

НИКАКИХ  
ПРОБЛЕМ

Ю.А. Лукаш

# Как оптимизировать расходы в целях развития бизнеса

- Экономическая обоснованность расходов
- Экономия на платежах по налогу на прибыль путем признания косвенных расходов вместо прямых
- Списание отдельных видов расходов
- Резервы расходов как инструмент налоговой оптимизации



ГРОСС  
MEDIA

ИНСТРУКЦИЯ ПО ВЫЖИВАНИЮ

## КАК ОПТИМИЗИРОВАТЬ РАСХОДЫ В ЦЕЛЯХ РАЗВИТИЯ БИЗНЕСА

Ю.А.Лукаш

### ВВЕДЕНИЕ

Фирме выгоднее как можно большую часть расходов признать в составе косвенных, поскольку их в отличие от прямых можно включить в расчет налога на прибыль сразу - в том же периоде, в котором они возникли, тогда как списание прямых расходов может затянуться на длительный период.

Прошлым летом в главу 25 Налогового кодекса РФ были внесены изменения. Благодаря поправкам с нового года организации вправе самостоятельно устанавливать в налоговом учете перечень прямых затрат. А соответственно и косвенных. Однако это не значит, что фирма может заявить, что все ее расходы исключительно косвенные, и уменьшать налоговую базу отчетного месяца на всю сумму расходов сразу. Об этом высказывался и Минфин России в письме от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/60.

Задача перевода части или даже всех прямых затрат в косвенные сравнительно несложно решается в фирмах, где есть структурные подразделения, и каждое (или только некоторые) из них вносит свою лепту в производство фирмой продукции или выполнение работ. Важно отметить, что речь идет о любых подразделениях, а не только об обособленных. Так, если имеются, например, три отдела, то заказ на выполнение некой работы начинает делать первый отдел, а закончив свою часть работы, передает ее результат второму отделу, который, в свою очередь, выполняет свою часть работы и результат ее передает третьему, который работу заканчивает. Готовый результат фирма передает заказчику. На каждом из трех этапов возникают расходы, которые статья 318 Налогового кодекса РФ относит к прямым, - это используемые каждым из отделов для выполнения своей части работы материалы, зарплата работников, начисленный на нее ЕСН и амортизация оборудования. Вместе с тем эти же расходы "вписываются" в рамки подпункта 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ, которым к косвенным материальным затратам отнесены расходы на выполнение работ и оказание услуг производственного характера для фирмы ее структурными подразделениями - такими работами и услугами, в частности, является выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, а также по выполнению работ и оказанию услуг.

Все отделы фирмы могут производить отдельные операции по выполнению заказанной ей работы, то есть выполнять работы производственного характера. Поэтому приходящиеся на каждый из отделов фирмы материалы, зарплату, ЕСН и амортизацию можно с равными основаниями отнести к двум группам расходов - прямым и косвенным, а согласно пункту 4 статьи 252 Налогового кодекса РФ право выбора группы расходов в таких случаях принадлежит фирме. Для усиления позиции лучше закрепить право выбора еще и в учетной политике. Таким образом, если фирма решит, что будут указанные затраты относить к косвенным, то при выполнении работы у нее вообще не возникает прямых затрат. Однако такой метод применим для подразделений, не создающих полуфабрикаты, которые другие отделы потом используют для производства готовой продукции, поскольку произведенный одним из отделов (цехов) полуфабрикат нельзя считать результатом выполненной им для другого отдела работ - в этом случае между отделами передается результат производства, тогда как в подпункте 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ речь идет об отдельных операциях по производству. Иными словами, изложенный способ не подходит и фирмам с подразделениями, каждое из которых производит уже законченный продукт, продаваемый потом фирмой на сторону.

## Глава 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОБОСНОВАННОСТЬ РАСХОДОВ

Как известно, в соответствии со статьей 247 Налогового кодекса РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В силу пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В пункте 1 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" установлено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В силу статьи 52 Налогового кодекса РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (пункт 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ). Следовательно, первичные учетные документы должны иметься у налогоплательщика, прежде всего, непосредственно в период составления налоговой декларации. Отсутствие указанных документов на момент налоговой проверки не может являться безусловным основанием для вывода об отсутствии документального обоснования понесенных расходов. Несоблюдение налогоплательщиком требования по сохранности первичных документов само по себе не является объектом налогового правонарушения (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13 октября 2005 г. N A79-1613/2005).

