

НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ ЦЕНТРА ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

№ 2/2010

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций (Свидетельство от 29 октября 2008 года ПИ № ФС77-33813)

УЧРЕДИТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала ФНС России,
г. Санкт-Петербург
(Интернет-сайт <http://www.nalog-edu.ru>)

ИЗДАТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург

РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,
Злобина Т. А. – редактор,
Филатова В. А. – верстка,
Щербакова А. С. – дизайнер.

Присланные рукописи не рецензируются
и не возвращаются.

Перепечатка, включение информации, содержащейся
в материалах, опубликованных в журнале
«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», во всевозможные базы
данных для дальнейшего их коммерческого
использования, размещение таких материалов
в любых СМИ и Интернете допускаются только
с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений
в рекламных объявлениях несут рекламодатели.
Редакция оставляет за собой право художественной
доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», 2010 г.

Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,
ул. Торжковская 10, каб. 201.
Тел./факс: (812) 492-9-492, 492-94-96
(редакция, отдел рекламы).
E-mail: nalogi@nalogprof.ru

Цена свободная.

Подписано в печать: 25.05.2010
Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.
Типография Центра подготовки персонала
ФНС России, г. Санкт-Петербург
196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская 2
Заказ № 61Ц

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Верстова Маргарита Евгеньевна

Начальник кафедры гражданского права
и процесса Саратовского юридического
института МВД России, д.ю.н.

Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов
Санкт-Петербургского государственного
университета аэрокосмического
приборостроения, профессор, д.э.н.

Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета экономики и финансов, д.э.н.

Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогов и налогообложения
Санкт-Петербургского государственного
университета водных коммуникаций,
профессор, д.э.н.

Мурашов Сергей Борисович

Директор федерального государственного
образовательного учреждения дополнительного
профессионального образования
«Центр подготовки персонала Федеральной
налоговой службы», г. Санкт-Петербург, к.э.н., д.с.н.

Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного
университета, член Методологического совета
по бухгалтерскому учету при Минфине России, д.э.н.

ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ

НА ЖУРНАЛ

«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»:

1) во всех почтовых отделениях
Российской Федерации
(подписной индекс – 24727);

2) в редакции с любого месяца
тел./факс: (812) 492-94-96
(отдел подписки)

СОДЕРЖАНИЕ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Особенности расчета и признания ЕНВД

**при оказании услуг по ремонту, техническому обслуживанию,
мойке автотранспортных средств. Налоговый учет 6**

Беспалов Михаил Владимирович,

*к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина*

*В статье на практических примерах рассматривается порядок расчета ЕНВД
при оказании услуг по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств.*

*Разбираются сложные вопросы, возникающие при расчете среднесписочной
численности персонала компании в целях определения налоговой базы по ЕНВД.*

*В статье анализируются сложные вопросы, связанные с порядком применения ЕНВД
при оказании услуг по ремонту автотранспортных средств, приводится
арбитражная практика и мнения контролирующих ведомств.*

Исчисление НДС

при обслуживании судов в порту 11

Плавинская Галина Алексеевна,

*к.э.н. доцент, исполнительный директор Отраслевого центра по налоговому
консультированию на водном транспорте ФГОУ ВПО ГМА
им. адм. С. О. Макарова*

*В статье рассматриваются вопросы освобождения от налогообложения НДС
реализации работ (услуг) по обслуживанию судов в период стоянки в порту.*

*Приводится расшифровка понятия "обслуживание судов", а также мнение
контролирующих и судебных органов по рассматриваемому вопросу.*

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Государственный налоговый менеджмент

в системе налогового администрирования 15

Уварова Светлана Петровна,

*к.э.н. доцент кафедры антикризисного управления,
налогов и налогообложения Кубанского государственного университета*

*Налоговая система России всё ещё носит фискальную направленность,
которая не позволяет субъектам предпринимательской деятельности*

*развивать инвестиционную, инновационную деятельность
предусмотренные основными направлениями налоговой политики.*

АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

Судебные издержки:

процессуальный аспект

и особенности налогообложения 23

Морхат Петр Мечиславович,

*к.ю.н. заместитель начальника контрольно-инспекторского
отдела Контрольно-аналитического управления
Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации*

*Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность
решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности,
которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью
и широкой дискрецией.*

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДЛОЖЕНИЯ. КОНЦЕПЦИИ. ПЕРСПЕКТИВЫ

Три стадии машинного (индустриального) производства 30

Орлова Альбина Федоровна,

к.э.н. доцент кафедры стратегического менеджмента СПбГПУ

Орлов Михаил Григорьевич

*соискатель кафедры общей экономической теории СПбГУЭФ,
менеджер по финансам ООО «ЛенСтройСоюз»*

В работе рассматриваются три стадии эволюции машинного производства в зависимости от используемого энергетического продукта: угля, нефти, газа. Каждый из этапов характеризуется соответствующим уровнем развития производительных сил. Показано, что от преимущественно экстенсивного развития общество переходит к преимущественно интенсивному развитию с соответствующими экономическими и социальными проявлениями.

ВОПРОСЫ И ОТВЕТЫ

Налоговое обозрение:

приобретаем, реализуем, сдаем в аренду 34

Осипов Дмитрий Викторович,

консультант отдела налогообложения прибыли (дохода) организаций Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Субарендодатель сдает в аренду имущество субарендатору, организация осуществляет расходы на рекламные мероприятия через СМИ, направляет своего работника в служебную командировку, приобретает на организованном рынке ценные бумаги. На практических примерах рассматриваются документальное оформление и налоговые последствия данных операций.

CONTENTS

ACCOUNTING AND TAXATION

Account peculiarities and Single tax on imputed earnings admission at rendering of services on vehicles repairing, servicing, washing. Tax accounting.....6

Bespalov Mikhail Vladimirovich,

Candidate of economic science, associate professor of accounting, analysis and audit department of Derzhavin State University, Tambov.

In the article on working models procedure of account of Single tax on imputed earnings at rendering of services on vehicles repairing, servicing and washing is considered.

The complicated questions, arising at account of average number of the company staff with the purposes of taxation base definition on Single tax on imputed earnings, are examined. In the article the complicated questions connected with the order of Single tax on imputed earnings application at rendering of services on vehicles repairing are analyzed, arbitration practice, and supervising departments opinions are given.

Vat calculation at servicing of vessels in port..... 11

Plavinskaya Galina Alexeyevna,

Candidate of economic science, CEO of the branch centre on taxation consultation on a water transport of Federal State Educational Institution of Higher Vocational Education Admiral Makarov State Maritime Academy.

In the article questions of tax exemption with the VAT of works (services) realization in servicing of vessels in the period of mooring in port are considered.

"Servicing of vessels" concept interpretation, and also supervisory bodies and judicial bodies opinion on the concerned question is given.

TAX ADMINISTRATION

State tax management in tax administration system 15

Uvarova Svetlana Petrovna,

Candidate of economic science, associate professor of crisis management, taxes and taxation department of Kuban State University

The taxation system of Russia still has a fiscal orientation which does not allow subjects of business to develop investment, innovative activity provided by the basic directions of a taxation policy.

ARBITRATION PRACTICE

Legal expenses: procedural aspect and account peculiarities 23

Morhat Petr Mechislavovich,

Candidate of legal science, deputy chief of control and inspectorial department of Control and analytical administration of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation.

The judicial control is not urged to check economic suitability of the decisions accepted by subjects of business which, in business sphere, have independence and wide discretion.

CONTENTS

SUGGESTIONS. CONCEPTIONS. PROSPECTS

Three stages of machine (industrial) production 30

Orlova Al'bina Fedorovna,
Candidate of economic science, associate professor of strategix
management department, Saint-Petersburg State Polytechnical University
Orlov Mikhail Grigorievich,
applicant for common economic department
of the Saint-Petersburg State University of Economics and Finance,
financial manager of «LenStroySoyuz» LLC

*Three stages of a mechanical production evolution depending on used energy
product: coal, oil, gas are considered in the work. Each of stages is characterized
by a relevant level of productive forces development. It is shown that from mainly
extensive development society passes to mainly intensive development
with relevant economic and social displays.*

ANSWERS AND QUESTIONS

Taxation review: purchase, sell, rent 34

Osipov Dmitry Victorovich,
profit taxation advisor of organizations of Tax and Customs
Tariff Policy Department of Ministry of Finance of Russian Federation

*The sublessor rents property to the sublessee, the organization
undertakes expenditures for publicity through mass-media, directs its worker
to official journey, and acquires securities on a formal market. Documentary
registration and tax consequences of the given operations are considered on working models.*

© 2010 г.

М.В. Беспалов

ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА И ПРИЗНАНИЯ ЕНВД ПРИ ОКАЗАНИИ УСЛУГ ПО РЕМОНТУ, ТЕХНИЧЕСКОМУ ОБСЛУЖИВАНИЮ, МОЙКЕ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

*Беспалов Михаил Владимирович – к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина
(E-mail: rupy@list.ru)*

Аннотация. В статье на практических примерах рассматривается порядок расчета ЕНВД при оказании услуг по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств. Разбираются сложные вопросы, возникающие при расчете среднесписочной численности персонала компании в целях определения налоговой базы по ЕНВД. В статье анализируются сложные вопросы, связанные с порядком применения ЕНВД при оказании услуг по ремонту автотранспортных средств, приводится арбитражная практика и мнения контролирующих ведомств.

Ключевые слова: ЕНВД, техобслуживание автотранспортных средств, среднесписочная численность сотрудников.

Перечень видов деятельности, которые по решению местных властей могут быть переведены на ЕНВД, установлен п. 2 ст. 346.26 НК РФ; одним из таких видов деятельности является ремонт, техобслуживание и мойка автотранспортных средств (пп. 3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). При этом услуги по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств подпадают под ЕНВД, если они:

- оказываются организациям или гражданам на платной основе (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ);
- классифицируются в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению по кодам 017100–017400, 017600 (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ, письмо Минфина России от 12 октября 2006 г. № 03-11-04/3/449).

Услуги по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств, оплаченные страховыми компаниями в счет сумм страховой выплаты страхователю, также подпадают под ЕНВД (письмо Минфина России от 12 февраля 2008 г. № 03-11-04/3/63). Применение ЕНВД при предоставлении услуг по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств не зависит от формы расчетов с заказчиками: наличная, безналичная, с использованием пластиковых карт, смешанная (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ, письма Минфина России от 10 января 2006 г. № 03-11-04/3/1 и от 23 июня 2004 г. № 03-05-12/58).

Следует отметить, что к услугам по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств не относятся:

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание автотранспортных средств;
- услуги по заправке автотранспортных средств;
- услуги по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ).

Возникает вопрос: подпадают ли под ЕНВД услуги по ремонту автокранов, автоподъемников, эвакуаторов, автопогрузчиков и т.д.? Данный вид деятельности подпадает под ЕНВД, если автокран, автоподъемник, эвакуатор, автопогрузчик зарегистрирован в ГИБДД.

В целом на ЕНВД может быть переведена деятельность, связанная с ремонтом, техобслуживанием и мойкой автотранспортных средств (пп. 3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Под автотранспортными понимаются средства, предназначенные для перевозки пассажиров и грузов (абз. 10 ст. 346.27 НК РФ). Категория транспортного средства определяется при его регистрации в ГИБДД. Многие виды спецтехники (автокраны, автоподъемники, эвакуаторы и т.д.) подпадают под категорию автотранспортных средств, предназначенных для перевозки грузов, – это следует из положений классификации, принятой Женевским соглашением от 20 февраля 1958 г. и ратифицированным Россией. В нем определено, что грузом может считаться любое оборудование, установленное на автомобиле.

Таким образом, если объекты специальной автомобильной техники зарегистрированы в ГИБДД как автотранспортные средства, деятельность по их ремонту и техобслуживанию может быть переведена на ЕНВД. Аналогичные разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 9 декабря 2008 г. № 03-11-04/3/553, ФНС России от 6 июля 2007 г. № 18-0-09/0204, разделяют эту позицию и арбитражные суды (постановление Западно-Сибирского округа от 20 декабря 2006 г. № Ф04-8330/2006 (29025-А75-33)).

Следует отметить, что ранее финансовое ведомство высказывало другую точку зрения. В частности, в письмах от 17 января 2005 г. № 03-06-05-04/04 и от 14 августа 2006 г. № 03-11-04/3/371 Минфин России отрицал возможность применения ЕНВД в отношении услуг по ремонту и техобслуживанию автопогрузчиков. Такой подход был основан на положениях Общероссийского классификатора основных фондов, согласно которому автопогрузчики относятся к классу 2915270 «Разгрузчики и погрузчики строительные» подраздела 14 «Машины и оборудование», а не к подразделу 15 «Средства транспортные».

На практике также может возникнуть вопрос, подпадает ли под ЕНВД деятельность по ремонту дорожно-строительной техники.

Под услугами по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств понимаются платные услуги, которые классифицируются в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ) по кодам 017100–017400, 017600. Услуги по ремонту дорожно-строительной техники предусмотрены Общероссийским классификатором услуг населению по коду 017700 «Техническое обслуживание и ремонт строительно-дорожных машин и оборудования», поэтому Минфин России считает, что такой вид деятельности не может быть переведен на ЕНВД (письмо Минфина России от 7 февраля 2006 г. № 03-11-04/3/64).

Рассмотрим еще один вопрос: нужно ли платить ЕНВД по розничной торговле запчастями и расходными материалами, если организация оказывает услуги по ремонту и техобслуживанию автотранспортных средств и платит ЕНВД по этому виду деятельности?

Ответ на этот вопрос зависит от условий договора об оказании услуг по ремонту и техобслуживанию автотранспортных средств. Если по договору стоимость запчастей и расходных материалов включается в общую стоимость предоставленных услуг по ремонту и техобслуживанию, то установка этих запчастей (использование расходных материалов) не признается розничной торговлей. В этом случае организация должна платить ЕНВД только с деятельности по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств (пп. 3 п. 2 ст. 346.26 НК РФ). Аналогичная позиция высказана в письме Минфина России от 3 февраля 2009 г. № 03-11-09/31.

