассовый метод.

Порядок признания расходов при методе начисления установлен ст. 272 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. При этом признаются расходы независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе определен ст. 273 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ расходами налогоплательщиков-организаций признаются затраты после их фактической оплаты.

Таким образом, страховые взносы учитываются в расходах:

- при методе начисления - в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся;
- при кассовом методе - после списания денежных средств с расчетного

счета налогоплательщика.

Глава 7. СХЕМЫ ПО МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ С ПОМОЩЬЮ СПЕЦРЕЖИМОВ

7.1. Экономия на платежах по налогу на имущество с помощью "упрощенца"

Компании, работающие на УСН, не платят налог на имущество организаций (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Таким образом, для оптимизации налога на имущество основные средства оформляются в собственность компании на упрощенной системе. Далее их арендует налогоплательщик, работающий по общей системе налогообложения, он использует активы в общем режиме, но при этом экономит налог на имущество.

Формально у данной схемы есть одно ограничение - остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов у компании, работающей на УСН, не должна превышать 100 млн руб. (пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Данное ограничение можно нивелировать, зарегистрировав несколько организаций на упрощенной системе.

Сложнее выполнить другое требование ФНС - доказать реальность операций и их деловой характер. Если компания на УСН сама приобретает имущество, а потом передает его в аренду организации на общей системе налогообложения, то сделать это нетрудно. Целью такой операции является извлечение дохода. Если же изначально имущество находилось на балансе компании, использующей общий режим налогообложения, а потом оно продано "упрощенцу", то здесь вероятны претензии со стороны ФНС. По мнению инспекторов, это доказывает, что все действия юридических лиц были направлены только на получение необоснованной налоговой выгоды. Иногда контролирующим органам удается доказать, что подобные сделки направлены только на уход от налогообложения (Постановления ФАС суда Волго-Вятского округа от 21 апреля 2008 г. N A39-362/2007, Поволжского округа от 8 февраля 2005 г. N A55-1941/04-40, Центрального округа от 4 июля 2006 г. N A48-575/06-8).

Но защитить эту схему оптимизации налогообложения можно. Предлагаем аргументы, обосновывающие деловую цель операций по аренде своего бывшего имущества у "упрощенца".

1. Получение дополнительных денежных средств, в виде поступлений от продажи имущества, т.е. реализация основных средств, может быть вызвана необходимостью срочных инвестиций.

2. Уменьшение рисков и затрат, связанных с содержанием имущества. Если затраты (к примеру, на ремонт) действительно снизились, то это хороший аргумент, в пользу обоснованности сделки. Также, передав имущество в собственность другому лицу, компания обычно не отвечает за его потерю вследствие форс-мажора - стихийных бедствий, краж, пожаров и т.д.

3. Повышение специализации деятельности компании, которая призвана улучшить качество работы, способствовать появлению дополнительных клиентов и доходов, сократить количество затрат. Поэтому компания передает оборудование другому предприятию, у которого основной задачей является контроль за сохранностью и эффективностью использования этой техники.

4. Обеспечение хозяйственной самостоятельности подразделения, этот аргумент важен, когда "упрощенец" выделяется из состава компании и образует независимое юридическое лицо. Новая организация, как правило, ответственнее относится к своей работе, чем подразделение, у нее больше обязанностей. Поэтому выделение в отдельную хозяйственную структуру бывшего подразделения компании и передача ей части парка основных средств могут быть эффективным управленческим решением.

Таким образом, если у основной компании есть имущество, которое используется в предпринимательской деятельности, то его выгоднее перевести на вспомогательную организацию, применяющую УСН, которая освобождена от уплаты налога на имущество (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). А последующая сдача этого имущества в аренду основной компании позволяет снизить налог на прибыль за счет арендной платы (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Однако у контролирующего органа могут возникнуть две претензии по данной операции. Первая касается взаимозависимости арендатора и арендодателя, это, по мнению инспекторов, доказывает согласованность действий юридических лиц. Вторая претензия предъявляется к ценам сделок (ст. 40 НК РФ). Передача имущества компании на "упрощенке" обычно происходит по минимальной цене, а сдача в аренду - по максимальной. Инспекторы стремятся доказать, что взаимозависимые организации используют нерыночные цены.

Для снижения налоговых рисков необходимо, во-первых, использовать рыночные цены, подтвердив их, например, исследованиями рынка. Тогда избегать взаимозависимости необязательно, по мнению судов, сам по себе факт аффилированности компаний не доказывает получение необоснованной налоговой выгоды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 августа 2009 г. N А56-41718/2008). Во-вторых, лучше, если имущество, которое необходимо основной компании, приобретет сразу спецрежимник, не имеющий с ней взаимозависимости, а после сдаст его в аренду основной организации.

7.2. Минимальный налог при упрощенной системе налогообложения

Если организация применяет упрощенную систему налогообложения и платит единый налог с разницы между доходами и расходами, по итогам налогового периода рассчитывается сумма минимального налога (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Налоговым периодом по единому налогу при УСН является календарный год (п. 1 ст. 346.19 НК РФ). При этом продолжительность

налогового периода сокращается, если до окончания календарного года организация утратила право на применение УСН либо была ликвидирована.

В первом случае налоговый период равен последнему отчетному периоду, в котором организация имела право применять упрощенку. В такой ситуации минимальный налог рассчитывается по итогам отчетного периода (I квартала, полугодия или девяти месяцев), предшествующего кварталу, с которого организация не вправе применять УСН. Например, если в августе организация утратила право применять упрощенку, то минимальный налог нужно рассчитать по итогам первого полугодия. Такой порядок следует из п. 4 ст. 346.13 НК РФ и Писем Минфина России от 24 мая 2005 г. N 03-03-02-04/2/10 и ФНС России от 21 февраля 2005 г. N 22-2-14/224. Во втором случае налоговый период равен периоду с начала календарного года по день фактической ликвидации организации (п. 3 ст. 55 НК РФ). Других случаев расчета минимального налога по итогам отчетных периодов (в течение года) законодательством не предусмотрено.

Минимальный налог при УСН рассчитывается как 1 процент от доходов компании или ИП полученных за налоговый период (абз. 2 п. 6 ст. 346.18 НК РФ). В свою очередь, доходы, полученные организацией за налоговый период, определяются по правилам ст. ст. 346.15, 346.17 и 346.18 НК РФ.

Отметим, что минимальный налог нужно перечислить в бюджет, если по итогам налогового периода организацией получен убыток (т.е. расходы больше доходов) или годовая сумма единого налога меньше минимального налога (абз. 3 п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

Если организация, применяющая УСН, ведет бухучет в полном объеме, то в последний день налогового периода необходимо отразить начисление минимального налога к уплате (вместо единого налога) проводками:

Дебет 99 Кредит 68, субсчет "Расчеты по минимальному налогу", - начислен минимальный налог по итогам года;

Дебет 99 Кредит 68, субсчет "Расчеты по единому налогу", - сторнированы ранее начисленные к доплате суммы авансовых платежей по единому налогу.

Разницу между уплаченным минимальным налогом и единым налогом при УСН можно включить в расходы в следующем году. Минимальный налог, уплаченный при получении организацией убытка, включается в расходы в полной сумме. Это правило действует и в том случае, если следующий год организация закончит с отрицательным финансовым результатом, в этом случае минимальный налог сформирует убыток, переносимый на будущее. Такой порядок установлен в абз. 4 п. 6 ст. 346.18 НК РФ. В бухучете разницу между уплаченным минимальным налогом и единым налогом при УСН никакими проводками не отражают.

Рассмотрим пример включения в расходы компании минимального налога. Так, ООО "Деметра" применяет УСН, при этом единый налог предприятие платит с разницы между доходами и расходами. По итогам 2007 г. организация получила доходы - 1,4 млн руб. и понесла расходы в размере 1,8 млн руб. Таким образом, по итогам 2007 г. у организации сложился

убыток в сумме 400 тыс. руб. В связи с этим бухгалтерия ООО "Деметра" перечислила в бюджет минимальный налог в размере 14 тыс. руб. (1,4 млн руб. x 1%).

По итогам 2008 г. компания получила доходы 1,5 млн руб. и понесла расходы - 1490 тыс. руб. Кроме того, бухгалтерия ООО "Деметра" включила в расходы минимальный налог, уплаченный за 2007 г. Таким образом, по итогам 2008 г. у организации сложился убыток в сумме 4000 руб. (1500 тыс. руб. - 1490 тыс. руб. - 14 000 руб.). В связи с этим компания перечислила в бюджет минимальный налог в размере 15 000 руб. (1,5 млн руб. x 1%).

По итогам 2009 г. организация получила доходы - 2,2 млн руб. и понесла расходы - 1,6 млн руб. Также бухгалтерия ООО "Деметра" включила в расходы минимальный налог, уплаченный за 2008 г. Таким образом, по итогам 2009 г. доходы организации превысили ее расходы на 585 тыс. руб. (2200 тыс. - 1600 тыс. руб. - 15 тыс. руб.).

На начало 2009 г. сумма непогашенного убытка прошлых лет составила 404 тыс. руб. (400 тыс. руб. + 4 тыс. руб.). На эту сумму убытка предприятие может уменьшить налоговую базу по единому налогу за 2009 г. В результате сумма единого налога ООО "Деметра" за 2009 г. составляет 27 150 руб. ((585 тыс. руб. - 404 тыс. руб.) x 15%). А так как данная сумма (27 150 руб.) больше минимального налога (2,1 млн руб. x 1% = 21 000 руб.), то эту сумму необходимо перечислить в бюджет по итогам 2009 г.

В целом одним из отличий УСН от общей системы налогообложения является то, что при УСН даже при наличии убытка необходимо уплатить минимальный налог. Таким образом, минимальный налог при УСН с объектом налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", равен одному проценту от полученных доходов.

7.3. Момент и особенности признания расходов при "упрощенке"

При расчете единого налога, уплачиваемого при УСН, в состав расходов можно включить лишь те из них, которые указаны в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Причем перечень учитываемых затрат является закрытым, при этом на практике у "упрощенцев" возникает немало вопросов относительно признания многих распространенных затрат.

Упрощенная система налогообложения подразумевает кассовый метод признания доходов и расходов, т.е. денежные средства, поступившие в кассу или на расчетный счет, признаются доходами на дату их получения. Но не всегда для признания расходов достаточно только их оплаты. Так, нельзя включить в состав расходов предоплату за еще не реализованные товары, предназначенные для перепродажи. Кроме того, предприниматель-"упрощенец" не может включать в расходы авансы, выданные подрядчикам, если работы еще не выполнены, услуги не оказаны.