Из пункта 2 статьи 252 Налогового кодекса РФ следует, что 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. В расходы, связанные с производством и реализацией, подпункты 5 и 6 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса РФ включают расходы по оплате труда и "прочие расходы, связанные с производством и реализацией", перечень которых приведен в статье 264 Налогового кодекса РФ. В частности, к ним относятся расходы налогоплательщика на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации, расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством Российской Федерации. А также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 августа 2005 г. N A42-8826/04).

Очень важным представляется вывод судей о том, что экономическая оправданность не равнозначна экономической эффективности, поскольку последняя отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем. Налогообложение строится на количественных показателях, получивших отражение в бухгалтерском или налоговом учете (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28 июля 2005 г. N A28-3008/2005-76/15).

Законодательством установлены два общих критерия для принятия затрат, понесенных организацией, к вычету в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль:

- расходы должны быть документально обоснованы, то есть подтверждены с использованием документов, оформленных в соответствии с законодательством;
- расходы должны быть обоснованными, то есть экономически оправданными.

Судьи считают, что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода. То есть обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика, причем принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 ноября 2003 г. N A56-11030/03).

Анализ арбитражной судебной практики показывает, что при определении экономической обоснованности отнесения тех или иных затрат на расходы для целей налогообложения экономическое содержание деятельности налогоплательщика, с точки зрения судов, зачастую преобладает над теми формальностями, которые с этой деятельностью связаны. Например, для этих целей не принимается во внимание, кто формально выступает в качестве стороны в

правоотношениях, ведущих к возникновению этих затрат. В частности, суд признал правомерным отнесение на расходы затрат, связанных с текущим ремонтом основных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, которые были переданы в аренду агенту, уполномоченному заключать договоры субаренды этих основных средств с третьими лицами, а также заключать договоры подряда на текущий ремонт арендованных основных средств. Такой вывод приведен в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16 июня 2003 г. N А56-29343/02.

Хорошей иллюстрацией превалирования содержания над формой при определении правомерности отнесения тех или иных затрат на расходы для целей налога на прибыль является отсутствие обусловленности экономической оправданности затрат, произведенных в отношении какого-либо имущества, наличием зарегистрированных прав налогоплательщика на это имущество. В частности, в суде рассматривалось дело, связанное с тем, что организация в целях реконструкции принадлежащего ей здания вынуждена была осуществить перенос газопровода, принадлежавшего другому юридическому лицу, что было необходимо для начала работ по реконструкции имущества, принадлежавшего налогоплательщику. Суд признал отнесение данных затрат на расходы обоснованным, указав, что согласно действующему законодательству о налогах и сборах отнесение затрат на уменьшение налогооблагаемых доходов связано не с юридическими правами налогоплательщика на имущество, применительно к которому данные расходы понесены, а с характером самих расходов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 сентября 2003 г. N А56-5923/03).

Думается, закономерен вывод о том, что любые расходы, обуславливающие осуществление налогоплательщиком своей деятельности в соответствии с действующим законодательством, должны признаваться экономически оправданными.

В рамках рассматриваемого круга вопросов обратим внимание на одно, на первый взгляд, парадоксальное мнение судей - вычитаемость тех или иных затрат не обусловлена их законностью. Например, нарушения законодательства о рекламе не влияют на правомерность принятия затрат по данной рекламе к вычету (Постановление ФАС Московского округа от 18 ноября 2003 г. N КА-А40/9281-03).

Изложенное выше по существу одновременно свидетельствует также и о недопустимости непродуманного подхода к оформлению своих взаимоотношений с поставщиками или потребителями товаров (работ, услуг), а также о том, что положения заключаемых с ними договоров отнюдь не лишены в налоговых спорах всякого правового значения, поскольку во многих случаях содержание таких документов может существенно облегчить отстаивание налогоплательщиком собственной позиции и наоборот. Дело в том, что указание в договоре с поставщиком или клиентом на те или иные расходы, которые налогоплательщик обязуется понести, само по себе уже рассматривается как свидетельство того, что данные расходы связаны с деятельностью налогоплательщика. Именно из содержания тех или иных документов суд в конечном итоге и устанавливает все необходимые для разрешения дела обстоятельства. Поэтому отсутствие согласованности в документах может оказаться не в пользу налогоплательщика.