Кроме того, розничной торговлей также не признается реализация запчастей (расходных материалов) в рамках договора, заключенного со страховой компанией (например, при ремонте аварийных автомобилей за счет страховых компаний), даже если стоимость запчастей (расходных материалов) выделяется в актах выполненных работ (нарядах-заказах) отдельной строкой, – это

следует из ст. 506, 492 Гражданского кодекса РФ. Возникающие при этом доходы включаются в состав выручки от деятельности на ОСН или УСН. Аналогичная точка зрения отражена в письме Минфина России от 1 июня 2007 г. № 03-11-04/3/198.

Отметим, что розничной торговлей реализация запчастей (расходных материалов) будет признаваться в двух случаях (при соблюдении общих условий применения ЕНВД):

- если заключается отдельный договор розничной купли-продажи запчастей (расходных материалов);
- если в договоре об оказании услуг по ремонту и техобслуживанию автотранспортных средств стоимость запчастей (расходных материалов) выделяется отдельной строкой и указывается с наценкой.

Минфин России считает, что в такой ситуации организация осуществляет розничные торговые операции (письмо от 3 февраля 2009 г. № 03-11-09/31). Подобная точка зрения основана на том, что запчасти и расходные материалы, стоимость которых не включается в себестоимость ремонта (выделяется в договоре отдельной строкой), должны учитываться на счете 41 «Товары» (Инструкция к плану счетов). А это означает, что кроме оказания услуг автосервиса организация занимается еще и продажей запчастей и расходных материалов. В таком случае ЕНВД нужно платить по двум видам деятельности: по ремонту, техобслуживанию и мойке автотранспортных средств, а также по розничной торговле. При условии, что в муниципальном образовании оба вида деятельности переведены на ЕНВД (п. 1 ст. 346.26 НК РФ).

Выделение стоимости запчастей (расходных материалов) отдельной строкой с указанием торговой наценки только в заказе-наряде, а не в договоре само по себе не является основанием для признания этих операций самостоятельным видом деятельности, подлежащим переводу на ЕНВД по розничной торговле (письмо Минфина России от 3 февраля 2009 г. № 03-11-09/31, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 31 мая 2005 г. № Ф04-3233/2005 (11616-А67-29)).

Физическим показателем для расчета ЕНВД в организациях, которые занимаются ремонтом, техническим обслуживанием и мойкой автотранспортных средств, является среднесписочная численность сотрудников (п. 3 ст. 346.29 НК РФ). При этом среднесписочная численность определяется с учетом всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству (ст. 346.27 НК РФ).

Кроме численности сотрудников для расчета суммы ЕНВД по услугам автосервиса используются следующие показатели: базовая доходность – 12 000 руб. на одного сотрудника в месяц (п. 3 ст. 346.29 НК РФ), коэффициент-дефлятор К-1 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ) и корректирующий коэффициент К-2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ). Сумма ЕНВД рассчитывается по ставке 15 процентов вмененного дохода (налоговой базы) (ст. 346.31 НК РФ). Для расчета ЕНВД сначала необходимо определить налоговую базу за отчетный квартал:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая} \\ \text{база по ЕНВД} \\ \text{за отчетный} \\ \text{квартал} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Базовая} \\ \text{доходность} \\ \text{на одного} \\ \text{сотрудника} \\ \text{в месяц} \\ \text{(12 000 руб./чел.)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Среднесписочная численность сотрудников} \\ \text{за первый месяц квартала} \\ \hline + \\ \hline \text{Среднесписочная численность сотрудников} \\ \text{за второй месяц квартала} \\ \hline + \\ \hline \text{Среднесписочная численность сотрудников} \\ \text{за третий месяц квартала} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{К-1} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{К-2} \\ \hline \end{array} .$$

Значение физического показателя – среднесписочной численности сотрудников – включается в расчет ЕНВД с округлением до целых единиц (п. 11 ст. 346.29 НК РФ). При округлении размера физического показателя его значение менее 0,5 единицы отбрасывается, а 0,5 единицы и более округляется до целой единицы (письмо Минфина России от 16 июня 2009 г. № 03-11-11/111). Определив размер налоговой базы, далее рассчитаем сумму ЕНВД за отчетный квартал:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Сумма ЕНВД за отчетный квартал} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Налоговая база по ЕНВД за отчетный квартал} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{15\%} \\ \hline \end{array} .$$

Рассмотрим пример. Компания оказывает услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств. В городе, где работает организация, такая деятельность переведена на ЕНВД. Коэффициент-дефлятор К-1 в 2010 г. равен 1,295 (приказ Минэкономразвития России от 13 ноября 2009 г. № 465). Значение корректирующего коэффициента К-2 установлено местным законодательством в размере 0,7. В течение I квартала 2010 г. организация вела предпринимательскую деятельность непрерывно. Среднесписочная численность сотрудников компании составляет: в июле – 4 человека, а в феврале и марте – по 5 человек.

Налоговая база для расчета ЕНВД за I квартал 2010 г. равна:

$$12\,000 \text{ руб./чел.} \times (4 \text{ чел.} + 5 \text{ чел.} + 5 \text{ чел.}) \times 0,7 \times 1,295 = 152\,292 \text{ руб.}$$

Сумма ЕНВД за I квартал 2010 г. равна:

$$152\,292 \text{ руб.} \times 15\% = 22\,844 \text{ руб.}$$

На практике может возникнуть вопрос: как рассчитать ЕНВД с деятельности по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, если в организации работают внешние совместители?

При определении среднесписочной численности необходимо учесть всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству (ст. 346.27 НК РФ). Среднесписочную численность внешних совместителей следует определять по правилам, установленным для составления статистической отчетности (письмо Минфина России от 13 мая 2005 г. № 03-06-05-05/69). В настоящее время такие правила утверждены приказом Росстата от 12 ноября 2008 г. № 278. По каждому совместителю рассчитывается количество часов, отработанных им за месяц, по формуле:

Количество часов, отработанных совместителем за месяц	=	Продолжительность рабочего дня, установленная совместителю	x	Количество рабочих дней по графику совместителя	.
---	---	--	---	---	---

Количество часов, отработанных каждым совместителем за месяц, суммируется, а затем определяется количество полных дней, отработанных всеми совместителями за месяц:

Количество полных дней, отработанных совместителями за месяц	=	Суммарное количество часов, отработанных совместителями за месяц	:	Нормальная продолжительность рабочего дня, установленная в организации	.
--	---	--	---	--	---

Далее среднесписочную численность совместителей рассчитывают по формуле:

Среднесписочная численность совместителей	=	Количество полных дней, отработанных совместителями за месяц	:	Количество рабочих дней в месяце	.
---	---	--	---	----------------------------------	---

Такой порядок расчета предусмотрен п.п. 84.3 и 85 Указаний, утвержденных приказом Росстата от 12 ноября 2008 г. № 278.

Разберем пример. Компания оказывает услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств. Организация переведена на уплату ЕНВД. В 2009 г. значение коэффициента-дефлятора 1,148. Значение корректирующего коэффициента К-2 установлено местным законодательством в размере 0,7. В течение III квартала 2009 г. организация вела предпринимательскую деятельность непрерывно. В компании установлена почасовая пятидневная рабочая неделя. Нормальная продолжительность рабочего дня составляет 8 часов. В III квартале 2009 г. в организации работали 2 сотрудника с полной занятостью и 2 внешних совместителя, у которых график работы – три дня в неделю по 8 часов в день.

В июле 2009 г. 23 рабочих дня. В этом месяце совместителями фактически отработано по 13 рабочих дней, т.е.

$$13 \text{ дн.} \times 8 \text{ ч.} \times 2 \text{ чел.} = 208 \text{ часов.}$$

Количество полных дней, отработанных совместителями в июле 2009 г., составляет:

$$208 \text{ ч.} : 8 \text{ ч./дн.} = 26 \text{ дней.}$$

Таким образом, среднесписочная численность совместителей за июль 2009 г. составляет:

$$26 \text{ дн.} : 23 \text{ дн.} = 1,13 \text{ чел.}$$

Общая среднесписочная численность сотрудников компании за июль 2009 г. равна:

$$1,13 \text{ чел.} + 2 \text{ чел.} = 3,13 \text{ чел.}$$

(с учетом округления – 3 чел.).

В августе 2009 г. – 21 рабочий день. В этом месяце совместителями фактически отработано по 14 рабочих дней, т.е.

$$14 \text{ дн.} \times 8 \text{ ч.} \times 2 \text{ чел.} = 224 \text{ часа.}$$

Количество полных дней, отработанных совместителями, составляет в августе 2009 г.:

$$224 \text{ ч.} : 8 \text{ ч./дн.} = 28 \text{ дн.}$$

В результате среднесписочная численность совместителей за август 2009 г. составляет:

$$28 \text{ дн.} : 21 \text{ дн.} = 1,33 \text{ чел.}$$

Общая среднесписочная численность сотрудников компании в августе 2009 г. равна:

$$1,33 \text{ чел.} + 2 \text{ чел.} = 3,33 \text{ чел.}$$

(с учетом округления – 3 чел.).

В сентябре 2009 г. – 22 рабочих дня. В этом месяце совместителями фактически отработано по 12 рабочих дней, т.е.

$$12 \text{ дн.} \times 8 \text{ ч.} \times 2 \text{ чел.} = 192 \text{ часа.}$$

Количество полных дней, отработанных совместителями, в сентябре 2009 г. составляет:

$$192 \text{ ч.} : 8 \text{ ч./дн.} = 24 \text{ дн.}$$

Среднесписочная численность совместителей за сентябрь 2009 г. составила:

$$24 \text{ дн.} : 22 \text{ дн.} = 1,09 \text{ чел.}$$

Общая среднесписочная численность сотрудников компании за сентябрь 2009 г. равна:

$$1,09 \text{ чел.} + 2 \text{ чел.} = 3,09 \text{ чел.}$$

(с учетом округления – 3 чел.).

Налоговая база для расчета ЕНВД за III квартал 2009 г. составляет:

$$12\,000 \text{ руб./чел.} \times (3 \text{ чел.} + 3 \text{ чел.} + 3 \text{ чел.}) \times 0,7 \times 1,148 = 86\,788,8 \text{ руб.}$$

Сумма ЕНВД за III квартал 2009 г. равна:

$$86\,788,8 \text{ руб.} \times 15\% = 13\,018 \text{ руб.}$$

Рассчитанную сумму ЕНВД можно уменьшить на пенсионные взносы и больничные пособия.

© 2010 г.

Г.А. Плавинская

ИСЧИСЛЕНИЕ НДС ПРИ ОБСЛУЖИВАНИИ СУДОВ В ПОРТУ

Плавинская Галина Алексеевна – к.э.н. доцент, исполнительный директор Отраслевого центра по налоговому консультированию на водном транспорте ФГОУ ВПО ГМА им. адм. С. О. Макарова

(E-mail: qplav@yandex.ru)

***Аннотация.** В статье рассматриваются вопросы освобождения от налогообложения НДС реализации работ (услуг) по обслуживанию судов в период стоянки в порту. Приводится расшифровка понятия "обслуживание судов", а также мнение контролирующих и судебных органов по рассматриваемому вопросу.*

***Ключевые слова:** освобождение от налогообложения НДС, обслуживание морских судов, морской порт, договор буксировки, услуги по бункеровке, ремонт судов в порту.*

Налоговым кодексом РФ (НК РФ) предусмотрено освобождение от налогообложения НДС реализации на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка (пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ). Так как льгота поименована в п. 2 ст. 149 НК РФ, то налогоплательщик, выполняющий работы (оказывающий услуги), не имеет права отказаться от применения льготы. Особенности применения льготы будут рассмотрены в данной статье.

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 08.11.2007 № 261-ФЗ «О морских портах в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 261-ФЗ) под морскими портами в настоящем Федеральном законе понимаются морские порты в том значении, как они определены в Кодексе торгового мореплавания Российской Федерации (КТМ РФ).

Статья 9 КТМ РФ определяет **морской порт** как совокупность объектов инфраструктуры морского порта, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, используемых в целях торгового мореплавания, комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами, в том числе для их перевалки, и других услуг, обычно оказываемых в морском порту, а также взаимодействия с другими видами транспорта. Границами морского порта являются границы его территории и акватории. Границы морского порта устанавливаются и изменяются Правительством Российской Федерации

в соответствии с Земельным кодексом Российской Федерации и Водным кодексом Российской Федерации (ст. 5 Закона № 261-ФЗ).

Правила оказания услуг в морском порту регулируются ст. 17 Закона № 261-ФЗ. В морском порту осуществляется оказание услуг по обслуживанию судов, осуществлению операций с грузами, в том числе по перевалке грузов, обслуживанию пассажиров и иных услуг. Федеральный орган исполнительной власти в области транспорта (Министерство транспорта РФ) с учетом предложений заинтересованных федеральных органов исполнительной власти утверждает:

- 1) правила оказания услуг по перевалке грузов в морском порту;
- 2) правила оказания услуг по обслуживанию судов в морском порту и на подходах к нему;
- 3) правила оказания иных обычно оказываемых в морском порту услуг.

Правилами оказания услуг по обслуживанию судов в морском порту и на подходах к нему регулируются условия оказания таких услуг. В настоящее время такие правила Минтрансом России не установлены.

В отношении услуг по буксировке судов, морскому агентированию, морскому посредничеству, морскому страхованию, а также услуг, связанных с проведением в морском порту спасательных операций, применяются правила, установленные ГК РФ и КТМ РФ.

По договору морского агентирования морской агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению и за счет судовладельца юридические и иные действия от своего имени или от имени судовладельца в определенном порту или на определенной территории (ст. 232 КТМ РФ).

По договору морского посредничества посредник (морской брокер) обязуется от имени и за счет доверителя оказывать посреднические услуги при заключении договоров купли-продажи судов, договоров фрахтования и договоров буксировки судов, а также договоров морского страхования (ст. 240 КТМ РФ).

Согласно п. 7 ст. 149 НК РФ освобождение от налогообложения в соответствии с положениями ст. 149 НК РФ не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, если иное не предусмотрено НК РФ. Освобождение от налогообложения применяется только при оказании посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1, пп. 1 и 8 п. 2 и пп. 6 п. 3 ст. 149 НК РФ (п. 2 ст. 156 НК РФ).

Таким образом, **услуги по морскому агентированию и морскому посредничеству** подлежат налогообложению НДС, что подтверждается разъяснениями ФНС России (письмо от 01.02.2006 № 03-2-03/210) и арбитражной практикой (Определения ВАС РФ от 30.10.2008 № 13728/08, от 29.07.2008 № 9315/08, от 12.11.2007 № 14471/07).