По мнению специалистов Минфина России, если в закрытом перечне расходов предварительная оплата не упоминается, значит, включать ее в

состав затрат отчетного (налогового) периода не следует (Письмо Минфина России от 4 октября 2005 г. N 03-11-04/2/94). Также отметим, что для признания расхода, упрощенцем помимо фактической оплаты затрат, необходимо встречное прекращение обязательства (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Поэтому до получения товаров (выполнения работ, оказания услуг) сумму предварительных платежей в состав расходов включать нельзя.

В целом организации на упрощенке, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, могут при расчете единого налога уменьшать полученные доходы на сумму понесенных расходов. При этом перечень расходов, которые можно признать при упрощенке, является строго ограниченным, он приведен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. В этот перечень входят, в частности:

- расходы на приобретение (сооружение, изготовление), а также достройку (дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств;
- затраты на приобретение или самостоятельное создание нематериальных активов;
- материальные расходы, в том числе расходы на покупку сырья и материалов;
- расходы на оплату труда;
- стоимость покупных товаров, приобретенных для перепродажи;
- суммы "входного" НДС, уплаченные поставщикам;
- другие налоги и сборы, уплаченные в соответствии с законодательством (за исключением единого налога при упрощенке);
- расходы на техобслуживание ККТ и вывоз твердых бытовых отходов;
- расходы на обязательное страхование сотрудников, имущества и ответственности и т.д.

По итогам года признать в налоговой базе можно также убытки прошлых лет (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). В свою очередь, расходы, не указанные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, для целей налогообложения не принимаются (например, стоимость украденного имущества (недостачи)). Кроме того, не учитываются при расчете единого налога суммовые разницы по договорам, выраженным в условных единицах (п. 3 ст. 346.17 НК РФ).

На практике может возникнуть вопрос: можно ли учесть при расчете единого налога при упрощенке стоимость приобретения паев в инвестиционном фонде.

Ответ на этот вопрос зависит от объекта налогообложения, который организация применяет для расчета единого налога: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Если организация платит единый налог с доходов, налоговую базу не уменьшают никакие расходы (п. 1 ст. 346.14 НК РФ). Более того, приобретая инвестиционный пай, организация утрачивает право применять упрощенку с объектом налогообложения "доходы". Это объясняется тем, что с приобретением инвестиционного пая организация присоединяется к договору доверительного управления имуществом (п. 1 ст. 10 и п. 1 ст. 11 Закона от 29 ноября 2001 г. N 156-ФЗ). А

участники таких договоров могут применять упрощенку только с объектом налогообложения "доходы", уменьшенные на величину расходов (п. 3 ст. 346.14 НК РФ). Однако изменить объект налогообложения организации, которые применяют упрощенку, могут только с начала следующего налогового периода (п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Таким образом, приобретая инвестиционный пай, организация, которая платит единый налог с доходов, утрачивает право на применение упрощенки (п. 4 ст. 346.13 НК РФ) и должна перейти на общую систему налогообложения.

Если же организация платит единый налог с разницы между доходами и расходами, то стоимость приобретения пая в инвестиционном фонде можно включить в расчет налоговой базы после его реализации. Инвестиционный пай является именной ценной бумагой (п. 1 ст. 14 Закона от 29 ноября 2001 г. N 156-ФЗ). Затраты на приобретение ценных бумаг не поименованы в перечне расходов, учитываемых при расчете единого налога (п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Следовательно, при приобретении инвестиционного пая его стоимость налоговую базу по единому налогу не уменьшает. Однако при последующей реализации ценных бумаг затраты на их приобретение могут быть включены в расчет налоговой базы как расходы по оплате стоимости покупных товаров (пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Аналогичная точка зрения отражена в Письмах Минфина России от 2 декабря 2005 г. N 03-11-04/2/144, от 29 апреля 2005 г. N 03-03-02-04/1-107, от 31 декабря 2004 г. N 03-03-02-04/1-115, ФНС России от 14 февраля 2005 г. N 22-1-12/181.

Организации, выбравшие в качестве объекта налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов", могут снизить налоговую базу по единому налогу на сумму арендных (лизинговых платежей) за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом гл. 26.2 НК РФ не ограничивает налогоплательщиков в выборе арендуемого имущества. Предприниматель может арендовать здания и отдельные помещения, производственное оборудование и офисную технику.

Однако "сдать в аренду" или "предоставить в пользование" можно лишь вещь, имущественное право или иной объект гражданского права. При этом физические лица (сотрудники) не являются объектами гражданского оборота, значит, понятие "передача в аренду" на них не распространяется. Следовательно, расходы на аренду персонала в состав расходов включать нельзя, такое мнение содержится в Письме УФНС России по г. Москве от 26 июля 2005 г. N 18-11/3/53006.

Следует отметить, что с октября 2006 г. индивидуальные предприниматели стали полноправными работодателями, это значит, что ИП должны вести кадровый учет. На практике далеко не все предприниматели знакомы с кадровыми вопросами, поэтому ИП нужно либо брать кадровика в штат, либо привлекать внешних специалистов. Однако исполнение требований трудового законодательства грозит "упрощенцу" невозмещаемыми затратами. Дело в том, что расходы по оплате услуг, осуществляемых сторонней организацией по ведению кадрового учета,

нельзя включать в затраты, учитываемые при исчислении единого налога (Письмо Минфина России от 29 марта 2007 г. N 03-11-04/2/72). Это утверждение справедливо, даже если у предпринимателя нет собственного отдела кадров.

Далее рассмотрим следующую ситуацию: можно ли учесть при расчете единого налога при упрощенке суммы, которые организация перечисляет на благотворительные цели.

При расчете единого налога организация вправе учитывать только те расходы, которые содержатся в закрытом перечне, приведенном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Поскольку расходы, связанные с оказанием благотворительной помощи, в этом перечне не упомянуты, то включать их в расчет налоговой базы по единому налогу организация не вправе. Кроме того, расходы, которые уменьшают налоговую базу по единому налогу, должны соответствовать критериям п. 1 ст. 252 НК РФ для расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль (п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Расходы в виде стоимости имущества, безвозмездно переданного в качестве благотворительной помощи, при налогообложении прибыли также не учитываются (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Интересным моментом является возможность признания "упрощенцем" расходов на маркетинговые исследования. При этом маркетинг - это предпринимательская деятельность, которая управляет движением товаров и услуг от производителя к потребителю. Кроме того, под маркетингом подразумевают деятельность по изучению текущего рынка сбыта (Письмо ФНС России от 20 февраля 2006 г. N ММ-6-03/183@).

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия "маркетинговые услуги". В этом случае институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, которые используются в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Отсутствует понятие маркетинга и в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности ОК 029-2001, который был введен в действие с 1 января 2003 г. Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст. А вот понятие "исследование конъюнктуры рынка" в нем отнесено к 74 классу "Предоставление прочих видов услуг". "Исследования конъюнктуры рынка" (подгруппа 74.13.1) подразумевает изучение потенциальных возможностей рынка, приемлемости продукции, осведомленности о ней и покупательских привычках потребителей в целях продвижения товара и разработки новых видов продукции, включая статистический анализ результатов.

В свою очередь, исследование рынка может предполагать осуществление следующих процедур:

- определение размера и характера рынка;
- расчет реальной и потенциальной емкости рынка;
- анализ факторов, влияющих на развитие рынка;
- определение степени насыщенности рынка;

- сегментация рынка и определение типов потребителей по основным характеристикам: возраст, пол, доход, профессия, социальное положение, место проживания, объективная потребность в предлагаемом продукте и т.д.;
- исследования мощности торгово-сбытовой (товарно-проводящей) сети, обслуживающей данный рынок;
- наличие розничных и оптовых торговых предприятий, обеспеченность торговыми, складскими и вспомогательными помещениями и т.д.;
- анализ внешних факторов развития рынка.

При этом закрытый перечень расходов для упрощенной системы не включает затраты на маркетинговые услуги. Поэтому налоговики считают, что их нельзя учесть при расчете единого налога даже в составе материальных расходов. Специалисты Минфина России полагают, что пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ в данном случае неприменим, ведь в нем идет речь об услугах сторонних организаций, которые включаются в состав материальных расходов. А маркетинговые услуги, по мнению Минфина России, не носят производственного характера (Письмо Минфина России от 22 октября 2004 г. N 03-03-02-04/1/31). Аналогичный вывод сделали судьи в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 8 августа 2005 г. N А56-36691/2004.

Рассмотрим еще один вопрос: как учесть при упрощенке расходы на участие сотрудников в семинарах? В целом если организатор семинара имеет лицензию на ведение образовательной деятельности, то "упрощенец" при расчете единого налога может учесть расходы на оплату участия в семинаре в качестве затрат на повышение квалификации (пп. 33 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом в качестве документов, подтверждающих затраты на участие в семинаре, необходимо иметь следующие бумаги:

- договор на оказание образовательных услуг (в нем образовательное учреждение обязуется провести подготовку и переподготовку кадров с целью повышения квалификации с указанием темы обучения);
- акт об оказанных услугах и счет-фактуру (должны содержать те же формулировки, что и договор на оказание образовательных услуг);
- копию лицензии организатора семинара с правом осуществлять образовательную деятельность;
- свидетельство или сертификат о повышении квалификации работника.

Если сотрудник направлялся на семинар в другой город, то работодатель должен оформить ему командировочное удостоверение. По возвращении из командировки работник должен составить авансовый отчет и приложить к нему документы, подтверждающие его расходы на проезд и проживание.

Заметим, что в отличие от обучения, целью консультационных семинаров является получение необходимой информации по конкретному вопросу. Для проведения консультации заключается гражданско-правовой договор об оказании услуг. Так как для консультирования не нужно получать лицензию на ведение образовательной деятельности, то "советчиком" может стать любая организация. Помимо договора на оказание консультационных услуг и акта приема-передачи консультационных услуг, участник семинара должен иметь программу семинара, соответствующую профилю его

деятельности.

После проведения консультации выдаются документы, подтверждающие ее получение, а не документы, свидетельствующие о прохождении курса обучения. Расходы на консультационные семинары при расчете единого налога не учитываются, так как подобный вид расходов не поименован в закрытом перечне расходов, указанных в ст. 346.16 НК РФ.