Особо отметим также еще один принцип, сложившийся в судебной практике: оценка производственной необходимости (целесообразности) произведенных затрат в целом правового значения не имеет - важно лишь их целевое назначение. Поясним, что речь идет не об оценке экономического эффекта произведенных затрат, а об их предметной необходимости (нужно ли вообще налогоплательщику производить данные затраты для того, чтобы осуществлять свою деятельность, или можно обойтись без этого). Например, затраты, связанные с текущим ремонтом сдаваемых в аренду помещений, являющихся источником дохода налогоплательщика, будут являться экономически оправданными (обоснованными) вне зависимости от того, могли бы указанные помещения использоваться по назначению без осуществления такого ремонта или нет.

В качестве еще одного критерия оправданности произведенных затрат может рассматриваться экономическая выгода, полученная от экономии на других затратах.

На основе обобщения сложившейся арбитражной практики при определении оправданности затрат с точки зрения законодательства о налоге на прибыль можно сделать вывод и констатировать необходимость учитывать, в частности, следующие факторы:

- связь произведенных расходов с деятельностью налогоплательщика;
- обусловленность произведенных расходов наличием установленных законодательством требований для осуществления налогоплательщиком своей деятельности;
- наличие положительного экономического эффекта, вызванного произведенными расходами: увеличение дохода либо сокращение других расходов.

### 1.1. Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы

По общему правилу в целях налогообложения по налогу на прибыль принимаются только обоснованные и документально подтвержденные затраты организации (статья 252 Налогового кодекса РФ). В тех же целях к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности (статья 265 Налогового кодекса РФ):

- в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделке уступки права требования.

Под обоснованными расходами в целях применения положений налогового законодательства понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными расходами - затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Кроме того, законодательно установлено еще одно условие для признания расходов в целях налогообложения по налогу на прибыль - расходы должны быть произведены в рамках осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Одним из главных условий для принятия расходов в уменьшение налоговой базы является их экономическая оправданность.

Под экономически оправданными расходами понимаются затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе (статья 5 Гражданского кодекса РФ). Обычаи делового оборота, противоречащие обязательным для участников соответствующего отношения положениям законодательства или договору, не применяются.

Порядок оформления документов должен быть предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.

В рамках организуемого каждым налогоплательщиком, в соответствии с требованиями статьи 313 Налогового кодекса РФ, налогового учета для подтверждения производимых расходов применяются первичные учетные документы, включая справку бухгалтера. Так как специальных требований к первичным учетным документам глава 25 Налогового кодекса РФ не предъявляет, в этой части должны применяться нормы законодательства о бухгалтерском учете. Согласно статье 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в редакции последующих изменений и дополнений) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны в обязательном порядке оформляться оправдательными документами. Такие документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет и осуществляется сплошное документирование операций. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Полномочия по утверждению первичных документов возложены на Госкомстат России (в настоящее время - Федеральная служба государственной статистики, или сокращенно - Росстат) Постановлением Правительства РФ от 8 июля 1997 г. N 835 "О первичных учетных документах".

На сегодняшний день утверждены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

- по учету труда и его оплаты - Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1;

- по учету объектов основных средств - Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7;
- авансового отчета (форма N АО-1) - Постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. N 55;
- по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения - Постановлением Росстатагентства от 9 августа 1999 г. N 66;
- по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин, по учету торговых операций (общие), по учету торговых операций при продаже товаров в кредит, по учету торговых операций в комиссионной торговле, по учету операций в общественном питании - Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. N 132;
- по учету кассовых операций и результатов инвентаризации - Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88;
- по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте - Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78;
- по учету нематериальных активов, материалов, работ в капитальном строительстве - Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а (в редакции изменений и дополнений);
- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья - Постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. N 68.

Требования по применению вышеуказанных форм первичной учетной документации распространены на юридические лица всех форм собственности.

Письмом Госкомстата России от 10 апреля 2003 г. N КЛ-01-21/1381 согласованы специализированные формы первичной учетной документации, разработанные для применения организациями, занимающимися ведением сельскохозяйственного производства. Указанные формы в установленном порядке доведены Приказом Минсельхоза России от 16 мая 2003 г. N 750 "Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации".

Приказом Государственной хлебной инспекции при Правительстве Российской Федерации от 8 апреля 2002 г. N 29 "Об утверждении Порядка учета зерна и продуктов его переработки" утвержден согласованный с Минсельхозом России и Госкомстатом России Альбом отраслевых форм учетных документов зерна и продуктов его переработки.