По договору буксировки владелец одного судна обязуется за вознаграждение буксировать другое судно или иной плавучий объект на определенное расстояние (морская буксировка) либо для выполнения маневров на акватории порта, в том числе для ввода судна или иного плавучего объекта в порт либо вывода их из порта (портовая буксировка) (ст. 225 КТМ РФ). Таким образом, услуги по буксирному сопровождению морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые порту, а также услуги по швартованию к причалу (от причала) освобождаются от налогообложения НДС (письмо Минфина России от 29.10.2007 № 03-07-08/321).

Много споров с налоговыми органами возникает при оказании услуг по **обследовательскому (сюрвейерскому) обслуживанию**. Согласно Общероссийскому классификатору продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2007 (КПЕС 2002), введенному в действие Приказом Ростехрегулирования от 22.11.2007 № 329-ст, к услугам по обслуживанию морских судов в период стоянки в портах относятся: агентское, снабженческое (шипчандлерское), обследовательское (сюрвейерское) обслуживание. Таким образом, обследовательское (сюрвейерское) обслуживание в период стоянки в порту не подлежит налогообложению НДС (письма Минфина России от 11.06.2009 № 03-07-08/127, от 04.06.2009 № 03-07-15/81, от 18.02.2009 № 03-07-07/09, Определения ВАС РФ от 30.10.2009 № ВАС-13838/09, от 17.08.2009 № ВАС-9877/09, № ВАС-7564/09, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.11.2009 по делу № А56-5229/2009).

Не подлежат налогообложению НДС также **услуги по бункеровке морских судов топливом**, так как они непосредственно связаны с обслуживанием морских судов в портах (письма Минфина России от 03.11.2009 № 03-07-08/223, от 08.06.2009 № 03-07-08/125, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.10.2009 по делу № А42-2050/2007).

Особую сложность вызывает применение льготы **по ремонту судов** в порту. Позиция Высшего Арбитражного Суда РФ по данному вопросу изложена в постановлении от 25.09.2007 № 4566/07. От НДС освобождается реализация услуг (включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемых российскими налогоплательщиками в период стоянки этих судов в порту на территории, расположенной в пределах установленной границы порта, при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих фактическое оказание услуг по ремонту судов во время их стоянки в порту. Иные услуги по ремонту судов НДС облагаются.

При этом нахождение предприятия на территории порта не является безусловным основанием для признания правомерным использования данной налоговой льготы по НДС. Не может толковаться как проведение работ по обслуживанию судна ремонт судна, прибывшего на предприятие с целью осуществления ремонта в специализированных доках и на судовой верфях, с выводом его из эксплуатации.

Ремонт судна, выполняемый в доках и на судовой верфях судоремонтных и судостроительных заводов, не равнозначен ремонту, связанному с обслуживанием судов во время их стоянки в портах, поэтому с операций по реализации работ по заводскому обслуживанию и плановому ремонту налогоплательщик обязан исчислять и уплачивать в бюджет НДС в общеустановленном порядке.

Таким образом, от обложения НДС освобождаются услуги по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания, оказываемые российскими налогоплательщиками в период стоянки указанных судов в порту на территории, расположенной в пределах установленной границы порта.

Изложенная позиция Высшего Арбитражного Суда РФ нашла свое отражение и в последующих определениях и постановлениях суда.

Если услуги по текущему и капитальному ремонту морских судов оказываются специализированной судоремонтной организацией, действующей на территории морского порта, то применение льготы неправомерно (**Определение ВАС РФ от 23.12.2009 № ВАС-16402/09 по делу № А51-7889/2008**).

К обслуживанию судов в порту не может быть отнесен целевой плановый ремонт находящегося в порту судна. С операций по реализации работ по заводскому плановому ремонту налог на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается в бюджет в установленном порядке (**Постановление Президиума ВАС РФ от 01.09.2009 № 4050/09**).

Освобождение от налогообложения предоставляется при одновременном соблюдении двух условий: услуги по ремонту должны оказываться в пределах территории порта и во время стоянки судна.

При применении освобождения при исчислении НДС налогоплательщик должен иметь документы, подтверждающие право на это налоговое освобождение. Согласно п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков эти документы.

В соответствии со ст. 76 КТМ РФ в функции капитана морского порта входит оформление прихода судов в морские порты и выхода их из морских портов.

Согласно Общим правилам плавания и стоянки судов в морских портах Российской Федерации и на подходах к ним (далее – Общие правила), утвержденным Приказом Минтранса России от 20.08.2009 № 140, оформление захода судна в морской порт осуществляется капитаном морского порта после предоставления капитаном судна документов, необходимых для оформления захода судна в морской порт. Перечень документов установлен в приложении № 1 к Общим правилам. Капитан морского порта регистрирует приход судна в морской порт проставлением отметки на судовом экземпляре общей декларации и внесением информации о заходе судна, указанной в общей декларации, в информационную систему государственного портового контроля.

Таким образом, для подтверждения права на льготу, установленную в пп. 23 п. 2 ст. 149 НК РФ, налогоплательщик по запросу представляет в налоговый орган:

- договор об оказании услуг (выполнении работ) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в порту;
- документы, подтверждающие факт выполнения договора;
- счет-фактуру;
- документы, свидетельствующие о нахождении судна в порту во время оказания услуг (выполнения работ). Такими документами могут быть:
 - справка капитана морского порта (постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2005 № А42-2684/04-17);
 - выписка из судового журнала (Определение ВАС от 05.06.2009 ВАС-4050/09);
 - справка морской администрации порта (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.04.2004 № Ф08-1244/04-561А).

ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АВТОРСКИМ СТАТЬЯМ

Направляемые в журнал статьи следует оформлять в соответствии со следующими правилами:

1. Для издания принимаются ранее не опубликованные статьи.
2. Все материалы направляются в редакцию по электронной почте (nalogi@nalogprof.ru).
3. Объем статьи не должен превышать 20 000 знаков, включая пробелы.
4. В статье должны содержаться:
 - фамилия, имя, отчество автора (полностью);
 - официальное развернутое наименование места работы, должность и ученая степень (при наличии);
 - контактная информация (почтовый и электронный адрес, телефон);
 - аннотация (не более 500 знаков);
 - ключевые слова (3–6 слов или словосочетаний);
 - пристатейные библиографические списки в едином формате, установленном системой Российского индекса научного цитирования.
5. Все сокращения и аббревиатуры при первичном упоминании должны быть обязательно расшифрованы и пояснены.
6. Пронумерованный список литературы, оформленный в соответствии с ГОСТ Р 7.0.5–2008, в порядке упоминания в тексте приводится в конце статьи.
7. Автор несет ответственность за достоверность сведений, точность цитирования, содержание материалов.

© 2010 г.

С.П. Уварова

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Уварова Светлана Петровна – к.э.н. доцент кафедры антикризисного управления, налогов и налогообложения Кубанского государственного университета

(E-mail: uvarova17@mail.ru)

Аннотация. *Налоговая система России всё ещё носит фискальную направленность, которая не позволяет субъектам предпринимательской деятельности развивать инвестиционную и инновационную деятельность, предусмотренную основными направлениями налоговой политики.*

В настоящее время не искоренены возможности уклонения от уплаты налогов, которые стимулируют развитие теневой экономики, коррупции и организованной преступности. Особенности управления налогообложением, его значимость для государства вызывают необходимость грамотного налогового администрирования и регулирования экономикой. Значимость государственного налогового менеджмента для эффективного развития рыночной экономики в России обуславливается тем, что различные уровни управления вовлечены в управление налоговыми процессами, и поэтому необходимо регулирование системы связей и отношений во всех звеньях и на всех уровнях.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, реформа, налоговая система, регулирование, налоговый менеджмент.*

В настоящее время в России происходит структурная перестройка народного хозяйства. В результате налоговой реформы сокращено количество налогов с 28 до 14, снижена налоговая нагрузка, уменьшены ставки основных бюджетообразующих налогов, упрощены учет и отчетность. Налоговое администрирование приобретает первостепенное значение как инструмент воздействия государства на экономическое поведение участников рыночных отношений. Участники налоговых правоотношений манипулируют налогами, пытаются различными способами управлять налоговыми платежами. Каждый субъект в целях уменьшения налоговых платежей в бюджетную систему использует различные методы, зачастую и противоправные. Налоги и налоговые отношения выступают объектом управления, которое в условиях рынка принимает форму налогового менеджмента. В ходе налоговой реформы внедрен комплекс поправок в налоговое законодательство, основными задачами которых являлось совершенствование правового регулирования налогового контроля, совершенствование налоговых проверок и документооборота, улучшение условий для исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов и сборов, увеличение законодательно закрепленных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков. Однако необходимо отметить, что эти поправки и изменения недостаточно повлияли на стимулирование инвестиционной, инновационной

и предпринимательской активности, расширения налогооблагаемой базы. Налоговой системе всё ещё присуща фискальная направленность, не устранены возможности уклонения от уплаты налогов, которые стимулируют развитие теневой экономики, коррупции и организованной преступности, не на должном уровне обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков. Особенности управления налогообложением, его значимость для государства вызывают необходимость грамотного налогового регулирования экономикой.

Государство должно быть способно предвидеть и регулировать различные изменения макроэкономических показателей и иметь возможность ориентировать хозяйствующих субъектов на сложившуюся экономическую ситуацию. Итогом государственного регулирования экономики является построение эффективного налогообложения на всех уровнях, и поэтому практика налогового менеджмента приобретает особую значимость.

Эффективная система управления налоговыми процессами в современной экономике обуславливает возможность выживания и развития организаций. Налоговый менеджмент может служить основой формирования механизма экономического роста, увеличения валового внутреннего продукта, национального дохода. В основных направлениях налоговой политики на 2010-2011 гг. большое внимание уделено проблеме снижения налогового бремени и изменению структуры налоговых поступлений, которых можно достигнуть только за счёт построения грамотного государственного налогового менеджмента, базирующегося на четкой государственной налоговой стратегии.

В российской науке налоговый менеджмент еще не получил должного развития. Введены такие понятия, как «государственный», «корпоративный», «региональный» налоговый менеджмент; выделены и рассматриваются отдельные составляющие процесса управления налогообложением: налоговое планирование, налоговое регулирование, налоговый контроль.

Налоговый менеджмент можно охарактеризовать, как управление налогами предприятий-налогоплательщиков, регулирующее их финансовые взаимоотношения с государством в процессе перераспределения доходов хозяйствующих субъектов и формирования доходов бюджета. Он оказывает глубокое воздействие на инвестиционную политику на макро- и микроэкономическом уровнях. Для стимулирования инвестиционной деятельности организаций кроме изменения инвестиционного климата на макроуровне необходима кардинальная перестройка системы управления организациями, в том числе и в области налогового менеджмента.

Учитывая, что предпринимательская деятельность осуществляется не ради налогов, а ради прибыли, результатом налогового менеджмента должна быть оптимизация общего уровня налоговых издержек. В мировой практике известны три возможных варианта налоговой политики предприятия:

- нелегальная, предполагающая уклонение от уплаты налогов на основе сознательного использования уголовно наказуемых методов учета доходов и имущества и намеренного искажения бухгалтерской и налоговой отчетности;
- легальная, основанная на корректировке хозяйственной деятельности и методов ведения учета и на использовании возможностей, предоставленных законодательством;
- полуплегальная, использующая разночтения, недоработки и противоречия действующих законов и подзаконных актов.

Одним из важнейших факторов, определяющих эффективность внутрихозяйственного налогового менеджмента, является система налогообложения. В отечественной практике известны четыре основные системы налогообложения:

- наиболее распространенная система налогообложения, предусматривающая уплату основных налогов и сборов (НДС, налога на прибыль, НДФЛ, налогов на имущество), которая носит название стандартной или общепринятой системы налогообложения;
- упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства;
- единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности;
- единый сельскохозяйственный налог.

Налоговому менеджменту присущи основные методы управления: планирование, регулирование, учёт. Каждый из методов использует свои формы, способы и приёмы достижения поставленных перед ним задач, т.е. свой инструментарий. Рассмотрим эти методы.

Планирование в системе налогового администрирования

Сущность налогового планирования заключается в признании за каждым налогоплательщиком права использовать все допустимые законами средства, приёмы и способы для максимального сокращения всех налоговых обязательств. Налоговое планирование можно определить как организацию деятельности хозяйствующих субъектов с целью минимизации налоговых обязательств на законных основаниях. В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех разрешенных законом льгот, оценка позиции налоговой администрации и основных направлений налоговой политики государства.

Основная задача налогового планирования – обеспечить качественные и количественные параметры заданий по формированию доходной части бюджетов, которые приведены на рис. 1.



Рис. 1. Задачи налогового планирования

На региональном уровне в ходе налогового планирования решаются следующие задачи:

- оценивается налоговый потенциал региона;
- прогнозируются объёмы налоговых поступлений с учётом темпов экономического роста региона;
- утверждается бюджет по налогам;
- разрабатываются контрольные задания в разрезе бюджетов различных уровней;
- определяется долевое распределение налоговых ставок, льгот, вычетов.
- выводятся суммы бюджетного дефицита, уровень инфляции, индексы цен.

В теории и практике налогового планирования выделяют следующие виды налогового планирования: текущее (тактическое) и на более отдалённую перспективу (стратегическое).

Стратегическое планирование в системе налогового администрирования есть не что иное, как прогнозирование, главной целью которого являются прогноз и оценка налогового потенциала и поступлений налогов и сборов в бюджеты всех уровней.

Текущее планирование (оперативное и краткосрочное) в системе налогового администрирования позволяет решать более конкретные задачи, такие как:

- определение налоговых баз по видам налогов и сборов;
- оценка состояния задолженности (недоимки) по налоговым платежам по видам налогов, субъектам – налогоплательщикам, отраслям, регионам и т.д.;
- расчёт объемов доходов и определение уровней собираемости конкретных налогов и сборов.

Среднесрочное планирование (до 5 лет) и долгосрочное (до 10 лет и больше) правильнее относить к прогнозированию.

Краткосрочное планирование осуществляется на очередной календарный год, исходя из параметров социально-экономического развития страны и субъектов РФ. Планирование поступлений налогов и сборов на текущий год имеет особое значение для выполнения налоговыми органами установленных заданий.