Разберем следующую ситуацию, можно ли учесть при расчете единого налога экспортные пошлины, если организация применяет упрощенку и платит единый налог с разницы между доходами и расходами.

Организация может списать на расходы налоги и сборы, уплаченные в соответствии с налоговым законодательством (пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Таможенные пошлины к таким платежам не относятся (ст. 51 Бюджетного кодекса РФ). Прямо же экспортные пошлины в п. 1 ст. 346.16 НК РФ не упомянуты. А поскольку приведенный там перечень расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход, является закрытым, экспортные пошлины при расчете единого налога не учитываются.

Далее отметим, что в закрытом перечне ст. 346.16 НК РФ отсутствуют и расходы, связанные с участием упрощенца в конкурсных торгах (тендерах) на право заключения контрактов и договоров. Поэтому указанные расходы нельзя включить в состав расходов при расчете единого налога (Письмо Минфина России от 2 июля 2007 г. N 03-11-04/2/173).

Важным является вопрос: можно ли упрощенцу учесть при расчете единого налога экологические платежи?

Да, можно, но только платежи за выбросы в пределах допустимых нормативов. Организация, применяющая упрощенку, вправе уменьшать полученные доходы на сумму материальных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Эти расходы можно принять к учету только при условии, что они отвечают требованиям ст. 254 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ). В п. 7 ст. 254 НК РФ сказано, что к материальным расходам относятся платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду. Значит, организация, применяющая упрощенку, может учесть в составе расходов только платежи за выбросы в пределах допустимых нормативов. Аналогичной точки зрения придерживается Минфин России в Письме от 17 мая 2005 г. N 03-07-03-04/20.

Также следует отметить, что в закрытый перечень ст. 346.16 НК РФ не включены затраты на подписку на периодические издания. Поэтому учесть их при расчете единого налога нельзя. Такой точки зрения придерживается и Минфин России (Письма от 10 августа 2009 г. N 03-11-06/2/151, от 17 января 2007 г. N 03-11-04/2/12, от 14 февраля 2005 г. N 03-03-02-04/1/40, от 11 октября 2004 г. N 03-03-02-04/1/22). Подтверждают такой вывод некоторые арбитражные суды (Постановление ФАС Уральского округа от 11 января 2007 г. N Ф09-11283/06-С3). Однако существует и другая точка зрения, согласно которой подписка может быть учтена упрощенцем либо как почтовые расходы (на услуги связи), либо как материальные расходы, либо как расходы на оплату труда.

Подписку на периодику можно учесть как расходы на услуги связи. Объясняется это так: согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД), утвержденному Постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. N 454-ст, подписка на периодические издания относится к услугам связи (код 64.11.14). Тогда в соответствии с пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ расходы на оплату услуг связи могут быть учтены при исчислении налоговой базы по единому налогу.

Материальные расходы налогоплательщик может учесть при расчете единого налога согласно пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Эти расходы учитываются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 НК РФ. Расходы на периодику могут быть учтены как расходы на приобретение работ и услуг производственного характера (п. 6 ст. 254 НК РФ).

Также организация может подписаться на периодику не сама, а через своего сотрудника. В этом случае сотрудник оформляет все подписные документы на свое имя, а организация компенсирует ему эти затраты (ст. ст. 163, 188 ТК РФ). Если такая компенсация предусмотрена в трудовом или коллективном договоре, она относится к расходам на оплату труда (п. 25 ст. 255 НК РФ). На эти затраты можно уменьшить налоговую базу по единому налогу (пп. 6 п. 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Например, в коллективном (трудовом) договоре можно зафиксировать обязанность организации обеспечивать персонал специальной литературой, необходимой для работы, и выплачивать сотрудникам компенсацию стоимости приобретенных ими журналов, газет и т.д. Перечень изданий, необходимых для работы, следует утвердить приказом руководителя.

В целом, по мнению некоторых арбитражных судов, при расчете единого налога при упрощенке организации могут учитывать расходы, связанные с подпиской на периодические издания (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 30 января 2008 г. N Ф03-А80/07-2/6039, ФАС Западно-Сибирского округа от 22 января 2007 г. N Ф04-8976/2006(29957-А67-40), ФАС Поволжского округа от 29 марта 2006 г. N А65-25615/05-СА2-9). Однако с учетом позиции Минфина России организациям, которые включают эти расходы в расчет налоговой базы, нужно быть готовыми отстаивать свою позицию в суде.

Таким образом, вопрос о включении в состав расходов стоимости подписки на периодические издания является спорным. Если компания не готова спорить с налоговиками, то необходимо следовать рекомендациям официальных органов. Если же есть возможность и желание отстаивать свою точку зрения, то руководствуйтесь мнением независимых специалистов.

Обратим внимание на то, что "упрощенец" не может учесть подписку как расходы на приобретение основных средств. Некоторые специалисты рассматривали вопрос о включении подписки в состав основных средств. Дело в том, что в состав основных средств упрощенцы включают только те объекты, которые являются амортизируемым имуществом. Одним из условий признания имущества амортизируемым является его стоимость - она

не должна быть меньше 20 тыс. руб. На наш взгляд, сложно найти такую подписку на журналы, которая стоила бы дороже 20 тыс. руб., поэтому включить в состав расходов оплату подписки на основании пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ нельзя.

Далее рассмотрим следующую ситуацию: можно ли учесть упрощенцу при расчете единого налога взносы в саморегулируемые организации.

Как уже отмечалось, при расчете единого налога организация вправе учитывать только те расходы, которые содержатся в закрытом перечне, приведенном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Расходы в виде взносов в некоммерческие организации (в т.ч. саморегулируемые организации (СРО)) в этом перечне не поименованы. Поэтому на расчет налоговой базы по единому налогу они не влияют. Аналогичная точка зрения высказана в Письмах Минфина России от 15 июля 2009 г. N 03-11-06/2/126, от 14 июля 2009 г. N 03-11-06/2/124, от 3 июня 2009 г. N 03-11-06/2/95.

Однако есть аргументы, позволяющие организациям на упрощенке учесть при расчете единого налога взносы в СРО, которые допускают к работам, влияющим на безопасность объектов капитального строительства. Они заключаются в следующем: некоторые виды работ, связанных с капитальным строительством, можно выполнять только при наличии свидетельства о допуске к ним. Это работы в области инженерных изысканий, архитектурно-строительного проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства (об этом сказано в ч. 2 ст. 47, ч. 4 ст. 48 и ч. 2 ст. 52 Градостроительного кодекса РФ). Детальный Перечень работ, влияющих на безопасность объектов капитального строительства, для исполнения которых нужно иметь свидетельство о допуске к ним, утвержден Приказом Минрегиона России от 9 декабря 2008 г. N 274.

Саморегулирование в строительной отрасли (в т.ч. выдача свидетельств о допуске) введено вместо системы лицензирования (ст. ст. 1 и 3 Закона от 22 июля 2008 г. N 148-ФЗ). При этом расходы, связанные с получением лицензий на осуществляемые виды деятельности, организации на упрощенке вправе учитывать при расчете единого налога (пп. 30 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

По своей сути свидетельство о допуске к работам, влияющим на безопасность объектов капитального строительства, является лицензией (разрешением). Поэтому расходы, связанные с его получением (в т.ч. вступительные и регулярные взносы, взносы в компенсационный фонд), можно учесть при расчете единого налога. Причем независимо от того, получила ли некоммерческая организация статус саморегулируемой или еще нет. Это связано с тем, что для получения статуса СРО некоммерческая организация обязана соответствовать ряду требований (ч. 1 ст. 55.2 Градостроительного кодекса РФ). В частности, она должна иметь: определенное количество членов (организаций и предпринимателей), осуществляющих именно тот вид деятельности, который некоммерческая организация планирует регулировать, выдавая свидетельства о допуске, а также иметь компенсационный фонд определенного размера. Это следует из

ч. 5 и 3 ст. 3 Закона от 1 декабря 2007 г. N 315-ФЗ и ст. 55.4 Градостроительного кодекса РФ.

При этом организация, которая являлась членом некоммерческого партнерства до получения им статуса СРО, после регистрации саморегулируемой организации вправе получить свидетельство о допуске (ч. 7 и 10 ст. 55.8 Градостроительного кодекса РФ). Таким образом, если организация вступила в СРО до присвоения ей данного статуса, она вправе учесть взносы, перечисленные за это время, при расчете единого налога на основе тех же аргументов, что и организации, вступившие в СРО после приобретения статуса саморегулируемой. При условии, что в итоге она получила свидетельство о допуске к работам, влияющим на безопасность объектов капитального строительства. Это связано с тем, что уплаченные взносы были необходимым условием для приобретения некоммерческой организацией статуса саморегулируемой, а следовательно, необходимым условием и для получения свидетельства о допуске. Такой вывод можно сделать из гл. 6.1 Градостроительного кодекса РФ.

Иной подход предоставит одним членам СРО (вступившим в нее после приобретения статуса саморегулируемой) преимущество при уплате единого налога перед другими ее членами (участвовавшими в создании саморегулируемой организации). Что при прочих равных условиях (режиме налогообложения, факте получения свидетельства, реальности произведенных расходов) противоречит принципам равенства налогообложения и отсутствия налоговой дискриминации (п. п. 1 - 2 ст. 3 НК РФ). Однако следование указанной позиции может привести к разногласиям с проверяющими органами, а арбитражная практика по данному вопросу пока не сложилась.

Также следует отметить, что затраты по набору сотрудников не включаются в перечень расходов, учитываемых при расчете единого налога (п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Поэтому "упрощенец" не может уменьшить полученные доходы на сумму затрат по размещению в газетах объявлений по поиску сотрудников.

Следует рассмотреть еще одну ситуацию: можно ли учесть упрощенцу при расчете единого налога расходы на размещение информации о деятельности организации в справочной телефонной службе.

Данные расходы следует учитывать в составе рекламных на основании пп. 20 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Это объясняется тем, что размещение информации о деятельности организации в телефонной службе является рекламой (ст. 3 Закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ). При этом затраты на размещение информации в справочной службе, которые классифицируются как рекламные, при расчете единого налога учитываются по правилам ст. 264 НК РФ. Такое требование предусмотрено п. 2 ст. 346.16 НК РФ, т.е. они не нормируются, а включаются в состав расходов в полной сумме.

Необходимо обратить внимание на то, что затраты на личную охрану отдельных сотрудников (например, директора) не связаны с процессом производства и реализации продукции. Поэтому учесть их при расчете

единого налога нельзя. Обеспечить охрану своим сотрудникам можно только за счет собственных средств - за счет чистой прибыли, оставшейся в распоряжении организации. Это отмечено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 ноября 1998 г. N 3501/98. При этом данное утверждение также применимо и к индивидуальным предпринимателям.