Согласно Порядку, утвержденному Постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20 "Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации" хозяйствующие субъекты вправе при необходимости вносить в унифицированные формы первичной учетной документации дополнительные реквизиты, но при соблюдении следующих условий:

- не допускается вносить дополнительные реквизиты в формы по учету кассовых операций;
- все реквизиты утвержденных унифицированных форм документации должны быть оставлены без изменения (включая код, номер формы, наименование документа), удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается;
- вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации;
- форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться;
- при изготовлении бланочной продукции на основе унифицированных форм первичной учетной документации допускается вносить изменения в части расширения и сужения граф и строк с учетом значимости показателей, включения дополнительных строк (включая свободные) и вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации.

Если для оформления каких-либо производимых организацией финансово-хозяйственных операций формы первичных документов не утверждены, она вправе самостоятельно разработать формы первичных документов и утвердить их своей учетной политикой (пункт 2 статьи 9 Федерального закона N 129-ФЗ, пункт 5 ПБУ 1/98). При этом такие документы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Пункт 13 Положения по ведению бухгалтерского учета дополняет перечень обязательных реквизитов расшифровкой личных подписей должностных лиц, подписавших документ, а также кодом формы.

Определенные требования предъявляются также и к реквизитам бланков строгой отчетности. Они приведены в письмах Минфина России от 23 августа 2001 г. N 16-00-24/70 "О документах строгой отчетности при осуществлении денежных расчетов с населением", от 26 декабря 2002 г. N 16-00-24/61 "О проставлении идентификационного номера налогоплательщика", а также в письме МНС России от 15 апреля 2002 г. N АС-6-06/476.

Соблюдение правил документального оформления хозяйственных операций в ряде случаев приобретает важнейшее значение. Например, если организацией были оплачены какие-либо работы (услуги), а в качестве подтверждения произведенных расходов другой стороной выдана квитанция, представляющая собой документ, заменяющий чек ККТ, то такой документ должен быть оформлен с учетом предъявляемых к нему требований. Если оказывающая работу (услугу) сторона выдает квитанцию, не отвечающую предъявляемым требованиям, уполномоченным представителем организации должны быть предъявлены требования о выдаче документов, отвечающих предъявляемым к ним требованиям.

## 1.2. Кратко о существенном в отношении экономической обоснованности расходов

Некоторые обстоятельства, существенные в отношении экономической обоснованности расходов, на основании принятых при рассмотрении споров между налоговыми органами и налогоплательщиками арбитражными судами решений в пользу налогоплательщиков кратко могут быть изложены следующим образом:

- термин "экономическая оправданность" является оценочной категорией, а это значит, что при возникновении сомнений в оправданности произведенных расходов налоговый орган в силу статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ должен доказать данное обстоятельство. В частности, налоговый орган должен показать отрицательные последствия произведенных налогоплательщиком расходов для финансово-экономической деятельности предприятия (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 декабря 2004 г. по делу N А52/2702/2004/2);

- поскольку критерии оценки экономической оправданности затрат законодателем не установлены, содержание этой нормы позволяет оценивать затраты каждого налогоплательщика на предмет возможности принятия их в целях налогообложения индивидуально, исходя из конкретных обстоятельств финансово-экономической деятельности налогоплательщика (Постановление ФАС Центрального округа от 17 августа 2004 г. по делу N А08-2355/04-21-16);

- экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов должна определяться хозяйственной деятельностью предприятия, направленной на получение дохода (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28 апреля 2004 г. N Ф04/2234-465/А46-2004);

- обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, т.е. обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2004 г. N А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1);

- обращаясь к статье 2 Гражданского кодекса РФ, согласно которой предпринимательская деятельность осуществляется коммерсантом на свой страх и риск, можно сделать вывод, что налогоплательщик как субъект предпринимательской деятельности вправе самостоятельно определять наличие экономической выгоды от понесенных расходов (Постановление ФАС Московского округа от 7 июня 2004 г. N КА-А40/4482-04);

- расход обоснован, если без него предприятие не получит дохода. Определение рациональности тех или иных расходов относится к хозяйственной деятельности организации (Постановление ФАС Поволжского округа от 17 августа 2004 г. N А55-14330/03-5);