Налоговое планирование использует различные методы, каждый из которых так или иначе учитывает следующие моменты:

- сезонные изменения в объёме налоговых поступлений;
- событийную составляющую (например, события в развитии политической ситуации, изменения в налоговом законодательстве);
- неучтённые факторы.

Исходной составляющей налогового планирования является определение налоговой базы для каждого вида налога на федеральном уровне и в региональном разрезе.

Региональное налоговое планирование, в свою очередь, основано на результатах анализа исполнения текущих налоговых обязательств и прогноза макроэкономической ситуации в регионах.

Большое значение в планировании имеет достоверная оценка поступлений налогов до конца текущего периода (месяца, квартала, полугодия, года), которая проводится на основе сопоставимых фактических данных.

Разработка и доведение до налоговых органов по субъектам РФ индикативных показателей по мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему осуществляется по периодам: год, квартал, месяц.

С целью оценки прогноза (планирования) налоговых поступлений проводят всесторонний и многофакторный анализ данных о налоговой базе, поступлений в бюджетную систему, а также анализ тенденций социально-экономического развития. Такое требование относится ко всем без исключения налоговым платежам.

Точный прогноз налоговых поступлений – одно из главных условий успешной работы налоговых органов. В налоговых органах часто приходится иметь дело с текущим прогнозом и формированием месячных заданий подчиненным территориальным инспекциям.

В области государственного налогового планирования следует переходить на планирование бюджета от расходов. Эффективность налогового управления может быть достигнута только тогда, когда оно будет ориентировано на максимум общественных благ (государственных услуг), выражающихся по стоимости в оптимальной величине государственных расходов, при оптимальных параметрах совокупного налогового бремени.

Налоговое регулирование

Целью налогового регулирования является достижение равновесия общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых отношений. Налоговое регулирование преследует интересы государства в бюджетно-налоговой сфере деятельности и направлено на максимальное финансовое обеспечение общественных интересов.

В качестве форм налогового регулирования применяются система налогового стимулирования, оптимизация налоговых ставок, система налоговых льгот и меры санкционного действия. Система налогового стимулирования означает:

- изменение сроков уплаты налога и сбора, а также пени;
- предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога;
- предоставление налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Оптимизация налоговых ставок занимает особое место в налоговом регулировании. Целью оптимизации налоговых ставок является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями – фискальной и регулирующей. Оптимальное соотношение перечисленных методов и форм налогового стимулирования обеспечивает результативность налоговой политики государства.

Применение налоговых стимулов не должно наносить ущерба доходам бюджета.

К налоговым стимулам относятся и налоговые льготы. «Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере». Схема организации налогового регулирования приведена на рис. 2.



Рис. 2. Схема организации налогового регулирования

Налоговые стимулы являются более широким понятием, а налоговые льготы являются лишь их составляющей. Совокупность налоговых льгот – это часть системы налогового стимулирования. К ним относятся:

- льготы, предоставляемые посредством сокращения налоговой базы;
- льготы, предоставляемые посредством уменьшения налоговой ставки.

Вторую часть системы налогового стимулирования представляют отсроченные налоговые обязательства, т.е. налоговые стимулы в форме изменения сроков уплаты обязательств перед государством. Отсроченные налоговые обязательства могут возникать вследствие переноса срока уплаты налога или сбора по соглашению с органами государственной власти о предоставлении отсрочки или рассрочки.

В целях национальной безопасности необходима поддержка государством целого ряда отраслей и производств. Одним из наиболее действенных государственных стимулирующих инструментов является финансовая помощь, получаемая хозрасчётными предприятиями из средств государственного бюджета в денежной или материальной форме. Этот вид стимулирования может иметь форму:

- а) государственных субсидий;
- б) государственных субвенций;
- в) государственных дотаций.

Получение субсидий, дотаций или субвенций стимулирует организацию к производству определённых видов продукции, выполнению определённых работ или оказанию определённых услуг, но при этом возникает необходимость уплачивать в бюджет все налоги и сборы, установленные законодательством.

Эффект данного вида стимулирования помимо заинтересованности организации в получении бюджетных средств кроется в том, что в величину этих средств заложены подлежащие уплате налоги и сборы.

Оценка и прогнозирование налогового потенциала позволяют совершенствовать процессы планирования налоговых поступлений на различных уровнях бюджетной системы, выявлять и сравнивать налоговые возможности и уровень налоговой активности регионов. Для повышения эффективности государственного налогового менеджмента в сфере налогового планирования требуется наладить систему прогнозирования с учетом стратегических целей национальной экономики и имеющихся программ социально-экономического развития регионов.

Учет в системе налогового администрирования

Учет обеспечивает налоговое администрирование учетно-аналитической и оперативной информацией, характеризующей состояние учета налогоплательщиков, полноту и своевременность поступающих налогов и сборов, финансовое положение налоговых органов и возможности потенциального роста налогооблагаемой базы, и является основным элементом налогового менеджмента

В Налоговом кодексе РФ впервые урегулированы общие положения налогового учета. Путем налогового учета выстраиваются отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, поскольку без постановки на налоговый учет, т.е. без предоставления в налоговые органы соответствующей информации, налоговые органы не имеют возможности осуществить в отношении налогоплательщика мероприятия налогового контроля и привлечь налогоплательщика к ответственности.

В результате его осуществления налоговые органы получают информацию, необходимую для проведения налоговых проверок: юридический адрес, адрес фактического места жительства налогоплательщика, сведения о руководителях и организационно-правовой форме организации-налогоплательщика и другие сведения.

Налоговый учет – это комплекс установленных налоговым законодательством мероприятий, осуществляемых налоговыми органами с целью регистрации всех налогоплательщиков в налоговых органах и аккумулирования сведений о налогоплательщиках в едином государственном реестре налогоплательщиков.

Налоговый учет проводится только в отношении налогоплательщиков и налоговых агентов. При проведении налогового учета налоговые органы руководствуются следующими принципами:

- принцип единства налогового учета на всей территории Российской Федерации предполагает единообразное осуществление налогового учета на всей территории РФ, существование единого реестра

налогоплательщиков на территории РФ и присвоение налогоплательщику единого по всем видам налогов и на всей территории РФ идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);

– принцип множественности налогового учета, т.е. постановка на налоговый учет налогоплательщика в разных налоговых органах по разным основаниям;

– принцип «территориальности» налогового учета предполагает, что в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика возникают именно с тем налоговым органом, в котором он состоит на налоговом учете (предоставление налоговой отчетности, документов, обращения налогоплательщика о разъяснении налогового законодательства, проведение налоговых проверок и т.д.);

– заявительный принцип налогового учета, т.е. в подавляющем большинстве случаев налоговый учет осуществляется на основе заявлений обязанных лиц;

– принцип соблюдения налоговой тайны в отношении сведений, получаемых налоговыми органами при постановке на налоговый учет (за исключением сведений об ИНН), т.е. установление специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов;

– принцип всеобщности налогового учета предполагает обязательность налогового учета каждого налогоплательщика. Наличие у налогоплательщика налоговых льгот не освобождает его от постановки на налоговый учет. Отсутствие постановки налогоплательщика на налоговый учет в установленном порядке влечет применение мер ответственности.

Учет в налоговых органах выполняет следующие задачи:

- регистрация и учет налогоплательщиков;
- прием и обработка деклараций и отчетности;
- учет налоговых поступлений и задолженности;
- учет использования средств на содержание налоговых органов;
- бухгалтерский анализ и контроль.

Учет формирует информацию не только для пользователей всех уровней налогового администрирования. На основе информации осуществляются принятие решений и оценка адекватности принятых управленческих решений в системе налогового администрирования.

Организация учёта в системе налогового администрирования приведена на рис. 3

Формирование учетной информации в системе налогового администрирования происходит под влиянием налоговых отношений, которые возникают в процессе взаимодействия субъектов между собой; взаимодействия субъектов с налоговыми инспекциями при регистрации в качестве налогоплательщиков; представления бухгалтерской и налоговой отчетности; проверок деятельности субъектов; реструктуризации задолженности по налогам и налоговым платежам; ликвидации субъектов и др.

Показатели деятельности экономических субъектов-налогоплательщиков, формируемые в бухгалтерской и налоговой отчетности, в ходе налоговых проверок поступают в составе входящей информации в информационную систему налогового администрирования.

Поскольку методическое обеспечение учета на уровне УФНС и инспекций включает больше внешней информации, чем внутренней, необходимо сделать акцент на содержание этой информации.

Учёт является одной из основных функций налогового администрирования, его цель – информационное обеспечение всех уровней управления достоверной учетно-аналитической информацией.

Государственный налоговый менеджмент охватывает федеративный, региональный и местный уровни и в конечном счете определяет налоговые отношения государства с конкретными хозяйствующими субъектами по поводу исполнения ими своих обязанностей по уплате налогов. Он связан с научной разработкой проблем налогов и налогообложения, решением научных и практических проблем управления налогами и налогообложениями, осуществлением налогового обслуживания во всех его формах и требует глубоких и всесторонних знаний и навыков в области экономики, финансов, налогов и налогообложения, права, гражданского законодательства, налоговой политики, налоговых отношений.

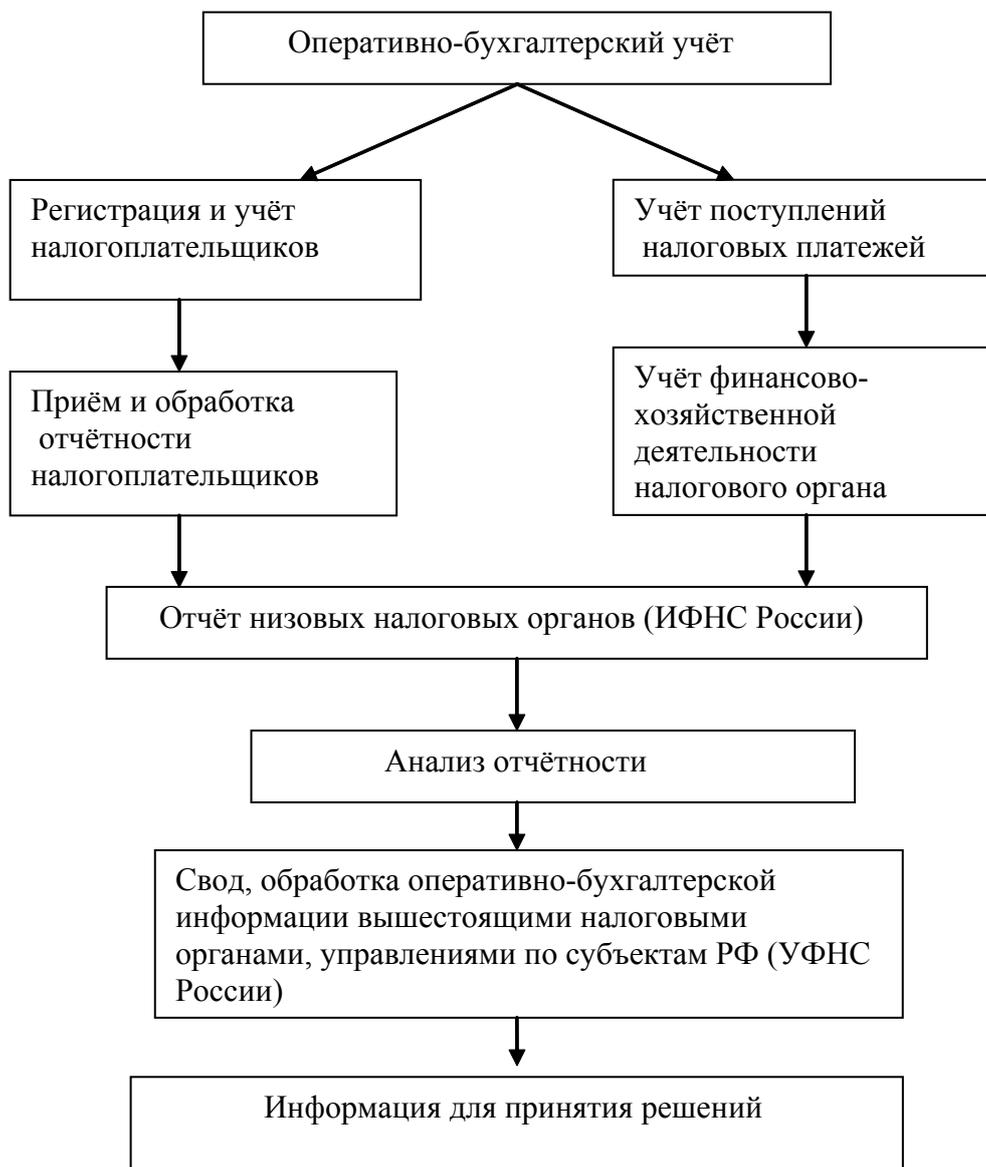


Рис. 3. Организация учёта в системе налогового администрирования

В современных условиях развитие и совершенствование форм и методов государственного налогового менеджмента является объективной необходимостью для эффективного развития рыночной экономики в России.

Использованная литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – Новосибирск: «Сибирское университетское издательство» – 2009. – 602 с.
2. Налоговые схемы. Как снизить налоги в соответствии с законодательством. / Э.С. Митюкова, Е.А. Сынников. – Москва: Вершина, Омега-Л, 2007. – 192 с.
3. Налоговый менеджмент в американских корпорациях / Наталья Судакова. США Канада: экономика, политика, культура. – 2005. – №1. – с. 110 – 127.
4. Налоговый менеджмент. Учебное пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М: Омега-Л, 2008. Библиотека высшей школы. – 269 с.
5. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. – М: Омега-Л. – 2008 – 288 с.

© 2010 г.

М.П. Морхат

СУДЕБНЫЕ ИЗДЕРЖКИ: ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ АСПЕКТ И ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Морхат Петр Мечиславович – к.ю.н. заместитель начальника контрольно-инспекторского отдела Контрольно-аналитического управления Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

(E-mail: pmorhat@arbitr.ru)

Аннотация. Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Ключевые слова: налогообложение, расходы организации, налог на прибыль.

Конституционный принцип правового государства, возлагающий на Российскую Федерацию обязанность признавать, соблюдать и защищать права и свободы человека и гражданина как высшую ценность, предполагает установление такого правопорядка, который должен гарантировать каждому государственную защиту его прав и свобод. Правосудие как важнейший элемент данного правопорядка по самой своей сути является таковым, если обеспечивает справедливое разрешение дела и эффективное восстановление в правах¹.