Таким образом, затраты на оплату услуг по охране сотрудников не подлежат включению в состав расходов, учитываемых при расчете единого налога. Поэтому и сумма "входного" НДС по этим услугам не уменьшает налоговую базу по единому налогу. В то же время "упрощенец" обязан обеспечить охрану кассира, который перевозит денежную наличность, ведь он действует в интересах компании. Поэтому расходы на охрану тех сотрудников, деятельность которых связана с особыми рисками, можно учесть при расчете единого налога. При этом предметом договора на оказание услуг по охране является не сам кассир, а та денежная наличность, которую он перевозит.

Важным вопросом также является: можно ли учесть упрощенцу при расчете единого налога расходы на оплату службы охраны труда?

Ответ на этот вопрос зависит от наличия в организации штатной службы охраны труда. В ст. 217 ТК РФ сказано, что все организации, в штате которых состоит более 50 человек и которые ведут производственную деятельность, должны иметь службу охраны труда. Если наличие такой службы предусмотрено структурой и штатным расписанием организации, то расходы на оплату труда ее специалистов можно учесть на основании пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Если же штатная служба охраны труда отсутствует, то можно воспользоваться услугами специализированной организации по охране труда. Однако расходы на оплату ее услуг не будут уменьшать налоговую базу по единому налогу. Это объясняется тем, что организация на упрощенке вправе уменьшать налогооблагаемые доходы только на те расходы, которые указаны в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Затраты на охрану труда в этом перечне не поименованы. Поэтому учитывать их при расчете единого налога нельзя.

Однако есть аргументы, позволяющие организации на упрощенке учесть в составе расходов при расчете единого налога стоимость услуг специализированной организации по охране труда. Они заключаются в следующем: расходы на охрану труда носят производственный характер. Поэтому организация на упрощенке вправе их учесть на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ как материальные расходы производственного характера. Доказать производственный характер данных расходов можно, сославшись на то, что специалисты по охране труда контролируют соблюдение технологических процессов, а также требования охраны труда. Можно подкрепить свои доводы ссылками на ст. ст. 210 и 217 ТК РФ, которые без каких-либо исключений обязывают организации либо создать службу охраны труда, либо привлечь специалистов этого профиля со стороны. При этом, скорее всего, налоговые инспекторы не согласятся с такими аргументами. Поэтому организации придется отстаивать свою позицию в суде, однако

арбитражной практики по этому вопросу пока не сложилось.

На практике возможна ситуация, когда в компании происходит кража имущества. Однако "упрощенец" не может учесть в составе расходов урон, который нанесен ему преступниками, даже если факт кражи подтвержден органами внутренних дел. К сожалению, расходы в виде недостачи или хищения денежных средств не предусмотрены в закрытом перечне расходов упрощенки (Письма Минфина России от 18 декабря 2007 г. N 03-11-05/303, УФНС России по г. Москве от 30 мая 2005 г. N 18-11/3/38165).

Рассмотрим еще один вопрос: можно ли учесть при расчете единого налога платежи за пользование лесным фондом, если организация применяет упрощенку и платит единый налог с разницы между доходами и расходами?

Организация может списать на расходы налоги и сборы, уплаченные в соответствии с налоговым законодательством (пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Платежи за пользование лесным фондом к таким платежам не относятся (ст. 51 Бюджетного кодекса РФ). Прямо же платежи за пользование лесным фондом в п. 1 ст. 346.16 НК РФ не упомянуты. А поскольку приведенный там перечень расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход, является закрытым, данные платежи при расчете единого налога не учитываются.

Разберем следующую ситуацию, может ли учесть упрощенец при расчете единого налога расходы, связанные с оплатой стоимости услуг по изготовлению ксерокопий документов.

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит. Официальная позиция по поводу возможности учета при расчете единого налога при упрощенке расходов, связанных с оплатой стоимости услуг по изготовлению ксерокопий документов, контролирующими ведомствами не высказывалась. В частных разъяснениях представители налоговой службы придерживаются следующей позиции. Перечень, приведенный в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, не предусматривает такого вида расходов, как оплата стоимости услуг по изготовлению ксерокопий документов. Этот перечень закрыт, поэтому учитывать такие расходы при расчете единого налога при упрощенке неправомерно.

Более того, расходы, связанные с изготовлением ксерокопий, представители налогового ведомства признают экономически необоснованными (Письмо УФНС России по г. Москве от 4 июля 2007 г. N 20-12/063378). Хотя данное Письмо посвящено учету расходов при расчете налога на прибыль, его положения могут быть распространены и на расчет единого налога при упрощенке (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Однако есть аргументы, позволяющие организациям, применяющим упрощенку, учесть при расчете единого налога расходы на оплату услуг по изготовлению ксерокопий документов. Они заключаются в следующем: плату за изготовление копий документов можно включить в состав отдельных расходов, учет которых предусмотрен на упрощенке. Например, это могут быть:

- расходы, связанные с приобретением основных средств (пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В случае покупки недвижимости, при регистрации которой

необходимо предоставить копии ряда документов (п. 3 ст. 346.16 НК РФ, Закон от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ);

- материальные расходы или расходы, связанные с реализацией товаров (пп. 5 или 23 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.16, пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ). В случае изготовления копии сертификата, необходимого для предъявления покупателю при продаже товаров (п. 12 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19 января 1998 г. N 55);

- расходы, связанные с получением лицензии на осуществляемый вид деятельности (пп. 30 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В случае подачи копий документов для получения лицензии, например, на образовательную деятельность (п. 10 Положения, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 31 марта 2009 г. N 277).

Для списания стоимости ксерокопий по указанным статьям затрат необходимо выполнить все требования, предъявляемые к расходам п. 2 ст. 346.16 и п. 1 ст. 252 НК РФ. Также отметим, что возможность учета при упрощенке платы за изготовление ксерокопий документов подтверждает и арбитражная практика (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 апреля 2006 г. N А33-16826/05-Ф02-1353/06-С1). Вместе с тем в отсутствие однозначных разъяснений законодательства по этому вопросу следование указанной позиции может привести к конфликту с проверяющими органами.

Еще одним интересным вопросом является: может ли учесть упрощенец при расчете единого налога расходы, связанные с оплатой стоимости услуг по предоставлению сведений из ЕГРЮЛ о контрагенте организации?

Информация, которая содержится в ЕГРЮЛ, предоставляется по запросам организаций на возмездной основе. Размер платы за предоставление указанной информации в виде документов составляет 200 руб. за каждый документ. Размер платы за срочное предоставление информации составляет 400 руб. за каждый документ. Такой порядок установлен в п. 23 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 438.

Плату за предоставление сведений из ЕГРЮЛ следует квалифицировать как расходы на оплату информационных услуг. Перечень расходов, которые уменьшают налоговую базу по единому налогу при упрощенке, приведен в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Расходы на оплату информационных услуг в нем отсутствуют, в отличие от ст. 264 НК РФ, которая позволяет учитывать такие расходы при расчете налога на прибыль (пп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поскольку перечень расходов, которые уменьшают налоговую базу по единому налогу, закрыт и расширительному толкованию не подлежит, поэтому при налогообложении организация не вправе учитывать плату за получение из ЕГРЮЛ сведений о своих контрагентах. Оснований для того, чтобы списать плату за предоставление сведений из ЕГРЮЛ по другим статьям расходов, также нет.

Следует отметить, что предоставление такой информации не влечет за собой никаких правовых последствий, поэтому оно не является юридически значимым действием. Следовательно, плату, которая взимается в

соответствии с п. 23 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 438, нельзя квалифицировать как госпошлину (ст. 333.16 НК РФ) и включить в состав расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Не подпадает этот вид расходов и под действие пп. 28 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, согласно которому налоговую базу по единому налогу уменьшает плата за предоставление информации о зарегистрированных правах. Названная норма позволяет включить в состав затрат плату за предоставление сведений о правах, принадлежащих организации (например, о зарегистрированных правах на недвижимое имущество). Информация о контрагентах организации отношения к таким сведениям не имеет.

Предоставление сведений из ЕГРЮЛ о контрагенте нельзя рассматривать и как оказание юридических услуг (пп. 15 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Несмотря на то что понятие и состав юридических услуг законодательно не определены, из Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1999 г. N 48 можно сделать вывод, что к ним относятся предусмотренные договором практические действия, требующие определенной юридической квалификации исполнителя. Например, предоставление письменных консультаций и разъяснений по правовым вопросам, оценка, анализ и составление хозяйственных договоров, подготовка заявлений, жалоб, претензионная работа и т.д. Для получения сведений о контрагенте из ЕГРЮЛ не требуется ни привлечение квалифицированных юристов, ни заключение каких-либо договоров. Достаточно лишь запроса в произвольной форме и оплаты (п. 23 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19 июня 2002 г. N 438). Поэтому основания для признания таких услуг юридическими также отсутствуют.

В целом следует еще раз подчеркнуть, что все расходы, признаваемые в налоговой базе упрощенца, должны одновременно удовлетворять таким требованиям: быть экономически оправданны и документально подтверждены, а также направлены на получение дохода. Если хотя бы одно из названных условий не выполняется, то расходы в налоговой базе не признаются. Это следует из положений п. 2 ст. 346.16 и п. 1 ст. 252 НК РФ.

В качестве документов, подтверждающих расходы, можно использовать: первичные учетные документы (накладные, акты и т.д.), а также любые другие документы, так или иначе подтверждающие понесенные затраты (документы, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты, таможенная декларация, приказ о командировке) (п. 1 ст. 252 и п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Ряд расходов, поименованных в п. 2 ст. 346.16 НК РФ, можно признать при расчете единого налога только при выполнении требований, предусмотренных для них гл. 25 НК РФ. Такой порядок установлен для:

- материальных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Они принимаются к учету по тем же правилам, что установлены для учета материальных расходов при расчете налога на прибыль (п. 2 ст. 346.16, ст.