- "довод налогового органа получил оценку судебных инстанций, обоснованно указавших на то, что, по смыслу статьи 252 Налогового кодекса РФ, экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, т.е. обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика. Кроме того, принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период (п. 8 ст. 274 Налогового кодекса РФ)" (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 2 августа 2004 г. N А56-1475/04, извлечение);

- расходы, связанные с применением нормативных актов, а также с оплатой транспортных услуг по доставке товаров, информационно-консультационных услуг, услуг сертификации, страховых взносов от несчастных случаев, являются неотъемлемой частью процесса розничной

торговли, без которой осуществление торговли невозможно (Постановление ФАС Уральского округа от 27 октября 2004 г. N Ф09-4454/04-АК). Таким образом, если расходы произведены налогоплательщиком в силу положений закона или условий договора, шансы доказать их обоснованность значительно повышаются;

- налогоплательщик самостоятельно должен показать и подтвердить последствия для финансово-экономической деятельности предприятия, не надеясь, что налоговый орган не сможет доказать в суде необоснованность затрат (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 января 2004 г. N А11-4426/2003-К2-Е-1961 и Постановление ФАС Уральского округа от 15 июля 2004 г. N Ф09-2757/04-АК);

- налогоплательщик как субъект предпринимательской деятельности вправе самостоятельно определять наличие экономической выгоды от приобретения оборудования, а необходимость приобретения оборудования вызвана пожеланиями покупателя (Постановление ФАС Московского округа от 7 июня 2004 г. N КА-А40/4482-04);

- налогоплательщик как субъект предпринимательской деятельности вправе самостоятельно определять наличие экономической выгоды от результатов оказанных консультационных услуг (Постановление ФАС Центрального округа от 17 декабря 2004 г. N А36-138/2-04);

- по смыслу статьи 252 Налогового кодекса РФ любое получение налогоплательщиком доходов обусловлено несением им расходов, и полное их исключение из полученных доходов, хотя и увеличит налоговую базу, однако не соответствует характеру предпринимательской деятельности и действующему налоговому законодательству (Постановление ФАС Московского округа от 5 ноября 2004 г. по делу N КА-А40/10061-04).

### 1.3. Как обосновать неочевидные затраты

Статья 252 Налогового кодекса РФ жестко связывает расходы, которые можно учитывать при налогообложении прибыли, с их документальным подтверждением и экономической обоснованностью. И если определение "документально подтвержденные" особых разночтений не вызывает, то понятие "экономически обоснованные" можно трактовать по-разному.

Обоснованность определяется как "экономическая оправданность затрат, оценка которых выражена в денежной форме" (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Как правило, под определение "необоснованные расходы" налоговые чиновники подводят затраты по договорам, связанным с оказанием маркетинговых, консультационных, информационных и других услуг подобного рода, потому что именно такими договорами чаще всего маскируются так называемые "откаты", тогда как выгода от таких сделок не всегда очевидна.

Риск, что затраты по таким сделкам будут оспорены, повышается, если предмет такого договора не связан напрямую с хозяйственной деятельностью организации.

Другим фактором риска является возможный отрицательный результат маркетинговых исследований.

Эффект от информационных услуг не бывает единовременным, а это налоговых чиновников как раз и не устраивает. Однако судьи могут проанализировать ситуацию глубже и признать затраты налогоплательщика обоснованными, даже если экономический эффект наступит спустя какое-то время либо окажется длящимся во времени (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 августа 2004 г. по делу N А79-517/2004-СК1-522).

Поводом для претензий бывает и кажущаяся несоразмерность затрат и доходов.

Поскольку Налоговый кодекс РФ не устанавливает, каким должно быть соотношение затрат и финансовых результатов, чтобы расходы считались экономически обоснованными, единственная возможность оспорить размер издержек - доказать, что стоимость консультационных услуг не соответствует рыночному уровню (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 июля 2005 г. по делу N А05-12199/03-10).

При заключении договоров на оказание каких-либо услуг следует обращать внимание и на то, существует ли в штате организации-заказчика работник, в должностные обязанности которого входят схожие функции. Если существует, то велика вероятность, что затраты по такому договору будут исключены из состава расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Причем в зависимости от конкретных обстоятельств дела неудача может поджидать организацию и в суде (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19 января 2005 г. по делу N Ф04-9490/2004(7725-А45-25)).