Статьей 106 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации установлено, что к судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела в арбитражном суде, относятся денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), и другие расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде.

Согласно части 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах.

В соответствии с пунктом 20 Информационного письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.08.2004 № 82 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»² при определении разумных пределов расходов на оплату услуг представителя могут приниматься во внимание, в частности: нормы расходов на служебные командировки, установленные правовыми актами; стоимость экономных транспортных услуг; время, которое мог бы затратить на подготовку материалов квалифицированный специалист; сложившаяся в регионе стоимость услуг адвокатов; имеющиеся сведения статистических органов о ценах на рынке юридических услуг; продолжительность рассмотрения и сложность дела.

¹ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2002 № 22-О «По жалобе открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 15, 16 и 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2002. № 16.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 10.

Конституционный Суд Российской Федерации в своем определении указал, что «обязанность суда взыскивать расходы на оплату услуг представителя, понесенные лицом, в пользу которого принят судебный акт, с другого лица, участвующего в деле, в разумных пределах является одним из предусмотренных законом правовых способов, направленных против необоснованного завышения размера оплаты услуг представителя, и тем самым – на реализацию требования статьи 17 (часть 3) Конституции Российской Федерации»³. Именно поэтому в части 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации речь идет, по существу, об обязанности суда установить баланс между правами лиц, участвующих в деле.

В то же время по смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.2004 № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона «Об акционерных обществах», регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании «Кадет истеблшмент» и запросом Октябрьского районного суда города Пензы»⁴ судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

В соответствии с частью 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), 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, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и(или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

На основании подпункта 15 пункта 1 статьи 264 Кодекса расходы на консультационные и иные аналогичные услуги являются прочими расходами, связанными с производством и реализацией. Судебные расходы и арбитражные сборы для целей исчисления налога на прибыль являются внереализационными расходами (пункт 10 статьи 265 Кодекса).

Расходы на юридические услуги могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Вместе с тем необходимо отметить, что расходы должны быть экономически оправданными.

При определении экономической оправданности можно исходить из положений статьи 40 Кодекса.

Общество обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании недействительным указанного решения инспекции в части вывода об экономической неоправданности расходов в общей сумме 16 191 383 рублей по договорам от 28.03.2005 и 30.03.2005 на оказание юридических услуг, заключенным с обществом с ограниченной ответственностью «Зернин и Микрокуова» и индивидуальным предпринимателем Санниковым А.Н. Довод инспекции о допущенной арифметической ошибке на сумму 7 469 рублей обществом не оспаривался.

³ Документ опубликован не был. Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

⁴ Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 9. Ст. 830; Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2004. № 2.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 13.02.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.05.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 14.08.2007 упомянутые судебные акты оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования и признавая произведенные обществом расходы по оплате юридических услуг экономически не обоснованными, суды трех инстанций, применив положения статьи 40 Кодекса, исходили из несоответствия размера произведенных затрат сложившейся в регионе стоимости услуг адвокатов, учитывая продолжительность рассмотрения и сложность судебного дела. Кроме того, по мнению судов, наличие в структуре общества собственной юридической службы, сотрудники которой имеют достаточный опыт работы, также свидетельствует об экономической необоснованности произведенных расходов.

Суд кассационной инстанции, оставляя без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, в дополнение сослался на пункт 20 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.08.2004 № 82 и указал на необходимость возложения обязанности по представлению доказательств разумности расходов на оплату услуг представителя на сторону (в данном случае – на общество), требующую возмещения указанных расходов.

Согласно статье 247 Кодекса объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

В силу статьи 252 Кодекса расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, глава 25 Кодекса при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства, предполагают признание их экономически оправданными (обоснованными).

Как следует из материалов дела, по договорам с ООО «Зернин и Микрюкова» и индивидуальным предпринимателем Санниковым А.Н. обществу были оказаны услуги в рамках представления его интересов в Арбитражном суде Пермской области по делу № А50-7237/2005-Г17 по иску о взыскании с общества в пользу закрытого акционерного общества «Энергия-М» в порядке субсидиарной ответственности 98 818 383 рублей 70 копеек. Целью общества при несении упомянутых затрат было получение экономической выгоды.

По результатам рассмотрения названного дела между сторонами заключено мировое соглашение, по условиям которого общество обязалось перечислить на расчетный счет ЗАО «Энергия-М» 5 905 134 рубля 76 копеек.

Факт реального оказания юридических услуг инспекция не оспаривала, доказательства их оплаты в размере 16 191 383 рублей представлены в ходе камеральной налоговой проверки. Производственная направленность этих расходов следует как из условий договоров, так и материалов арбитражного дела № А50-7237/2005-Г17.

Каких-либо обстоятельств, указывающих на недобросовестность общества как налогоплательщика, суды не установили.

Ставя под сомнение оправданность расходов, инспекция и суды ссылались на завышенный размер оплаты юридических услуг, сравнивая их, с учетом положений статьи 40 Кодекса, с ценами на аналогичные услуги в данном регионе.

Согласно статье 40 Кодекса для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, при совершении внешнеторговых сделок, при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Ввиду отсутствия по данному спору указанных в статье 40 Кодекса оснований инспекция была не вправе проверять правильность применения цен по заключенным обществом договорам на оказание юридических услуг и ставить эти цены под сомнение.

Более того, применение статьи 40 Кодекса предполагает не только возможность определения налоговым органом рыночных цен на товары (работы, услуги), но и обязанность их учета в целях налогообложения прибыли.

По настоящему делу произведенные расходы не были приняты инспекцией в полном объеме, что противоречит положениям упомянутой статьи Кодекса.

Согласно статье 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается, как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

Поскольку общество подтвердило факт и размер произведенных расходов, возлагать на него дополнительно бремя доказывания разумности указанных расходов суды правовых оснований не имели.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации считает ошибочной ссылку суда кассационной инстанции на Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.08.2004 № 82, так как порядок отнесения к расходам в целях исчисления налога на прибыль оплаты юридических услуг установлен главой 25 Кодекса и не связан с оценкой разумности таких расходов при их распределении в составе судебных издержек⁵.

В соответствии с пунктом 11 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.12.2007 № 121 «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвокатов и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах» расходы по выплате премии представителю, работающему по трудовому договору в той организации, интересы которой он представлял в суде, возмещению не подлежат, поскольку они не подпадают под понятие «судебные расходы, распределяемые в соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации».

Закрытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о взыскании с государственного учреждения – Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Калининграде – судебных расходов.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены частично.

Судами первой и апелляционной инстанции установлено, что между обществом и гражданином М. заключен договор поручения на представление общества в арбитражном суде по ведению дела. Интересы общества гражданин М. представлял на основании доверенности, выданной обществом в соответствии с условиями договора. Гражданину М. выплачено вознаграждение в размере 6 960 рублей.

Вместе с тем, суд кассационной инстанции правильно отменил вынесенные судебные акты, так как гражданин М. является главным бухгалтером общества, в компетенцию которого входит обязанность по начислению и уплате сборов во внебюджетные фонды, и не является лицом, оказывающим юридическую помощь.

⁵ Постановление Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.03.2008 № 14616/07 // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2008. № 6.

Согласно положениям статей 59 и 61 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в арбитражном суде представителями организаций могут выступать их руководители, лица, состоящие в штате организаций, адвокаты и иные оказывающие юридическую помощь лица. Выплата штатным работникам заработной платы, а также премий и иных выплат поощрительного характера в связи с исполнением ими трудовых обязанностей не отнесена статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации к категории судебных расходов. Поскольку главный бухгалтер является штатным работником, то заключение с ним договора поручения на представление общества в суде является скрытой формой поощрительного характера⁶.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.09.2008 по делу № А21-8134/2007 Арбитражного суда Калининградской области. Нормами Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не предусмотрено освобождение от возмещения судебных расходов в пользу которого принят судебный акт с бюджетных организаций⁷, таможи⁸.

Разумные пределы расходов являются оценочной категорией, «разумность понимается как нечрезмерность»⁹.

Приведем пример.

Гражданин Непомящий В.Н. – акционер открытого акционерного общества «Элеваторспецстрой» – обратился в арбитражный суд с иском о признании недействительным договора купли-продажи предприятия от 09.06.2004, заключенного между открытым акционерным обществом «Элеваторспецстрой» и обществом с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Зодиак», и применении последствий недействительности ничтожной сделки.

Исковые требования Непомящий В.Н. мотивировал тем, что указанный договор заключен в нарушение статей 78 и 79 Федерального закона «Об акционерных обществах» без проведения общего собрания акционеров ОАО «Элеваторспецстрой».

Решением Арбитражного суда города Москвы от 25.02.2005 в удовлетворении исковых требований отказано в связи с их недоказанностью, с Непомящего В.Н. в пользу ОАО «Элеваторспецстрой» взыскано 10 000 рублей расходов на оплату услуг представителя.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2005 решение изменено в части взыскания расходов на оплату услуг представителя: сумма расходов увеличена до 200 000 рублей, т.е. до полного объема фактически оплаченных услуг представителя, поскольку суд счел доказанной сумму заявленных и понесенных ответчиком расходов на оплату этих услуг. При этом суд сослался на статью 25 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации», в соответствии с которой фиксированная стоимость услуг адвоката не определена и зависит от обычаев делового оборота и рыночных цен на эти услуги с учетом конкретного региона, а также материалов дела.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.08.2005 постановление Девятого арбитражного апелляционного суда оставил без изменения.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации оставил постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций без изменений в силу следующего.

⁶ См. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.10.2008 по делу № А21-177/2008 Арбитражного суда Калининградской области // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

⁷ См.: постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.09.2008 по делу № А52-5029/2007 Арбитражного суда Псковской области // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

⁸ См.: постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.08.2008 по делу № А21-1807/2007 Арбитражного суда Калининградской области // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

⁹ С.Г. Пепеляев «О подходах к раскрытию понятия «разумные пределы расходов на представительство в суде» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2008. № 8. С. 21.

Вместе с тем при определении разумных пределов суммы расходов на оплату услуг представителя лица, участвующего в деле, арбитражными судами могут быть приняты во внимание и иные обстоятельства, в том числе поведение лиц, участвующих в деле, их отношение к процессуальным правам и обязанностям в соответствии с частью 2 статьи 41 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Разумность расходов на оплату услуг представителя должна быть обоснована стороной, требующей возмещения указанных расходов (статья 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Как установлено судами, истец заявил необоснованный иск, будучи извещенным, неоднократно уклонялся от явки в заседание суда, в том числе суда апелляционной инстанции, не представил надлежащих доказательств в обоснование исковых требований, тем самым злоупотребил своими процессуальными правами, что привело к затягиванию судебного процесса, а также не представил доказательств чрезмерности расходов на оплату услуг представителя ответчика¹⁰.

Другой пример.

Территориальное управление Федерального агентства по управлению федеральным имуществом (далее ТУ ФАУФИ) по Брянской области обратилось в Арбитражный суд Брянской области к ИП Ноздрачеву В.Н. о взыскании 8 835 рублей задолженности и пени за просрочку платежа по договору аренды федерального недвижимого имущества от 26.05.2003 № 365, заключенному между Комитетом по управлению госимуществом Брянской области (Арендодатель), ГУ «Управление Федеральной почтовой связи Брянской области» (Балансодержатель) и ИП Ноздрачевым В.Н. (Арендатор).

Решением суда первой инстанции в удовлетворении исковых требований отказано.

Впоследствии ИП Ноздрачев В.Н. обратился в суд первой инстанции с заявлением о взыскании с истца судебных расходов по оплате услуг адвоката в размере 20 000 руб.

Определением Арбитражного суда Брянской области от 26.02.2008 заявление о взыскании судебных расходов удовлетворено. Суд взыскал с ТУ ФАУФИ по Брянской области 20 000 рублей судебных расходов на оплату услуг представителя.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2008 определение суда оставлено без изменения.

При рассмотрении данного дела арбитражный суд кассационной инстанции определением от 26.02.2008 и постановлением от 16.05.2008 изменил в части взыскания с ТУ ФАУФИ по Брянской области 20 000 рублей судебных расходов, снизив сумму расходов на оплату услуг представителя ответчика до 10 000 рублей по следующим основаниям.

Удовлетворяя заявление ответчика в части взыскания с истца в его пользу 20 000 руб. судебных расходов на оплату услуг представителя, судебные инстанции свой вывод мотивировали тем, что факт наличия у ИП Ноздрачева В.Н. данных расходов подтверждается представленными в материалы дела доказательствами.

Суд кассационной инстанции не согласился с выводом судов обеих инстанций в части разумности пределов судебных расходов в указанных размерах.

Как установлено судами, судебными расходами предпринимателя Ноздрачева В.Н. являются расходы на оплату услуг адвоката НП «Орловская областная коллегия адвокатов-2» Меркелова И.А., который представлял интересы ответчика по данному делу.

В качестве доказательств, подтверждающих понесенные ответчиком расходы по оплате услуг представителя, представлены следующие документы: договор поручения на оказание юридической помощи от 23.04.2007 № 25, платежная квитанция от 24.04.2007 № 54 на сумму 20 000 рублей, прейскурант цен по НП «Орловская областная коллегия адвокатов-2».

Согласно прейскуранту цен по НП «Орловская областная коллегия адвокатов-2» размер оплаты юридической помощи за участие адвоката по имущественному, неимущественному делу, рассматриваемому арбитражным судом в первой инстанции, составляет 3 000 рублей за одно судебное заседание.

¹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.02.2006 № 12088/05 по делу № А40-52568/04-134-115 Арбитражного суда города Москвы // Документ опубликован не был. Справочно-правовая система «Консультант плюс».

Из материалов дела усматривается, что представитель ответчика участвовал в трех судебных заседаниях, а также подготовил один отзыв на исковое заявление.

Оценив представленные заявителем в материалы дела доказательства в обоснование понесенных расходов на оплату услуг представителя, суд пришел к обоснованному выводу о том, что разумные пределы расходов предпринимателя, связанных с участием представителя в судебных заседаниях, составляют 10 000 рублей. Убедительных доказательств обратного ИП Ноздрачев В.Н. в порядке статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации суду не представил.¹¹

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации отказал¹².