254 НК РФ). Исключение составляет дата признания таких расходов: налоговую базу по единому налогу при УСН они уменьшают сразу после оплаты (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);

- расходов на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности (пп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Эти затраты принимаются к учету в порядке, установленном для признания расходов на оплату труда при расчете налога на прибыль (п. 2 ст. 346.16, ст. 255 НК РФ);

- расходов на обязательное страхование сотрудников, имущества и ответственности (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Они принимаются к учету по правилам, установленным в ст. 263 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ);

- расходов, поименованных в пп. 10 - 21 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Данные расходы признаются в налоговой базе по правилам, установленным ст. 264 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ);

- расходов в виде отрицательных курсовых разниц (пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Эти расходы принимаются к учету в порядке, установленном в ст. 265 НК РФ;

- процентов по предоставленным кредитам и займам, а также расходов, связанных с оплатой услуг банков (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Такие затраты включаются в расчет налоговой базы упрощенца в порядке, предусмотренном ст. ст. 264, 265 и 269 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Важно отметить, что при расчете единого налога расходы упрощенца учитываются в том периоде, в котором они оплачены. Датой признания расхода является день прекращения обязательств организации (день выплаты денег из кассы или перечисления их с банковского счета, выбытия имущества и т.д.). Если в счет оплаты передан вексель, то датой признания расхода является либо день погашения векселя (при расчетах собственными векселями), либо дата передачи векселя по индоссаменту (при расчетах векселями третьих лиц) (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Определяя дату признания расходов при расчете единого налога, упрощенец должен учитывать особые правила включения в налоговую базу некоторых из них (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Даты признания отдельных расходов при расчете
единого налога при упрощенке
с разницы между доходами и расходами

Вид расхода	Дата признания в налоговой базе	Основание
1	2	3

Расходы на приобретение покупных товаров	День одновременного выполнения трех условий: поставка произведена, товары оплачены продавцу и реализованы на сторону. Стоимость товаров списывается одним из способов: - по стоимости единицы товаров; - по средней стоимости; - по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); - по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	Подпункт 23 п. 1 ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров (например, расходы по хранению, обслуживанию, транспортировке)	День одновременного выполнения двух условий: расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров, понесены (услуги оказаны) и оплачены	Подпункт 23 п. 1 ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Расходы на уплату налогов и сборов в бюджет	Дата уплаты налогов и сборов в бюджет. День погашения налоговой недоимки (в случае наличия задолженности перед бюджетом)	Подпункт 22 п. 1 ст. 346.16, пп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
"Входной" НДС, перечисленный поставщику	Суммы "входного" НДС, учтенные по отдельной статье затрат, необходимо отразить в расходах при одновременном выполнении следующих условий: - налог уплачен поставщику; - товары (работы, услуги), к которым относится сумма "входного" НДС, реализованы (выполнены, оказаны)	Подпункт 8 п. 1 ст. 346.16, пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Письма Минфина России от 7 июля 2006 г. N 03-11-04/2/140, от 29 июня 2006 г. N 03-11-04/2/135

Расходы на приобретение, сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств	Последнее число отчетного (налогового) периода (в отношении фактически понесенных и оплаченных расходов)	Подпункт 1 п. 1 и п. 3 ст. 346.16, пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Расходы на оплату труда	День погашения задолженности (списание денег со счета организации, выдача зарплаты из кассы)	Подпункт 6 п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Материальные расходы (в т.ч. расходы на приобретение сырья и материалов)	По общему правилу - день одновременного выполнения двух условий: - материальные ресурсы оприходованы (приняты к учету); - задолженность по оплате материальных ресурсов погашена	Подпункт 5 п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 23 января 2009 г. N 03-11-06/2/4
Расходы на оплату процентов за пользование заемными средствами (банковскими кредитами)	День погашения задолженности	Подпункт 9 п. 1 ст. 346.16, пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ
Расходы на оплату услуг сторонних подрядчиков	День погашения задолженности за оказанные услуги	Подпункт 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ

Рассмотрим следующую ситуацию: можно ли учесть при расчете единого налога расходы на приобретение работ (услуг) производственного характера, которые были оплачены в прошлом году, но фактически выполнены (оказаны) в текущем году. При этом в прошлом году организация-упрощенец платила единый налог с доходов, а в текущем году организация перешла на уплату единого налога с разницы между доходами и расходами.

При расчете единого налога с разницы между доходами и расходами организации, применяющие упрощенку, вправе учитывать материальные расходы (пп. 5 п. 1 и п. 2 ст. 346.16, ст. 254 НК РФ). К материальным расходам, в частности, относится стоимость работ (услуг) производственного

характера (пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ). Налоговую базу по единому налогу такие расходы уменьшают при одновременном выполнении двух условий: работы (услуги) должны быть выполнены (оказаны) и оплачены, это следует из положений абз. 1 п. 2 и пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

Авансы, выданные исполнителям работ (услуг) в тот период, когда организация рассчитывала налог с доходов, расходами не признаются. В рассматриваемой ситуации расходы возникают, когда результаты выполненных работ (оказанные услуги) были приняты заказчиком. Поскольку это произошло после того, как организация сменила объект налогообложения, она может включить стоимость принятых работ (услуг) в состав материальных расходов. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 23 января 2009 г. N 03-11-06/2/6.

Следует отметить, что расходы, которые выражены в валюте, необходимо учитывать в совокупности с расходами, стоимостью которых выражена в рублях. При этом их суммы нужно пересчитать в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего расхода, это предусмотрено п. 3 ст. 346.18 НК РФ. В результате могут возникнуть отрицательные курсовые разницы.

Возникает вопрос: может ли упрощенец учесть при расчете единого налога отрицательные курсовые разницы?

Да, может, соответствующая статья содержится в перечне расходов, учитываемых при расчете единого налога (пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В свою очередь, курсовые разницы образуются в двух случаях:

- при расчетах по обязательствам (требованиям) в валюте (например, цена товара по договору выражена в валюте и организация должна расплатиться валютой);
- при переоценке стоимости имущества, выраженного в валюте (например, когда у организации есть остаток средств на валютном счете).

В первом случае отрицательные курсовые разницы возникают при дооценке обязательств организации, выраженных в валюте (из-за роста курса валюты), или уценке требований (из-за падения курса валюты). При этом обязательства (требования) организации по полученным (выданным) авансам не переоцениваются, это следует из пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Во втором случае отрицательные курсовые разницы возникают при переоценке валютных ценностей. Например, когда на валютном счете организации есть иностранная валюта, при уменьшении курса рубля (валюта дешевеет) фактического списания денег не происходит. Однако происходит уменьшение рублевой оценки имущества (т.е. возникает отрицательная курсовая разница).

Следует отметить, что налоговое законодательство предусматривает лишь возможность включения отрицательных курсовых разниц в состав расходов при расчете единого налога (пп. 34 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Однако порядок признания таких расходов при кассовом методе, который применяется при упрощенке, законодательно не установлен. В связи с этим

организация может разработать такой порядок самостоятельно, закрепив его в учетной политике для целей налогообложения на основании п. 7 ст. 3 НК РФ.

Рассмотрим еще одну ситуацию: можно ли учесть при расчете единого налога сумму взносов по договору страхования гражданской ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договора о реализации туристского продукта. Если туристическая организация применяет упрощенку и платит налог с разницы между доходами и расходами.

При расчете налоговой базы организации, которые платят единый налог с разницы между доходами и расходами, вправе учитывать расходы только на обязательное страхование, в том числе на обязательное страхование гражданской ответственности (пп. 7 п. 1, п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ). Однако независимо от того, какую деятельность ведет организация - туроператорскую или турагентскую, - страхование гражданской ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договора о реализации туристского продукта обязательным для нее не является.

При этом заниматься туроператорской деятельностью в России можно либо при наличии названного страхового договора, либо при наличии банковской гарантии исполнения обязательств по договору о реализации туристского продукта (ч. 1 ст. 4.1 Закона от 24 ноября 1996 г. N 132-ФЗ). Поскольку организация вправе выбрать любую из этих форм финансового обеспечения, ни одну из них нельзя признать обязательной. Если туроператор принял решение застраховать свою гражданскую ответственность, такое страхование признается добровольным. Следовательно, расходы по страховому договору не будут уменьшать налоговую базу по единому налогу, аналогичные разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 20 мая 2009 г. N 03-11-09/179.

Однако есть аргументы, позволяющие учитывать взносы по договорам страхования гражданской ответственности туроператорам, которые применяют упрощенку и платят единый налог с разницы между доходами и расходами. Они заключаются в следующем: страхование гражданской ответственности организаций, занимающихся определенными видами деятельности, является для этих организаций обязательным, если оно предусмотрено законодательством (п. 1 ст. 935 ГК РФ).

Страхование ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договоров о реализации туристского продукта при ведении туроператорской деятельности установлено ч. 1 ст. 4.1 Закона от 24 ноября 1996 г. N 132-ФЗ. При этом ни предусмотренную этой же нормой Закона возможность ведения туроператорской деятельности при наличии банковской гарантии, ни право туроператора выбрать одну из двух альтернативных форм финансового обеспечения нельзя рассматривать как факторы, отрицающие обязательный характер страхования гражданской ответственности по договорам о реализации туристского продукта. Следовательно, для туроператоров такой вид страхования можно считать обязательным. В связи с этим туроператор, который обеспечивает качество

реализованного туристского продукта договором страхования гражданской ответственности, при расчете единого налога может учесть экономически обоснованные и документально подтвержденные взносы по этому договору (пп. 7 п. 1, п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Скорее всего, при проверке налоговая инспекция будет руководствоваться разъяснениями Минфина России и не признает такие расходы. В этом случае свое решение организации придется отстаивать в суде, однако арбитражная практика по этой проблеме пока не сложилась.

Если форма финансового обеспечения туроператорской деятельности для организации не принципиальна, то лучше использовать банковские гарантии. Это позволит избежать споров с проверяющими. Дело в том, что выдача банковской гарантии является банковской операцией (п. 8 ст. 5 Закона от 2 декабря 1990 г. N 395-1). А расходы на оплату банковских услуг прямо предусмотрены в перечне затрат, которые уменьшают налоговую базу по единому налогу (пп. 9 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Право организации учитывать эти расходы при упрощенке с объектом налогообложения "доходы за вычетом расходов" подтверждают и представители налогового ведомства (Письмо ФНС России от 28 июля 2005 г. N 22-1-11/1451@).

Что касается турагентов, то их деятельность не связана с формированием туристского продукта: заключением и исполнением договоров с гостиницами, перевозчиками, экскурсоводами и т.д., этим занимаются туроператоры. Следовательно, именно они должны отвечать перед клиентами за качество услуг, включенных в состав туристского продукта. Деятельность турагентов сводится лишь к продвижению и реализации туристского продукта, сформированного туроператором (ст. 1 Закона от 24 ноября 1996 г. N 132-ФЗ). Поэтому для них страхование гражданской ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) договора о реализации туристского продукта тоже не является обязательным. Страховать свою ответственность за неисполнение договора туроператором турагенты могут исключительно на добровольных началах. Таким образом, на них тоже не распространяются положения пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ, т.е. данные страховые расходы турагенты не могут принять при расчете единого налога.