¹¹ Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 14.07.2008 по делу № А09-1916/07-10 Арбитражного суда Брянской области // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».

¹² Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.10.2008 № 12628/08.

© 2010 г.

А.Ф. Орлова
М. Г. Орлов

ТРИ СТАДИИ МАШИННОГО (ИНДУСТРИАЛЬНОГО) ПРОИЗВОДСТВА

Орлова Альбина Федоровна – к.э.н. доцент кафедры стратегического менеджмента СПб ГПУ

*Орлов Михаил Григорьевич – соискатель кафедры общей экономической теории СПб ГУЭФ, менеджер по финансам ООО «ЛенСтройСоюз»
(E-mail: mishaorlov@yandex.ru)*

Аннотация. В работе рассматриваются три стадии эволюции машинного производства в зависимости от используемого энергетического продукта: угля, нефти, газа. Каждый из этапов характеризуется соответствующим уровнем развития производительных сил. Показано, что от преимущественно экстенсивного развития общество переходит к преимущественно интенсивному развитию с соответствующими экономическими и социальными проявлениями.

Ключевые слова: эволюция машин, энергетические продукты, экстенсивный тип развития, интенсивный тип развития, технологическая эволюция.

История развития мировой экономики характеризуется постепенным переходом от натурального хозяйства к машинному производству. Можно условно выделить три стадии эволюции машинного производства.

Первая – простое машинное производство (домонополистический капитализм) – характеризуется системой экономических и социально-политических изменений на основе вытеснения ручного труда, перехода от мануфактуры к фабрике, внедрения в производство рабочих машин. Это стадия начала технического переворота и сохранения общества «недопотребления». Основным источником энергии наряду с энергией воды и ветра становится паровой двигатель, использующий дрова и уголь. В этих условиях свободный труд ремесленников превращается в труд наемных работников. Осуществляется процесс расширения поля производства, в которое втягиваются и сельскохозяйственные производители, жители деревни. Происходит пролетаризация населения с его известными последствиями (в том числе «борьба с машинами» - луддиты); происходит абсолютное и относительное увеличение работников, занятых промышленным трудом. В этот период возможности по расширению масштабов производства для большинства учёных представлялись безграничными как за счет внутреннего, так и внешнего рынка. Производство орудий труда позволяло получать наибольшую экономическую выгоду, поскольку их использование способствовало выпуску более дешевого продукта по сравнению с продуктом ручного труда. Именно в эту отрасль направлялась основная часть избыточной стоимости. Ускоренному накоплению капитала благоприятствовала чрезвычайно высокая степень эксплуатации не организованных в профессиональные союзы рабочих. Имели место и высокие темпы есте-

ственного прироста населения, который ранее сдерживался недостатком жизненных средств. Крайне низкий уровень жизни основной массы населения означал, что подавляющая часть населения всех возрастов была занята в сфере производства материальных благ. По мере совершенствования производительных сил и увеличения масштабов производства расширялись возможности по выделению все больших средств на развитие инфраструктуры. Принято считать, что расходы на содержание производственной инфраструктуры тяжелым бременем ложатся практически на все отрасли экономики, ведя к неуклонному снижению экономической эффективности в настоящем. Вместе с тем, без должного развития инфраструктуры невозможно было бы поступательное развитие общественного производства. Из «Капитала» К.Маркса известно, что уже в недрах домонополистического капитализма наблюдалась тенденция к возрастанию спроса на свободный капитал общества. Создание производственной инфраструктуры предполагает постоянное извлечение с рынка элементов производительного капитала и взамен их на рынок выбрасывается только денежный эквивалент. В результате возрастает платежеспособный спрос, который длительное время не содержит в себе элементов предложения, что является причиной возрастания цен на жизненные средства и производственные материалы. В этом автор «Капитала» усматривает первопричину современной инфляции – предвестника экономического кризиса.

Вторая стадия развития проявляется в использовании машин конвейерного типа (этап монополистического капитализма). В качестве энергетической силы наравне с прочими видами используется нефть для производства электроэнергии. В этих условиях развития происходит замедление абсолютного прироста занятых в материальном производстве, но возрастает численность занятых умственным трудом и оказанием различного рода услуг. Поступательное развитие производительных сил создает объективные предпосылки для увеличения производства благ высшего разряда в виде средств труда, стоимостной объём которых по абсолютной величине рано или поздно с начала сравнивается с величиной продукта низшего разряда, представляющего жизненные средства (предметы потребления), а затем и превосходит их. Именно гигантское увеличение масштабов машинного производства позволяет государству увеличить средства, направляемые на создание инфраструктуры. Но затраты на эти цели прямо не способствуют росту экономического эффекта и к тому же ведут к внеэкономическому перераспределению потребительских ценностей, что препятствует реализации продукта на эквивалентных началах. Из-за ограниченности внутреннего рынка все явственнее обнаруживаются диспропорции между существующими возможностями производства к расширению на эквивалентной основе и ограниченным количеством «дорогих» денег (обеспеченных золотом), находящихся в обращении. В результате длительного и мучительного процесса отказа от золотого стандарта создавались условия для замены золотых денег бумажно-кредитными, которые в полной мере обеспечивали реализацию возросшего объема производимого продукта. Таким образом создавались экономические условия для наращивания производственного процесса, дальнейшего развития экономики.

Третья стадия развития машинного производства (государственно-монополистический капитализм) связана с использованием роторно-конвейерной линии для производства массовой продукции (индустриальная стадия). В дополнение к прежним источникам энергии добавились газ и атомная энергия. Количество занятых в материальном производстве сокращается абсолютно и в США к 2005 году, например, составляло 15% от всего трудоспособного населения. На этой стадии развития были подготовлены необходимые условия для перехода к постиндустриальному обществу. Количество работников в материальном производстве сокращается еще в большей степени. Перед обществом встает серьезная социально-экономическая проблема выбора пути развития, ибо сохранение проявившейся тенденции ведет к значительному высвобождению из производственного процесса рабочей силы, к созданию, условно говоря, «безлюдного» производства. Со стороны развития производительных сил оно характеризуется переходом от стандартизированных технологических приемов к целостным автоматизированным системам, когда увеличение объемов производства сопровождается абсолютным сокращением численности рабочей силы в отраслях материального производства и повсеместным ростом фондо- и энерговооруженности. Это качественно новый этап в развитии современного общественного устройства. Он характеризуется всё более полным насыщением рынка разнообраз-

ными продуктами и дальнейшим усложнением условий реализации. Неизбежным последствием такого развития экономики является все больший рост производственной и непроизводственной инфраструктуры. Дальнейшее перераспределение продукта ведёт к росту социально-экономических услуг разнообразного плана, что сглаживает неудовлетворенность людей, высвобождаемых из сферы материального производства. В этот период технический прогресс оказывает преобладающее воздействие на развитие производства. Происходящий научно-технический прогресс оказывает преобладающее влияние не на понижение, а на увеличение цен, что связано с более быстрым ростом валового внутреннего продукта по сравнению со снижением затрат на его производство. Государственно-монополистический капитализм не в состоянии приостановить ни инфляцию, ни противодействовать экономическим диспропорциям. Он не отменяет циклического характера воспроизводственного процесса. Происходит перестройка мировой валютно-финансовой системы, смена ориентиров и взглядов на многие проблемы кредитно-денежной и налогово-финансовой политики. Во многих странах предполагается падение курса национальной валюты относительно валюты другого государства для снижения темпов роста дефицита торгового баланса. Так, с начала XXI века Япония снижает в стране дефляцию, а между тем, резкие значительные колебания курсов валют ведут к неопределенности при принятии хозяйственных решений, подрывают доверие к кредитно-денежной политике государства.

Практика современного хозяйствования вступила на путь качественно нового состояния бюджетного финансирования – дефицитное. Подобное состояние предопределено систематическим нарушением условий денежного обращения в результате выпуска дополнительного количества денег, которое не было компенсировано налоговыми сборами. Свой долг государство не способно вернуть за счет налогов, поскольку их возврат в казну, как правило, всегда меньше расходов. Часть денег объективно остается в сфере материального производства и услуг. Глубокая заинтересованность в надежной платежеспособности государства, как заемщика, ведет к образованию и слиянию двух сил: государства и капитала. Происходит сращивание финансового капитала с государственными органами власти, на почве чего образуется государственно-монополистический альянс. В США государственный долг сопоставим с величиной валового внутреннего продукта, а в Японии его превышает. Опасения государств, которые ограничивают величину своего долга не напрасны. Современному мировому экономическому кризису предшествовал финансовый (ипотечный), начавшийся в США.

Представленное подразделение машинного способа производства и его характеристика достаточно условно, но оно позволяет наглядно проследить развитие общественного производства в историческом и логическом плане. Исходным в данном представлении развития производства является существование конкурентной борьбы, требующей капитализации части вновь созданной стоимости; это находит подтверждение в стремлении к непрерывному техническому перевооружению и расширению масштабов производства. Данная тенденция выступает необходимым условием самосохранения капитала и выражает имманентную сущность воспроизводства, обеспечивая непрерывный технический прогресс.

Темпы экономического роста определяются стадиями развития производительных сил и этапами технологической революции. Начало любой технологической эволюции на всех рассматриваемых стадиях сопровождается постепенным повышением динамики экономического роста с последующим увеличением темпов роста производительности труда. При этом темповые характеристики сначала определяются экстенсивными факторами, к середине – интенсивными факторами, к концу – истощением интенсивных факторов и снижением темпов экономического роста и роста производительности труда с постепенным накоплением предпосылок и импульсов для нового витка интенсификации, начинающегося опять с экстенсивного экономического роста.

Между тем, широкое распространение в литературе получило утверждение, что экстенсивный путь развития означает чисто количественное увеличение ресурсов производства на старой технической основе и при прежней квалификации работников. Так, авторы книги «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» – М.: Финансы и статистика, – 2006 г. пишут: «Как известно, экономический рост организации базируется на сочетании экстенсивных (прирост массы используе-

мых в производстве ресурсов) и интенсивных (повышение эффективности использования ресурсов) факторов. К экстенсивным относятся такие факторы экономического развития, как увеличение числа работников, основных средств, потребляемых материальных ресурсов. К интенсивным относятся факторы, обеспечивающие повышение эффективности использования ресурсов: рост производительности труда в результате сокращения потерь рабочего времени, снижения трудоемкости, высвобождения персонала; снижение материалоемкости товара..., применения более прогрессивных предметов труда, повышения коэффициента использования материалов, совершенствования ценообразования...» (стр. 218). «Экстенсивные факторы приводят к росту стоимости, количества и времени использования производственных ресурсов. Интенсивные факторы обеспечивают рост конечных результатов (количество производимого товара) при неизменной величине (или незначительном росте) самих ресурсов. Интенсификация производства – развитие производства с помощью достижений научно-технического прогресса, более эффективных средств производства, более совершенной технологии и организации труда» (стр. 219). Считаем алогичным такое сочетание экстенсивного и интенсивного путей развития производства. Логичнее утверждение, что общество, исходя из своих экономических возможностей как при экстенсивном, так и интенсивном выборе направлений развития, использует квалифицированный труд, технически совершенные средства производства и технологии. Вместе с тем, экстенсивный экономический рост обеспечивает наибольшую занятость рабочих ресурсов. Программа восстановления и поддержания в разумных масштабах полной занятости является неоспоримым средством ускорения темпов экономического роста. Однако отметим следующее. Допустим, обеспечено снижение безработицы с 6 до 3%, что значительно; в производстве уровень занятости увеличился с 94% до 97%. Это соотношение 97/94 дает более точное представление о возможностях экономического роста, чем соотношение 3/6. Однако состояние полной занятости, раз оно достигнуто, не может заново постоянно восстанавливаться из-за отсутствия свободной рабочей силы. Следовательно, фактор экстенсивного развития – рабочая сила – не может постоянно количественно восстанавливаться. По оценкам, улучшение качества рабочей силы обеспечило 14% прироста реального национального дохода в США. Экономический рост можно представить как результат умножения затрат труда на его производительность:



Представляется, что общество выбирает путь, кардинально пересмотрев отношение к производству, к потреблению, экологии и нравственным ценностям, создавая условия каждому трудоспособному члену общества обеспечивать себя экономико-социальными благами.

© 2010 г.

Д.В. Осипов

НАЛОГОВОЕ ОБОЗРЕНИЕ: ПРИБРЕТАЕМ, РЕАЛИЗУЕМ, СДАЕМ В АРЕНДУ

*Осипов Дмитрий Викторович – консультант отдела налогообложения прибыли (дохода) организаций Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России
(E-mail: dima97@list.ru)*

Аннотация. Субарендодатель сдает в аренду имущество субарендатору, организация осуществляет расходы на рекламные мероприятия через СМИ, направляет своего работника в служебную командировку, приобретает на организованном рынке ценные бумаги. На практических примерах рассматриваются документальное оформление и налоговые последствия данных операций.

Ключевые слова: арендные платежи, расходы на рекламу, командировка, ценные бумаги, долговые обязательства.

СИТУАЦИЯ 1

Субарендодатель сдал в аренду имущество субарендатору. Согласие арендодателя отсутствует. Вправе ли субарендатор в связи с такой ситуацией учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций расходы в виде арендных платежей?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество.

Для расходов в виде арендных платежей за арендуемое имущество датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (подпункт 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ).

Каких-либо критериев, которым должны соответствовать расходы в виде арендных платежей за арендуемое имущество, помимо критериев, установленных статьей 252 НК РФ, главой 25 НК РФ не установлено.

Статьей 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) установлено, что по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Согласно пункту 2 статьи 615 ГК РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем) и передавать свои права и обязанности по договору аренды дру-

гому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено ГК РФ, другим законом или иными правовыми актами.

К договорам субаренды применяются правила о договорах аренды, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

По нашему мнению, в случае отсутствия согласия арендодателя субарендатор может учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций расходы в виде арендных платежей, уплачиваемых субарендодателю.

Аналогичного мнения придерживается ФАС Московского округа в своем Постановлении от 30.09.2008 № КА-А40/9153-08.

Суд отметил, что отсутствие согласования с собственником на сдачу имущества в субаренду не влияет на право налогоплательщика уменьшить налогооблагаемую базу на величину произведенных расходов, которые подтверждены документально, связаны с производством и реализацией и размер которых налоговым органом не оспаривается.

Следует также обратить внимание на выводы Девятого арбитражного апелляционного суда, содержащиеся в его Постановлении от 23.06.2008 № 09АП-6696/2008-АК.

Суд обратил внимание на то, что положения НК РФ не ставят в зависимость признание расходов в налоговых целях от правомерности пользования арендованным имуществом в соответствии с нормами иных отраслей законодательства. Передача имущества в субаренду без согласия арендодателя не может влиять на право налогоплательщика уменьшить налогооблагаемую базу на величину произведенных расходов.

Также судом было отмечено, что отсутствие согласования арендодателя при заключении договора субаренды не свидетельствует о незаключении договора субаренды. Правовым последствием отсутствия согласования собственника на сдачу имущества в субаренду может являться требование о расторжении договора.

СИТУАЦИЯ 2

Организация осуществляет расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации. При этом реклама содержит информацию об организации, а не о производимых и реализуемых услугах. Правомерно ли учитывать вышеуказанные расходы в расходах для целей налогообложения прибыли организаций?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Согласно подпункту 28 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Пунктом 4 статьи 264 НК РФ установлено, что к расходам организации на рекламу в целях главы 25 НК РФ относятся, в частности, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети.

Следовательно, анализируя подпункт 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ, можно сделать вывод о том, что расходы на рекламу учитываются в случае рекламы:

- производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг);
- деятельности налогоплательщика;
- товарного знака и знака обслуживания.

При этом главой 25 НК РФ не установлено положений, в соответствии с которыми организации для учета расходов на рекламу необходимо рекламировать одновременно все вышеперечисленные критерии.

Таким образом, расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации, содержащие информацию об организации, а не о производимых и реализуемых услугах, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Аналогичного мнения придерживается ФАС Северо-Западного округа в своем Постановлении от 01.11.2007 № А42-13258/04-5.

Также суд, анализируя положения вышеуказанного Федерального закона и НК РФ, отметил, что целью рекламы является, в частности, формирование или поддержание интереса к юридическому лицу. Формирование или поддержание интереса к компании, создание положительного имиджа общества с помощью рекламы способствуют привлечению инвесторов, деловых партнеров, расширению рынка сбыта продукции и, следовательно, направлены на получение в дальнейшем доходов.

Организацией были представлены счета-фактуры, отчеты и акты выполненных работ.

СИТУАЦИЯ 3

Организация направляет своего работника в служебную командировку. Для проезда к месту командирования и обратно организация приобретает работнику электронный билет на самолет. Какими документами следует подтвердить расходы на приобретение такого билета?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на командировки, в частности, на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы.

Согласно пункту 26 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки», работник по возвращении из командировки обязан представить работодателю в течение 3 рабочих дней, авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы.

К авансовому отчету прилагаются, в частности, документы о фактических расходах по проезду.

Пунктом 2 приказа Минтранса России от 08.11.2006 № 134 «Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации» установлено, что маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции должна быть оформлена на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете и багажной квитанции или дополнительно к оформленной не на бланке строгой отчетности маршрут/квитанции должен быть выдан документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности, или оформленный посредством контрольно-кассовой техники чек.

Иных положений, опираясь на которые можно было бы сделать вывод в отношении документального подтверждения расходов на приобретение электронного билета на самолет, на сегодняшний день нет.

Таким образом, документом, подтверждающим расходы на приобретение электронного билета на самолет, может быть маршрут/квитанция, оформленная на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете и багажной квитанции.

Маршрут/квитанция, оформленная не на бланке строгой отчетности, должна быть дополнена документом, подтверждающим произведенную оплату перевозки, оформленным на утвержденном бланке строгой отчетности или оформленным посредством контрольно-кассовой техники чеком.

Следует отметить, что аналогичного мнения придерживается Минфин России в своих письмах от 10.02.2009 № 03-03-05/20 и от 27.08.2007 № 03-03-06/1/596, а также УФНС России по городу Москве в своем письме от 27.08.2008 № 22-12/081206.

Кроме того, по мнению Минфина России и УФНС России по городу Москве, расходы на приобретение электронного билета на самолет могут учитываться в случае, если данные расходы имеют косвенное подтверждение, то есть, при наличии документов, подтверждающих направление работника в командировку, проживание за границей, и иных оправдательных документов, оформленных унифицированными формами первичной учетной документации и удостоверяющих факт пребывания работника в командировке, и распечатки электронного билета или посадочного талона с указанием реквизитов, позволяющих идентифицировать проезд работника в командировку (в частности, фамилия пассажира, маршрут, стоимость билета, дата поездки).

Такой вывод содержится в письмах Минфина России от 04.02.2009 № 03-03-07/3, от 21.08.2008 № 03-03-06/1/476 и от 07.09.2007 № 03-03-06/1/649, а также в письмах УФНС России по городу Москве от 15.12.2008 № 19-12/116256, от 07.07.2008 № 20-12/064113 и от 27.12.2007 № 20-12/124839.

Следует также обратить внимание на Решение Арбитражного суда города Москвы от 28.10.2008 № А40-30693/08-35-96.

В Решении рассматривалась ситуация, при которой налоговый орган отказал организации в признании расходов на приобретение услуг по организации поездки за границу (бронирование отеля и приобретение билетов), а также расходов на проживание и проезд. Отказ был мотивирован тем, что организация не представила первичные документы, подтверждающие связь таких расходов с деятельностью, направленной на получение дохода, а также отсутствием авиабилета.

Помимо вышеуказанной цитаты из письма Минфина России суд отметил, что статья 252 НК РФ не запрещает налогоплательщику подтверждать обоснованность понесенных расходов как на основании самих первичных документов, содержащих данные о сумме произведенных расходов (например, договор, акты выполненных услуг, платежное поручение), так и посредством косвенных доказательств о пребывании сотрудника в командировке: приказа, копии паспорта сотрудника о пересечении границы.

Организацией были представлены договор, акт передачи заказа, акт передачи выполненных услуг, приказ о командировании и копия паспорта работника о пересечении государственной границы.

Выводы Арбитражного суда города Москвы были поддержаны Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2009 № 09АП-16422/2008-АК и Постановлением ФАС Московского округа от 23.04.2009 № КА-А40/3578-09.

Следует также отметить, что есть и другое мнение, согласно которому документом, подтверждающим расходы на приобретение электронного билета на самолет, может быть распечатка электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе и посадочный талон.

Такой вывод содержится в письмах Минфина России от 27.12.2007 № 03-03-06/1/893, от 11.10.2007 № 03-03-06/1/717 и от 13.08.2007 № 03-01-10/6-239.

На сегодняшний день, по мнению Минфин России, документами, подтверждающими расходы на приобретение электронного билета на самолет, являются:

- чек контрольно-кассовой техники;
- слипы, чеки электронных терминалов при проведении операций с использованием банковской карты, держателем которой является работник;
- подтверждение кредитного учреждения, в котором открыт работнику банковский счет, предусматривающий совершение операций с использованием банковской карты, проведенной операции по оплате электронного авиабилета;
- или другой документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности;
- распечатка электронного документа - электронная маршрут/квитанция электронного пассажирского билета (электронного авиабилета) на бумажном носителе с одновременным представлением посадочного талона, подтверждающего перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту.

Такой вывод содержится в письмах Минфина России от 10.02.2010 № 03-03-06/1/59, от 05.02.2010 № 03-03-07/4, от 05.02.2010 № 03-03-05/18 и от 18.01.2010 № 03-03-07/2.

СИТУАЦИЯ 4

Каков порядок учета расходов в виде процентов с 1 января 2010 года?

КОММЕНТАРИЙ

Данный вопрос следует разобрать с учетом следующего примера.

Пример:

Организация получила 1 июля 2009 года кредит в размере 400 000 рублей со сроком погашения 15 марта 2010 года под 14 процентов годовых. Условиями договора предусмотрено изменение процентной ставки. Отчетными периодами по налогу для организации признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Так как кредитный договор действовал в 2009 году и действует в 2010 году, необходимо применять положения Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), действовавшее в 2009 году и действующее в 2010 году.

В 2009 году по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (пункт 8 статьи 272 НК РФ).

В 2010 году по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 НК РФ расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (пункт 8 статьи 272 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на коэффициент.

В целях пункта 1 статьи 269 НК РФ в отношении прочих долговых обязательств под ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации понимается ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

В период приостановления действия абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ (с 1 сентября 2008 года по 31 декабря 2009 года) действовал коэффициент 1,5 (Федеральный закон от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

В период приостановления действия абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ (с 1 августа 2009 года по 31 декабря 2009 года) действовал коэффициент 2 (Федеральный закон от 19.07.2009 № 202-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

В период приостановления действия абзаца 4 пункта 1 статьи 269 НК РФ (с 1 января 2010 года по 30 июня 2010 года) в отношении обязательств, возникших до 1 ноября 2009 года, действует коэффициент 2 (Федеральный закон от 27.12.2009 № 368-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налого-

гового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон от 19.07.2009 № 202-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»).

Ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации:

- с 13 июля 2009 года составляла 11%;
- с 10 августа 2009 года составляла 10,75%;
- с 15 сентября 2009 года составляла 10,5%;
- с 30 сентября 2009 года составляла 10%;
- с 30 октября 2009 года составляла 9,5%;
- с 25 ноября 2009 года составляла 9%;
- с 28 декабря 2009 года составляла 8,75%;
- с 24 февраля 2010 года до даты погашения составляла 8,5%.

Следовательно, на 31.09.2009 года расходы в виде процентов, которые организация смогла учесть в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, составили 18 466 рублей (5096 рублей + 13370 рублей), где:

5 096 рублей $((400\ 000 \text{ рублей} \times 10\% \times 1,5) / 365 \text{ дней}) \times 31 \text{ день}$.

13 370 рублей $((400\ 000 \text{ рублей} \times 10\% \times 2) / 365 \text{ дней}) \times 61 \text{ день}$.

На 31.12.2009 года расходы в виде процентов составили 17 644 рубля $((400\ 000 \text{ рублей} \times 8,75\% \times 2) / 365 \text{ дней}) \times 92 \text{ дня}$.

На 31.01.2010 года расходы в виде процентов составили 5 945 рублей $((400\ 000 \text{ рублей} \times 8,75\% \times 2) / 365 \text{ дней}) \times 31 \text{ день}$.

На 28.02.2010 года расходы в виде процентов составили 5 216 рублей $((400\ 000 \text{ рублей} \times 8,5\% \times 2) / 365 \text{ дней}) \times 28 \text{ дней}$.

На 15.03.2010 года расходы в виде процентов составили 2 608 рублей $((400\ 000 \text{ рублей} \times 8,5\% \times 2) / 365 \text{ дней}) \times 14 \text{ дней}$.

Общая сумма расходов в виде процентов составила 49 879 рублей (18 466 рублей + 17 644 рубля + 5 945 рублей + 5 216 рублей + 2 608 рублей).

Конец примера.

СИТУАЦИЯ 5

Как на практике организации следует применять с 1 января 2010 года положение абзаца 5 пункта 5 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации?

КОММЕНТАРИЙ

Положения пункта 2 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) устанавливают составляющие доходов и расходов, определяемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций по операциям как с обращающимися, так и с не обращающимися на организованном рынке ценными бумагами.

Так, доходы от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги.

В свою очередь расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию.

В соответствии с пунктом 5 статьи 280 НК РФ рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

При соблюдении налогоплательщиком порядка, изложенного выше, фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, находящаяся в соответствующем интервале цен, принимается для целей налогообложения в качестве рыночной цены.

Согласно абзацу 5 пункта 5 статьи 280 НК РФ (в редакции Федерального закона от 25.11.2009 № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», вступившего в силу с 1 января 2010 года) в случае реализации (приобретения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной (выше максимальной) цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная (максимальная) цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

Положения вышеуказанного абзаца говорят о том, что в случае если цена реализации ценной бумаги ниже минимальной цены, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг, то организации необходимо корректировать цену реализации ценной бумаги до такой минимальной цены.

Таким образом, в случае если цена реализации ценной бумаги ниже минимальной цены, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг, то доход организации от реализации такой ценной бумаги будет определяться исходя из минимальной цены, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг.

При этом покупатель такой ценной бумаги в случае ее дальнейшей реализации не сможет отразить у себя в расходах минимальную цену, сформировавшуюся на организованном рынке ценных бумаг на дату ее приобретения. Цена приобретения такой ценной бумаги будет признаваться равной фактической цене приобретения данной ценной бумаги.

Пример № 1

Организация приобрела на организованном рынке ценные бумаги в количестве 50 штук по цене 15 000 рублей за одну ценную бумагу. Через определенное время организация принимает решение о реализации таких ценных бумаг по цене 23 000 рублей за одну ценную бумагу. Максимальная и минимальная цены сделок на день реализации ценных бумаг составили 28 000 и 25 000 рублей соответственно. Следовательно, налоговая база по налогу на прибыль организаций по операциям с ценными бумагами будет равна 500 000 рублей $((25\ 000 \times 50) - (15\ 000 \times 50))$.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций по операциям с ценными бумагами у организации, которая приобрела такие ценные бумаги, в случае дальнейшей их реализации по цене 32 000 рублей за одну ценную бумагу будет равна 450 000 рублей $((32\ 000 \times 50) - (23\ 000 \times 50))$.

Конец примера.

Аналогичный вывод о необходимости корректировать цену реализации ценной бумаги до минимальной цены, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг, содержит письмо Минфина России от 10.12.2004 № 03-03-01-04/2/37.

Также положения абзаца 5 пункта 5 статьи 280 НК РФ говорят о том, что в случае если цена реализации ценной бумаги превышает максимальную цену, сформировавшуюся на организованном рынке ценных бумаг, то доходы организации от реализации такой ценной бумаги будут определяться исходя из фактической цены ее реализации.

При этом покупатель такой ценной бумаги в случае ее дальнейшей реализации не сможет отразить у себя в расходах фактическую цену приобретения данной ценной бумаги. Цена приобретения такой ценной бумаги будет признаваться равной максимальной цене, сформировавшейся на организованном рынке ценных бумаг на дату ее приобретения.