Далее рассмотрим случаи признания при расчете единого налога при упрощенке отдельных видов расходов (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Расходы, учитываемые и не учитываемые
при расчете единого налога при упрощенке
с разницы между доходами и расходами

Вид расхода	Позиция контролирующих ведомств	Примечание
1	2	3

Расходы на оплату услуг независимого оценщика (не связанных с обязательной оценкой в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора по расчету налоговой базы)	Нельзя учесть при расчете единого налога при упрощенке (Письмо УМНС России по г. Москве от 11 марта 2004 г. N 21-09/16354)	Такая позиция не бесспорна. Если необходимость независимой оценки - это требование законодательства (например, независимая оценка безвозмездно полученного имущества - п. 1 ст. 346.15, п. 8 ст. 250 НК РФ), то такие расходы можно признать экономически оправданными (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ). В целом затраты на оплату услуг независимого оценщика учитываются в налоговой базе упрощенца согласно пп. 5 п. 1 и п. 2 ст. 346.16, пп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ
Расходы на ремонт не полностью оплаченных основных средств	Можно учесть при расчете единого налога при упрощенке (Письмо УМНС России по г. Москве от 11 марта 2004 г. N 21-09/16354)	Расходы на ремонт основных средств предусмотрены в пп. 3 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Данные расходы принимаются к учету после их оплаты и выполнения ремонтных работ (п. 2 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Дополнительного условия о полной оплате самого имущества в НК РФ нет

НДФЛ, алименты, удержанные из дохода сотрудника	Можно учесть при расчете единого налога при упрощенке в составе расходов на оплату труда (Письмо Минфина России от 25 июня 2009 г. N 03-11-09/225)	Расходы на оплату труда при упрощенке учитываются в порядке, предусмотренном ст. 255 НК РФ (пп. 6 п. 1 и п. 2 ст. 346.16 НК РФ). По этой статье в расходах отражается начисленная зарплата, которая включает в себя НДФЛ и алименты. Таким образом, эти суммы учитываются в расходах на оплату труда при упрощенке после фактической выплаты дохода сотруднику и перечисления налога в бюджет, а алиментов получателю (пп. 1 и 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ)
НДФЛ с суммы процентов, выплаченных физическому лицу, предоставившему заем	Можно учесть при расчете единого налога при упрощенке в составе процентов, уплаченных за предоставленные денежные средства (Письмо Минфина России от 13 февраля 2009 г. N 03-11-06/2/27)	Уплаченные проценты по привлеченным займам учитываются при упрощенке в порядке, предусмотренном ст. 269 НК РФ (пп. 9 п. 1, п. 2 ст. 346.16 НК РФ). Проценты, уплаченные физическим лицам, отражаются по этой статье вместе с НДФЛ, сумму которого организация удерживает и перечисляет в бюджет
Стоимость похищенного имущества	Нельзя учесть при расчете единого налога при упрощенке (Письма Минфина России от 18 декабря 2007 г. N 03-11-05/303, УФНС России по г. Москве от 30 мая 2005 г. N 18-11/3/38165)	В п. 1 ст. 346.16 НК РФ указан исчерпывающий перечень расходов, которые можно учесть при упрощенке. Убытки от хищений, недостач, краж в нем не предусмотрены

Расходы на доступ к Интернету	Можно учесть при расчете единого налога при упрощенке в составе расходов на услуги связи (Письма Минфина России от 2 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/79, от 27 марта 2006 г. N 03-11-04/2/70, от 28 декабря 2005 г. N 03-11-04/2/163, от 15 декабря 2005 г. N 03-11-04/2/151)	Организации на упрощенке могут учесть при расчете единого налога расходы на услуги связи (пп. 18 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Услуги связи - это деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений (ст. 2 Закона от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ). Услуги по пользованию Интернетом соответствуют этому определению (Письма Минфина России от 9 октября 2007 г. N 03-11-04/2/250, от 2 апреля 2007 г. N 03-11-04/2/79)
Расходы на маркетинговые исследования, проводимые сторонней организацией	Нельзя учесть при расчете единого налога при упрощенке (Письмо Минфина России от 22 октября 2004 г. N 03-03-02-04/1/31)	Расходы на маркетинговые исследования не выделены в отдельную статью затрат организаций на упрощенке (ст. 346.16 НК РФ). Поэтому независимо от того, кто по заказу организации проводит для нее маркетинговые исследования, расходы на оплату таких услуг налоговую базу по единому налогу не уменьшают

НДС, уплаченный в бюджет в качестве налогового агента при покупке товаров (работ, услуг) у иностранной организации, не состоящей в России на налоговом учете, при перечислении аванса в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	Можно учесть при расчете единого налога при упрощенке (п. 7 ст. 170 НК РФ)	В гл. 26.2 НК РФ такой вид расходов прямо не предусмотрен. Однако пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ установлено, что в состав расходов включаются суммы налогов, уплаченных в соответствии с законодательством (кроме единого налога при упрощенке). Обязанности налогового агента организации, применяющие упрощенку, исполняют в соответствии с п. 5 ст. 346.11 НК РФ
Расходы по страхованию имущества, переданного в залог	Нельзя учесть при расчете единого налога при упрощенке (Письмо УМНС РФ по г. Москве от 11 марта 2004 г. N 21-09/16354)	Расходы по страхованию имущества, переданного в залог, не выделены в отдельную статью затрат организаций на упрощенке (п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Поэтому страховые взносы (премии) по договорам страхования предметов залога налоговую базу по единому налогу не уменьшают

В итоге следует отметить, что признание расходов при упрощенке имеет много нюансов. Поэтому перед признанием расхода компании нужно его найти в перечне расходов, указанном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, а также определить, соответствует ли он критериям, указанным в п. 2 ст. 346.16 НК РФ. В случае отсутствия конкретного вида расхода в п. 1 ст. 346.16 НК РФ его лучше не признавать в целях расчета налоговой базы по единому налогу. Однако иногда некоторые расходы все же возможно признать упрощенцу даже в отсутствии их в перечне, приведенном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, для этого необходимо внимательно изучить арбитражную практику и мнения контролирующих органов о возможности и приемлемости признания того или иного расхода.

7.4. Преодоление "упрощенцем" барьера по лимиту выручки

При всех плюсах упрощенной системы налогообложения, самый главный из которых - экономия на уплате налогов, система предусматривает

определенные ограничения, например соблюдение лимита величины доходов. Ограничение величины доходов на "упрощенке" применяется в двух случаях:

1. Для перехода на спецрежим, когда показатель рассчитывают по итогам девяти месяцев года, предшествующего году начала применения "упрощенки".

2. Для сохранения права применять спецрежим, тогда доходы определяют по итогам налогового (отчетного) периода.

Согласно новому п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ, перейти на "упрощенку" в 2010 г. могут те фирмы, которые имеют доход за девять месяцев 2009 г. не более 45 млн руб. Ранее этот лимит был ограничен 15 млн. руб., правда, эта сумма индексировалась с помощью коэффициентов-дефляторов, применение которых и вызывало споры. Финансисты настаивали на использовании только одного последнего коэффициента, который, по их мнению, учитывал все предыдущие. И это несмотря на то, что в НК РФ указано, что перемножать лимит выручки нужно последовательно на текущий коэффициент и все предыдущие коэффициенты.

При этом только недавно точку в этом споре поставило Постановление Президиума ВАС РФ от 12 мая 2009 г. N 12010/08. Судьи признали, что правильно перемножать коэффициенты. После с этим выводом согласилась и ФНС России (Письмо от 3 июля 2009 г. N ШС-22-3/539@). Как сообщили налоговики, теперь такой подход будет использован при проверках обоснованности перехода на "упрощенку" в прошлые периоды.

Однако в следующий раз подтвержденный Президиумом ВАС РФ способ подсчета лимита выручки, видимо, станет актуален только в 2012 г., когда будет решаться вопрос о переходе на "упрощенку" с 2013 г. Ведь именно до 1 октября 2012 г. действует увеличенный норматив дохода за девять месяцев текущего года в 45 млн. руб., для перехода на УСН со следующего года, причем индексироваться он не будет. С одной стороны, это и хорошо, ведь спорить из-за того, какие коэффициенты-дефляторы использовать при расчете, не придется. Хотя через три года в налоговое законодательство могут быть внесены другие поправки.

С 2010 г. изменился и предельный доход для сохранения права на применение "упрощенки". С нового года он составляет 60 млн. руб., индексировать его также не надо, об этом сказано в новом п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ, который вступил в силу с 1 января 2010 г. Причем будет действовать этот показатель до 1 января 2013 г. А вот начиная с 2013 г. при определении права на сохранение упрощенки нужно будет использовать прежний лимит в 20 млн руб. с учетом индексации.

При расчете предельного дохода для сохранения права на применение упрощенки необходимо пользоваться ст. 346.15 НК РФ. При этом следует учитывать выручку от реализации и внереализационные доходы и не учитывать НДС и акцизы. Также не учитывают при расчете предельного дохода суммы доходов, перечисленные в ст. 251 НК РФ и облагаемые налогом на прибыль по ставкам 0, 9 и 15 процентов.

Подчеркнем, что упрощенцы признают доходы в тот день, когда деньги поступают на расчетный счет или в кассу. Или в день, когда партнер погашает обязательство другим способом (п. 1 ст. 346.17 НК РФ). Соответственно, избежать превышения лимита можно, не допустив поступления этих платежей, либо оформив "лишние" платежи таким образом, чтобы они не считались доходами.

Самый простой выход - попросить покупателей не перечислять оплату в конце года. Партнеры, которые работают на общей системе и платят налог на прибыль по методу начисления, скорее всего, согласятся.

Если партнеры производят оплату на основании выставленных счетов, можно прекратить выставлять эти счета. Если же по условиям договора заказчики должны платить после подписания актов приемки работ (услуг), то не стоит спешить подписывать эти акты.