Пример № 2

Организация приобрела на организованном рынке ценные бумаги в количестве 50 штук по цене 15 000 рублей за одну ценную бумагу. Через определенное время организация принимает решение о реализации таких ценных бумаг по цене 23 000 рублей за одну ценную бумагу. Максимальная и минимальная цены сделок на день реализации ценных бумаг составили 19 000 и 17 000 рублей соответственно. Следовательно, налоговая база по налогу на прибыль организаций по операциям с ценными бумагами будет равна 400 000 рублей $((23\ 000 \times 50) - (15\ 000 \times 50))$.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций по операциям с ценными бумагами у организации, которая приобрела такие ценные бумаги, в случае дальнейшей их реализации по цене 32 000 рублей за одну ценную бумагу будет равна 650 000 рублей $((32\ 000 \times 50) - (19\ 000 \times 50))$.

Конец примера.

Следует также отметить, что и до внесения изменений в абзац 5 пункта 5 статьи 280 НК РФ Минфин России придерживался аналогичного мнения (письмо Минфина России от 21.03.2006 № 03-03-04/1/269).

СИТУАЦИЯ 6

Организация осуществляет расходы на страхование своих работников от несчастных случаев на транспорте. Учитываются ли такие расходы для целей налогообложения прибыли организаций?

КОММЕНТАРИЙ

При ответе на вышеуказанный вопрос следует обратить внимание на следующее.

Согласно пункту 6 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ.

Статьей 263 НК РФ установлены расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование.

В соответствии с пунктом 1 статьи 263 НК РФ расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по видам добровольного имущественного страхования, перечисленным в пункте 1 статьи 263 НК РФ.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 263 НК РФ расходы на добровольное имущественное страхование включают страховые взносы по видам добровольного имущественного страхования, если в соответствии с законодательством Российской Федерации такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Добровольное страхование от несчастных случаев на транспорте не является условием осуществления организацией своей деятельности.

Кроме того, такое страхование не является обязательным видом страхования, а также не относится к видам добровольного страхования, расходы на которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций.

Таким образом, расходы в виде страховых взносов по договорам страхования от несчастных случаев на транспорте не могут учитываться в составе расходов организации для целей налогообложения прибыли организаций.

Аналогичного мнения придерживается ФАС Уральского округа в своем Постановлении от 30.01.2008 № Ф09-57/08-С3.

Судом была рассмотрена ситуация, при которой организация осуществила расходы на страхование своих командированных работников от несчастных случаев на транспорте.

Вывод в отношении неправомерного учета вышеуказанных расходов суд сделал на основании того, что такие расходы не отражены в статьях 255, 263, 264, 270 и 291 НК РФ.

СИТУАЦИЯ 7

Что следует понимать под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, для целей статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в целях главы 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов су-

существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные:

- в той же валюте;
- на те же сроки;
- в сопоставимых объемах;
- под аналогичные обеспечения.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

Следует отметить, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Получается, что организации необходимо расшифровать (определить, что следует понимать под тем или иным критерием) и закрепить в учетной политике для целей налогообложения каждый из вышеперечисленных критериев сопоставимости. Законодательно никаких ограничений в отношении расшифровки и закрепления в учетной политике для целей налогообложения таких критериев сопоставимости на сегодняшний день нет. Следовательно, организация может самостоятельно на свое усмотрение их расшифровать и закрепить. Например:

- критерий валюта – долговые обязательства, выраженные в рублях;
- критерий срок – долговые обязательства, полученные на срок от двух до трех лет;
- критерий сопоставимый объем – долговые обязательства, размер которых варьируется от 100 000 рублей до 1 000 000 рублей;
- критерий аналогичное обеспечение – долговые обязательства, в обеспечение которых предоставляются ценные бумаги.

Следует также отметить, что долговые обязательства, полученные от юридических и физических лиц, не признаются долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях (письма Минфина России от 21.04.2009 № 03-03-06/1/268 и от 05.05.2010 № 03-03-06/2/83).

Критерии сопоставимости применяются организацией только в случае закрепления в учетной политике для целей налогообложения порядка определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях.

Пример

Отчетными периодами по налогу на прибыль организаций для организации признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Организация закрепила в учетной политике для целей налогообложения порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях. Также организация расшифровала и закрепила в учетной политике для целей налогообложения следующие критерии сопоставимости:

- критерий валюта – долговые обязательства, выраженные в рублях;
- критерий срок – долговые обязательства, полученные на срок от одного до трех лет;
- критерий сопоставимый объем – долговые обязательства, размер которых варьируется от 100 000 рублей до 500 000 рублей;
- критерий аналогичное обеспечение – долговые обязательства, в обеспечение которых предоставляется недвижимое имущество.

Организацией в течение квартала получены следующие кредиты:

- 1) 200 000 рублей под 15% годовых на 2 года под обеспечение – земельный участок;
- 2) 500 000 рублей под 20% годовых на 3 года под обеспечение – земельный участок;

- 3) 500 000 рублей под 18% годовых на 1 год под обеспечение – земельный участок;
 4) 700 000 рублей под 22% годовых на 2 года под обеспечение – земельный участок.

Следовательно, кредиты с 1 по 3 являются кредитами, полученными на сопоставимых условиях. Кредит 4 не является кредитом, полученным на сопоставимых условиях.

Поскольку организацией в учетной политике для целей налогообложения закреплен порядок определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях, то для определения по первым трем кредитам предельной величины процентов, признаваемых расходом, организации необходимо определить такой средний уровень процентов.

Он будет равен 22% $((200\ 000 \times 0,15) + (500\ 000 \times 0,2) + (500\ 000 \times 0,18)) / (200\ 000 + 500\ 000 + 500\ 000) \times 1,2$.

Зная данный средний уровень процентов, организации необходимо посчитать предельную величину процентов, признаваемых расходом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Следовательно, по кредиту 4, не являющемуся полученным на сопоставимых условиях, предельную величину процентов, признаваемых расходом, организации необходимо определить исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на коэффициент.

Следует также отметить, что в случае закрепления порядка определения предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях, порядок учета предельной величины процентов, признаваемых расходом, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на коэффициент, может применяться только при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях. Если долговое обязательство выдано в том же квартале на сопоставимых условиях, то ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенная на коэффициент, не может быть использована при определении предельной величины процентов, признаваемых расходом.

Такой вывод содержится в письме Минфина России от 05.05.2010 № 03-03-06/2/83.

Это значит, что по первым трем кредитам предельную величину процентов, признаваемых расходом, организация не может определить исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на коэффициент.

Конец примера.

СИТУАЦИЯ 8

Организация для своих работников приобрела электрический чайник. Вправе ли организация учесть расходы на его приобретение для целей налогообложения прибыли организаций?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), 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.

Прямой нормы, позволяющей организации учесть расходы на приобретение электрического чайника для своих работников для целей налогообложения прибыли организаций, НК РФ не предусмотрено.

Вместе с тем, следует обратить внимание на положение подпункта 7 пункта 1 статьи 264 НК РФ, в соответствии с которым к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами осуществляется, в частности, трудовым законодательством (включая законодательство об охране труда), состоящим из Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), иных федеральных законов и законов субъектов Российской Федерации, содержащих нормы трудового права.

В соответствии с положениями статьи 163 ТК РФ работодатель обязан обеспечить нормальные условия для выполнения работниками норм выработки. К таким условиям, в частности, относятся условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

Понятие условий труда установлено положениями статьи 209 ТК РФ. Так, под условиями труда следует понимать совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, оказывающих влияние на работоспособность и здоровье работника.

Также, в соответствии с положениями статьи 22 ТК РФ, работодатель обязан, в частности, обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Обеспечение санитарно-бытового и лечебно-профилактического обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда возлагается на работодателя. В этих целях работодателем по установленным нормам оборудуются, в частности, санитарно-бытовые помещения, а также помещения для приема пищи (статья 223 ТК РФ).

Для экономического обоснования, необходимого для учета расходов на приобретение электрического чайника в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, организации необходимо принять во внимание вышеуказанные положения ТК РФ.

Таким образом, расходы на приобретение электрического чайника для своих работников могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

Аналогичный вывод можно сделать из Постановления ФАС Московского округа от 30.10.2009 № КА-А40/11455-09.

Суд отметил, что расходы на приобретение электрочайника связаны с необходимостью создания работникам нормальных условий труда в соответствии с трудовым законодательством, носят производственный характер и правомерно учтены организацией при исчислении налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации.

СИТУАЦИЯ 9

Каков порядок учета убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде?

КОММЕНТАРИЙ

Вначале следует отметить, что по вышеуказанной ситуации часто возникают противоречия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) установлено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения).

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 265 НК РФ в целях главы 25 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных статьей 283 НК РФ (пункт 8 статьи 274 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 283 НК РФ установлено, что налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или 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).

Следует также отметить, что данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу (статья 313 НК РФ).

По мнению налоговых органов, убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, следует рассматривать как ошибки или искажения.

Анализ норм подпункта 1 пункта 2 статьи 265 НК РФ в его системной взаимосвязи со статьями 54 и 81 НК РФ показывает, что речь может идти только о тех видах ошибок в исчислении налоговой базы, период совершения которых определить невозможно, в том случае если при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, возможно определить период совершения ошибок (искажений), перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки согласно статье 54 НК РФ, а убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, не учитываются для целей налогообложения прибыли текущего отчетного (налогового) периода.

По мнению судов, статьей 265 НК РФ установлено специальное правило определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на прибыль и статья 54 НК РФ, содержащая общие положения, в данной ситуации применяться не может. Данная норма налогового законодательства убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде, не рассматривает как ошибки или искажения, а придает им статус расходов, понесенных налогоплательщиком, и соответственно имеющему право уменьшить на их сумму налоговую базу.

Чтобы учесть тот или иной расход при определении налоговой базы необходимо иметь в наличии все необходимые документы, подтверждающие его осуществление. Если организация не имеет в распоряжении каких-либо из документов, то она не имеет право уменьшать налоговую базу за тот отчетный период, к которому относятся расходы.

После получения от контрагентов необходимых документов, налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу того налогового периода, в котором были получены документы, согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 265 НК РФ.

Вышеуказанные выводы налоговых органов и судов содержатся, в частности, в Постановлении ФАС Московского округа от 08.09.2008 № КА-А40/8309-08-2.

СИТУАЦИЯ 10

Организация, деятельность которой связана с реализацией подакцизных товаров, осуществляет расходы на рекламу, которые учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации. Включается ли акциз в выручку от реализации?

КОММЕНТАРИЙ

В соответствии с подпунктом 28 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности

налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 264 НК РФ расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах втором - четвертом пункта 4 статьи 264 НК РФ, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Пунктами 1 и 2 статьи 249 НК РФ установлено, что в целях главы 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) (пункт 1 статьи 248 НК РФ).

Таким образом, анализируя положения пунктов 1 и 2 статьи 249 НК РФ и пункта 1 статьи 248 НК РФ можно сделать вывод о том, что акциз не включается в выручку от реализации.

Аналогичный вывод можно сделать из письма УМНС по городу Москве от 24.08.2004 № 26-12/55111, письма Минфина России от 07.06.2005 № 03-03-01-04/1/310 и Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2009 № А40-10928/09-126-44.

Косвенное подтверждение вышесказанному содержится в отмененном положении Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» из которого следует, что прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг) (пункт 3 статьи 2 вышеуказанного Закона Российской Федерации).

Также на данный порядок определения выручки от реализации обратил внимание Президиум ВАС Российской Федерации в своем Постановлении от 28.03.2000 № 6776/98.

Следует отметить, что есть и другое мнение, согласно которому акциз включается в выручку от реализации. Такое мнение содержится в Постановлении ФАС Московского округа от 02.12.2009 № КА-А40/11461-09-2.

Суд указал на то, что поскольку организация реализует подакцизные товары, в составе цены которых содержится акциз, то соответственно поступления, связанные с расчетами за реализованный товар (выручка от реализации), также включает в себя акциз.

Суд отметил, что пункт 4 статьи 264 НК РФ содержит прямое указание на использование при расчете размера нормируемых расходов на рекламу, а именно, порядка определения выручки от реализации, а не дохода от реализации. Организация правильно применяло данное положение, исходя из его буквального смысла, используя определение выручки от реализации согласно пункту 2 статьи 249 НК РФ, не исключая акциз из состава выручки от реализации.



ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА

ФНС России, г. Санкт-Петербург
ул. Торжковская 10, тел.: (812) 492-79-63

Лицензия на право ведения образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования от 17.06.2008 серия А № 101861 Рег. № Д818

ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА ПО ПРОГРАММЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ» 520 ЧАСОВ

Стоимость обучения – 35 000 руб.

**(Дополнительно к высшему
и среднему специальному образованию)**

Целью курса является овладение современными методами налогообложения. По окончании курсов проводится аттестация и выдается диплом о профессиональной переподготовке.

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ.

Условия проведения курсов:

- Занятия проводятся по адресу: ул. Торжковская 10.
- Начало занятий – по мере комплектования групп.
- Режим занятий – 2 раза в неделю по 4 академических часа.
- Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.
- Занятия проводят штатные преподаватели Центра подготовки персонала, специалисты УФНС России по Санкт-Петербургу, преподаватели Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета.

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:

т/ф 492-79-63, 496-18-35
[http://: www.nalog-edu.ru](http://www.nalog-edu.ru)

На правах рекламы



ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА

ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

Санкт-Петербург, ул. Торжковская, 10, тел.: (812) 492-79-63

ЛИЦЕНЗИЯ НА ПРАВО ВЕДЕНИЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СФЕРЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ ОТ 17.06.2008 СЕРИЯ А № 101861 РЕГ. № Д818

ПРИМЕНЕНИЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН)

14 часов – 5 000 руб. (в т.ч. НДС)

- **Вопросы перехода на УСН.**
- **Применение УСН.**
- **Расходы, учитываемые при УСН.**
- **Ведение Книги учета доходов и расходов.**
- **Налоговая декларация.**
- **Вопросы бухгалтерского учета при УСН.**

Курс ведет Морозова Л.А.
советник государственной гражданской службы
Российской Федерации 2 класса

Условия проведения курсов:

- ◆ Начало занятий – по мере комплектования групп.
- ◆ Занятия – вечерние по рабочим дням, 3 раза в неделю с 17.00.
- ◆ По окончании курса выдается удостоверение установленного образца.
- ◆ Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.

ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:

(т/ф) 492-79-63, 496-18-35

<http://www.nalog-edu.ru>

На правах рекламы