Также поток поступающих денег можно остановить, просто закрыв счет в банке, однако это крайняя мера и, конечно же, сделать это нужно успеть до того, как предельная сумма дохода перейдет за допустимую границу. Отметим, что перечисленные по реквизитам закрытого счета платежи банк возвращает обратно, а фирма-упрощенец просто открывает новый счет. Чтобы не вызвать подозрений ни у банкиров, ни у налоговиков, сделать это лучше либо в другом отделении банка, либо в другом банке. А в начале нового года фирма с извинениями сообщает своим клиентам о неожиданной смене реквизитов, и просит их перечислить недошедшие в конце года платежи еще раз.

Если "лишние" суммы на расчетный счет уже поступили, некоторые упрощенцы поступают так. Они делают вид, что не могут опознать эти суммы, например, из-за того, что отсутствует договор. И перечисляют их назад, называя "ошибочными платежами". Если клиент готов компании помочь, то для подстраховки можно даже попросить у него соответствующее письмо. В нем он признает, что перечислил деньги по ошибке и попросит их вернуть.

Особо следует отметить, что один из способов налоговой оптимизации был оправдан Федеральным арбитражным судом Западно-Сибирского округа. Компания, применяющая упрощенку, приостановила до начала следующего года стабильную деятельность при достижении уровня выручки, который немногим меньше предельного лимита на упрощенке. В итоге она сохранила возможность применять спецрежим. Суд согласился с тем, что такие действия не противоречат закону (Постановление от 6 октября 2008 г. N Ф04-5314/2008(13296-А45-25)). На решение суда не повлиял тот факт, что затем ту же деятельность вела другая компания со схожим названием.

В целом снизить доходы упрощенца можно, не только не уменьшая, но даже наращивая обороты, вот несколько способов легального занижения доходов:

- "упрощенец" выступает в роли комиссионера;
- "упрощенец" выступает в роли заемщика;
- "упрощенец" выступает как товарищ в рамках договора о простом

товариществе.

Первый способ отлично подойдет оптовикам, которые занимаются перепродажей партий товаров. Фирме-упрощенцу нужно лишь вместо договора купли-продажи заключить с покупателем договор комиссии, где она будет посредником, а контрагент - заказчиком. Упрощенец под свою ответственность, но на деньги покупателя будет приобретать для него товар. За эту услугу он получит комиссионное вознаграждение. Его размер нужно установить равным сумме ожидаемой прибыли от сделки. В результате со всех денег, которые перечислит упрощенцу покупатель, его доходом (выручкой) будет считаться только сумма комиссионных вознаграждений (пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ). По условиям договора покупатель платит их за то, что комиссионер по его поручению закупает для него товар.

Рассмотрим пример: компания ООО "Крокус" занимается оптовой торговлей и применяет УСН. За 9 месяцев 2010 г. совокупный доход фирмы достиг 51 млн руб. В IV квартале 2010 г. ООО "Крокус" планирует получить доход 20 млн руб., при этом покупная стоимость реализуемых товаров составляет 15 млн руб. Таким образом, в IV квартале 2010 г. фирма предполагает получить маржинальную прибыль в сумме 5 млн руб. (20 млн руб. - 15 млн руб.).

Предельная сумма доходов для упрощенки в 2010 г. составляет 60 млн руб. Если в IV квартале 2010 г. вся выручка от продажи товаров в размере 20 млн руб. поступит на расчетный счет ООО "Крокус", то оно лишится права на упрощенку. Ведь его совокупный доход составит 71 млн руб. (51 млн + 20 млн), что больше величины лимита.

Чтобы этого не произошло, фирма заключила с покупателем договор комиссии. По условиям договора ООО "Крокус" выступает в роли посредника, который от своего имени, но за счет покупателя приобретает товар по цене 15 млн руб. В дальнейшем ООО "Крокус" передает их заказчику, получая вознаграждение за услуги в сумме 5 млн руб. Таким образом, договор комиссии сократил выручку компании на 15 млн руб. Соответственно, общий годовой доход ООО "Крокус" составил 56 млн руб. (51 млн + 5 млн), что меньше лимита для упрощенки (60 млн руб.).

Второй способ выгоден для фирм, у которых в конце отчетного года намечается превышение лимита доходов. Если компания предвидит, что выручка может превысить установленный для УСН лимит, необязательно откладывать выгодные сделки на потом или просить партнера расплатиться за отгруженный товар в следующем году. Есть возможность и доход получить, и в заданных рамках удержаться. Идея состоит в том, чтобы деньги на расчетный счет поступили не за реализацию, а в качестве заемных средств. Для этого упрощенцу следует договориться со своим партнером о заключении двух договоров: купли-продажи и займа. По договору купли-продажи упрощенец отгружает партнеру товар. Однако оплачивать его в текущем году покупатель не будет. Вместо этого он перечислит компании ту же сумму, но в платежке укажет, что выдает заем. Согласно ст. 251 НК РФ, заемные поступления доходами не являются. Таким образом, на конец года

возникнут встречные обязательства на одинаковую сумму. В следующем году, когда счетчик доходов упрощенца обнулится, организация проведет взаимозачет встречных требований.

Рассмотрим еще один пример: торговая фирма ООО "Твес" применяет упрощенную систему налогообложения. За 11 месяцев 2010 г. ее выручка составила 58 млн руб. В декабре 2010 г. ООО "Твес" должно отгрузить покупателю товар на сумму 3 млн руб. Если эти деньги поступят на расчетный счет компании в 2010 г., то выручка составит 61 млн руб. и превысит допустимый лимит 60 млн руб.

Чтобы не лишиться права на применение УСН и получить деньги за товар в текущем году, руководитель ООО "Твес" подписал с покупателем договор беспроцентного займа на те же 3 млн руб. Покупатель заем предоставил. После поступления денег на расчетный счет ООО "Твес" компания отгрузила товар и у фирм возникла встречная задолженность. В начале нового года партнеры должны будут провести зачет взаимных требований. И ООО "Твес" сможет поставить себе в доход выручку в размере 3 млн руб.

При этом следует обратить внимание на то, что, если налоговые инспекторы установят взаимосвязь между договором купли-продажи и займа, они могут посчитать вторую сделку притворной. Этому может поспособствовать то, что покупатель и займодавец - одно лицо и стоимость товаров равна сумме займа.

Чтобы этого не произошло, следует установить некоторый временной промежуток между датами договора купли-продажи и займа. Еще лучше оформить договор займа более ранним числом, чем договор о продаже товара. Тогда упрощенец сможет доказать, что о получении денег в долг он договорился с контрагентом до того, как решил продать ему товар. К тому же компания может взять заем не бесплатно, а под небольшой процент. Этот аргумент еще раз докажет контролирующим органам действительность сделки. Выплаченные же проценты будут компенсацией покупателю за оказанную им услугу.

Для некоторых фирм может быть выгоден третий способ. Тогда упрощенцу потребуется помощь другой фирмы, также находящейся на УСН. Это может быть дружественная компания или специально созданная новая фирма на упрощенке. Суть схемы такова: компания заключает с другим упрощенцем договор совместной деятельности, тем самым создает простое товарищество, в рамках которого происходит дальнейшая работа.

Выгода в том, что доходом у "товарищей" будет признаваться не вся выручка, а только прибыль, полученная от общей деятельности (ст. 1048 ГК РФ). Ее рассчитывают пропорционально сумме вклада каждого товарища в общее дело. При этом эта сумма будет меньше, чем поступления от реализации, ведь прибыль рассчитывают исходя из доходов за минусом расходов. Очевидно, что, работая по договору простого товарищества, превысить лимит доходов в 60 млн руб. будет намного труднее. Однако в этой схеме могут участвовать только компании-упрощенцы, которые платят

единый налог с доходов за минусом расходов (п. 3 ст. 346.14 НК РФ).

На практике контролирующие органы могут посчитать, что лимит доходов упрощенцем был превышен, так как считать доходом нужно не прибыль, а именно выручку от совместной деятельности "товарищей". Однако если такое произошло, то налоговые инспекторы не правы, подтверждением тому служат Постановления ФАС Уральского округа от 8 сентября 2003 г. по делу N Ф09-2851/03-АК и ФАС Северо-Западного округа от 12 мая 2004 г. по делу N А21-11188/03-С1. В них судьи опровергли мнение налоговиков и сказали, что считать доход упрощенец должен, исходя из суммы прибыли, полученной по договору совместной деятельности.

Отметим, что недостатком этой схемы является то, что бухгалтеру одной из фирм придется взять на себя общие дела товарищества. А именно: вести бухгалтерский учет доходов, расходов и обязательств совместной деятельности отдельно от учета своей фирмы. Плюс к этому по итогам месяца (квартала) нужно будет распределять полученную прибыль между "товарищами".

В целом существуют различные механизмы по недопущению превышения лимита по доходам у компаний и предпринимателей упрощенцев, главное при этом документально оформить и экономически обосновать операции, направленные на непревышение компанией максимального дохода.

7.5. Экономия при налогообложении единым налогом на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде уплаты ЕНВД регулируется гл. 26.3 НК РФ. Отличие ЕНВД от всех остальных спецрежимов заключается в том, что этот режим обязателен для применения. Вмененная система налогообложения вводится нормативными правовыми актами муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга. Поэтому если в местности, где работает компания или ИП, введен режим уплаты ЕНВД для данного вида деятельности и по критериям (торговая площадь, количество работников, транспорта, доля участия в организации юридических лиц и т.д.) их деятельность подпадает под этот режим, то компании (ИП) придется уплачивать именно единый налог на вмененный доход (ЕНВД).

Еще отметим, что ЕНВД облагаются только отдельные виды деятельности, а не все доходы и расходы компании. И если организация осуществляет деятельность, как подпадающую под уплату ЕНВД, так и не подпадающую, то ей нужно совмещать два налоговых режима: общий и ЕНВД или УСН и ЕНВД.

Например, компания торгует оптом и в розницу. При регистрации фирмы было подано заявление о переходе на "упрощенку". В городе, где организация зарегистрирована и работает, применяется ЕНВД для розничной торговли. Тогда доходы компании от розницы будут облагаться ЕНВД, а от

оптовой торговли - включаться в налоговую базу по УСН. В этом случае следует вести отдельный учет доходов и расходов. Если же компания не подала заявление о переходе на УСН, но занимается деятельностью, как подпадающей под уплату ЕНВД, так и прочей, то ей придется уплачивать единый вмененный налог и налоги общего режима и также вести отдельный учет доходов и расходов.

Перечислим налоги и взносы, уплачиваемые организациями и предпринимателями, перешедшими на уплату ЕНВД:

- единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
- взносы на обязательное страхование (пенсионное, социальное, медицинское);
- страховые взносы в ФСС на случай травматизма с выплат работникам;
- НДФЛ из заработной платы наемных работников.

Отметим, что расчет единого налога на вмененный доход ведется исходя из базовой доходности, установленной законодательством, и не зависит от реальных доходов. Поэтому налоговый учет компании и ИП, уплачивающие только единый налог на вмененный доход, не ведут. Ставка ЕНВД едина для всех налогоплательщиков. И оптимизация ЕНВД возможна только при уменьшении значений физических показателей или применении корректирующих коэффициентов.

Единый вмененный налог вычисляется как произведение базовой доходности, физических показателей, коэффициентов К1 и К2 на ставку налога. Ставка ЕНВД - 15%. Базовая доходность по различным видам деятельности указана в п. 3 ст. 346.29 НК РФ. Физическими показателями могут быть численность работников, торговая площадь, количество автомобилей и т.д.

Коэффициент-дефлятор К1 устанавливается на каждый год Правительством РФ, так значение К1 в 2010 г. равно 1,295 (Приказ Минэкономразвития России от 13 ноября 2009 г. N 465). Значения корректирующих коэффициентов К2 утверждаются местными властями. Поэтому, чтобы произвести расчет вмененного налога, нужно ознакомиться с местными постановлениями, чтобы выяснить величину коэффициента К2. При этом максимальное значение коэффициента К2 может быть равно единице, а минимальное - 0,005 (п. 7 ст. 346.29 НК РФ).

Уплата ЕНВД производится по окончании каждого налогового периода (квартала). Срок уплаты ЕНВД - не позднее 25 числа первого месяца следующего налогового периода. Например, за I квартал срок уплаты ЕНВД истекает 25 апреля.

Подчеркнем, что организации при ЕНВД ведут бухгалтерский учет в общем порядке. Соответственно, организации на ЕНВД обязаны сдавать и бухгалтерскую отчетность в налоговую инспекцию (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и т.д.). Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках организациями на ЕНВД (как и всеми остальными) сдается в налоговую инспекцию ежеквартально. Прочие формы заполняют только организации, не являющиеся малыми предприятиями, и лишь по

окончании отчетного периода - календарного года.

Важным моментом является то, что не все розничные торговцы могут себе позволить воспользоваться преимуществами "вмененки", причина этого, как правило, - превышение лимита размера торговой площади, установленного НК РФ (150 кв. м).

Однако решить эту проблему возможно. Например, площадь помещения необходимо распределить между несколькими фирмами, выделив место под единый кассовый центр. Общая касса будет принадлежать предпринимателю (или юридическому лицу), который должен заключить с каждым из арендаторов агентские договоры. На основании этих документов он вправе принимать наличные (или безналичные) деньги от покупателей, с тем чтобы потом передать их арендаторам.

В случае организации единого кассового центра предметом агентского договора будут прием денег от физических лиц (покупателей) и передача их принципалу (арендатору). В то же время такая деятельность может быть отнесена к банковским операциям в связи со спорной трактовкой п. п. 4 ("осуществление расчетов по поручению физических и юридических лиц") и 9 ("осуществление переводов денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов") ст. 5 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. N 395-1. Поэтому возможна переквалификация деятельности, что грозит в том числе и уголовной ответственностью (ст. 172 УК). Однако в судебной практике подобных прецедентов пока не было.

При этом можно обойтись и без создания единого кассового центра. Кассир, работая по совместительству у всех арендаторов, продукцию мясного отдела будет выбивать на одном кассовом аппарате, молочного - на другом, кондитерского - на третьем и т.д. Покупателю при этом будут выданы сразу несколько чеков. Безусловно, этот вариант создаст некоторые организационные неудобства, зато значительно уменьшит вышеназванные налоговые риски.

Вместо множества кассовых аппаратов технически возможно использовать и одну машину, но с несколькими встроенными в нее фискальными чипами, каждый из которых должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции на своего арендатора. Тогда покупатель, приобретающий товары в разных отделах, получит только один чек. В нем просто будут последовательно указаны ИНН и наименования всех продавцов, товары которых он купил. Кроме того, такое техническое новшество снизит количество ошибок кассира.

Порой налоговые инспекторы путают определения "место для отпуска и хранения товаров" и "торговая площадь". Но этого несложно избежать, например наглядно разделив два разных по функциональному назначению помещения. Вовсе не обязательно проводить грандиозную реконструкцию - достаточно поставить легкую перегородку, ширму. Также следует издать локальный нормативный акт, например приказ руководителя "О разделении магазина на два помещения".

Необходимо сформировать и пакет документов, содержащих

информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений, а также информацию, подтверждающую право на пользование данным объектом. Такими документами являются договор купли-продажи или аренды нежилого помещения, технический паспорт, планы, схемы, экспликации и т.д.

Лучше всего "на бумаге" сдать складскую часть помещения в аренду дружественному предпринимателю или фирме. Они станут "оказывать услуги" по хранению товара, получая за это символическую плату, а магазин законно не заплатит вмененный налог с данных площадей. Инспекция может доначислить налог со всей площади, только если докажет фиктивность договора аренды. Сделать это будет достаточно сложно, особенно если арендатор и арендодатель формально не зависят друг от друга.

В целом оптимизация ЕНВД при розничной торговле состоит в том, что торговый зал разбивается на несколько зон, площадью менее 150 квадратных метров. В каждой такой зоне свой товар выставляют фирмы, торгующие самостоятельно. Они реализуют товар через единый кассовый центр (ЕКЦ). По агентскому договору центр принимает платежи от покупателей и передает их продавцам. В настоящее время данная схема еще больше упрощается, так как плательщики ЕНВД вправе вообще не применять кассовый аппарат.

Далее отметим, что если сумма ЕНВД, исчисленная согласно местному закону, превышает сам доход, полученный от вмененной деятельности, то сумму налога можно уменьшить. Но, скорее всего, только в судебном порядке.

В частности, предприниматель Магаданской области в подобной ситуации перечислил в бюджет всю сумму дохода, полученного от "вмененной" деятельности. Налоговики при проверке обнаружили, что это только треть от суммы ЕНВД, подлежащего уплате. Соответственно, доначислили налог, а также штрафы и пени. В решении спора стороны дошли до Президиума ВАС РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 28 июля 2009 г. N 3703/09), но все инстанции занимали сторону налогоплательщика. Суды указывали, что при установлении налогов должна учитываться фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Этот принцип прямо прописан в п. 1 ст. 3 НК РФ. Налог не может быть в три раза больше суммы полученного дохода.

Конечно, использовать выводы из этого Постановления - означает неминуемый спор с инспекцией, которая будет опираться на действующие нормы местного закона. Однако шанс избавиться от части налога все же есть. Но только в судебном порядке.

Следует также отметить, что на ЕНВД переводятся виды деятельности, по которым есть риск занижения доходов для целей налогообложения. В связи с тем что Федеральным законом от 17 июля 2009 г. N 162-ФЗ "вмененщики" освобождены от применения ККТ, то возникает вопрос: как подтвердить достоверность суммы дохода? Таким образом, если сумму дохода подтвердить нельзя, то и сумму налога нельзя уменьшить.

Рассмотрим еще одну ситуацию: если стоимость запчастей, используемых для ремонта, в документах выделяется отдельной строкой и указывается с наценкой, то такую деятельность, по мнению Минфина России, следует признать розничной торговлей (Письмо от 5 августа 2009 г. N 03-11-09/272) и исчислить с нее соответствующие налоги либо по общей системе, либо по "вмененке".

Данную позицию чиновников можно оспорить. Высший Арбитражный Суд в Определении от 17 августа 2009 г. N ВАС-10011/09 указал, что запчасти, выделенные отдельной строкой, относятся к деятельности по ремонту. Такое оформление предусмотрено п. 15 Правил оказания услуг по ремонту автотранспорта, одобренных Правительством РФ от 11 апреля 2001 г. N 290, поэтому ни о какой розничной торговле речи не идет.

Заметим, суд не рассматривал вопрос о наценке, поэтому формально такие аргументы применимы и для ситуаций, когда она установлена (к примеру, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31 мая 2005 г. N Ф04-3233/2005(11616-А67-29)). Но все же безопаснее всю наценку включать в стоимость ремонтных работ. В этом случае у налоговиков вряд ли возникнут претензии.

Таким образом, оказание услуг по ремонту автотранспортных средств попадает под ЕНВД, при этом стоимость запасных частей, используемых во время ремонта и оплаченных заказчиком, не является их реализацией и не подлежит отдельному налогообложению.

С 2009 г. в п. 2 ст. 346.28 НК РФ прямо прописано, что компания или предприниматель, осуществляющие деятельность на территории нескольких городских округов или муниципальных районов, может встать на учет и уплачивать ЕНВД в любом из них по выбору (в том, который будет указан первым в заявлении). Ранее такая позиция содержалась только в разъяснениях Минфина России, к примеру, в Письме от 28 ноября 2006 г. N 03-11-04/3/510.

Следовательно, компания имеет возможность выбрать тот населенный пункт, где корректирующий коэффициент К2 даст минимальную сумму налога к уплате. Напомним, что коэффициент К2 учитывает особенности ведения предпринимательской деятельности в том или ином населенном пункте (п. 6 ст. 346.29 НК РФ).

Воспользоваться этой возможностью смогут те компании, деятельность которых не привязана к одному населенному пункту. Например, организации, которые оказывают бытовые или ветеринарные услуги, размещают наружную рекламу и т.д. Заметим, что право выбирать место регистрации не относится к налогоплательщикам, оказывающим автотранспортные услуги, ведущим развозную или разносную торговлю, а также размещающим рекламу на транспортных средствах (абз. 3 п. 2 ст. 346.28 НК РФ). Такие лица должны зарегистрироваться по местонахождению организации или месту жительства ИП.

Следует особо отметить, что если в компании или холдинге есть деятельность, переведенная на уплату ЕНВД, то выгоднее ее выделить в

отдельное юридическое лицо. В этом случае не нужно вести отдельный учет, а активы, переданные "вмененщику", не облагаются налогом на имущество.

Кроме того, если "вмененщик" оказывает услуги головной организации, то она может уменьшить налогооблагаемую прибыль на стоимость данных услуг. ЕНВД же не возрастет, так как не зависит от полученной выручки. В результате общая налоговая нагрузка холдинга уменьшится. Также можно избежать и уплаты налога на имущество, переведя активы на "вмененщика". Ведь они не являются плательщиками этого налога (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Подписано в печать
27.01.2010