Кстати, обосновать затраты по сделкам с неочевидной прибылью поможет аналитический отчет, составленный специалистом. Сопоставлять потенциальные доходы, понесенные расходы и полученную экономию в этом документе следует не по каждой операции в отдельности, а в целом по конечному результату.

При заключении договоров на оказание информационных услуг надо стараться максимально точно описать предмет сделки, ее цель, перечень работ, которые должен выполнить контрагент, ожидаемый результат, а также форму и способ отчетности перед заказчиком.



Разумеется, если какие-то сделки налоговому чиновнику покажутся сомнительными, это вовсе не означает, что затраты по ним обязательно будут вычеркнуты из налоговой себестоимости - у организации всегда остается возможность доказывать свою правоту, но позаботиться о доказательствах нужно заранее. Прежде всего, следует четко определять предмет договора. Чем конкретнее в нем будут прописаны действия исполнителя, тем лучше. Тщательная регламентация целей и предмета сделки поможет и в том случае, если в штате организации есть работники, чьи обязанности аналогичны тем, которые поручены стороннему исполнителю. В такой ситуации надо только немного видоизменить условия трудового договора, и основания для признания расходов обоснованными уже будут. Например, если по должностной инструкции работник обязан обеспечивать юридическое сопровождение сделок фирмы, то в договоре, заключенном со сторонним юристом, должны быть иные формулировки, типа "правовая экспертиза заключаемых контрактов", "оценка юридических последствий совершаемых сделок" и т.п. Если же обязанности специалиста, привлеченного со стороны, все-таки полностью дублируют функции штатного работника, в договоре следует особо отметить более высокую компетенцию первого. Для этого нужно сослаться на документы о его образовании, стаж работы, рекомендации других предприятий, пользовавшихся услугами специалиста, и приложить к договору копии. Кроме того, дополнительно целесообразно подчеркнуть сложность порученной работы, ее значительный объем, сжатые сроки исполнения и т.п.

Как правило, в тех случаях, когда требуются дополнительные знания или когда привлеченный человек собирает информацию (представляет интересы организации) в тех регионах, где у нее нет филиалов, судьи признают затраты обоснованными (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 мая 2005 г. по делу N A19-29167/05-15-Ф02-2104/05-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 16 марта 2005 г. по делу N Ф04-1184/2005(9166-A46-35), ФАС Московского округа от 24 июня 2005 г. по делу N КА-A40/5587-05).

По сделкам с неочевидной прибылью сложнее всего доказать оправданность затрат, поскольку это, как правило, сложные сделки, результат которых можно оценить только комплексно, сопоставив потенциальные доходы, понесенные расходы и полученную экономию не по каждой операции в отдельности, а в целом, по конечному результату. Чтобы обезопасить фирму от налоговых претензий, в таких ситуациях надо максимально "высветить" конечную выгоду, получаемую от сделки. Объяснить, почему затратный, на первый взгляд, договор реально нацелен на эффективность, проще всего в отдельном документе, оформить который можно в виде экономического обоснования, отчета работника (подразделения), ответственного за совершение сделки, протокола общего собрания учредителей и т.п., - главное, чтобы разработанный документ четко раскрывал всю получаемую от сделки выгоду: как материальную (прямую прибыль), так и нематериальную, но имеющую денежную оценку.

Об экономическом обосновании сделки лучше всего, разумеется, позаботиться заранее, но и в противном случае отчаиваться не стоит, поскольку объяснить, с какой целью фирма понесла те или иные расходы, можно непосредственно в судебном заседании (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 18 июня 2004 г. по делу N A56-32759/03, ФАС Волго-Вятского округа от 21 февраля 2005 г. по делу N A43-5485/2004-16-354, ФАС Московского округа от 1 - 2 июня 2005 г. по делу N КА-A40/4674-05, ФАС Северо-Кавказского округа от 16 марта 2005 г. по делу N Ф08-764/2005-310А).

## Глава 2. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДОВ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ

Порядок признания расходов в форме сравнительной характеристики применяемых в этих целях методов изложен ниже в таблице.

Наименование показателя	Метод начисления	Кассовый метод
Дата признания общей суммы расходов	В том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от фактической оплаты	Дата фактической оплаты затрат
Дата признания расходов, связанных с производством и реализацией, и в том числе:	Подразделяются на прямые и косвенные. Сумма прямых расходов уменьшает доходы от реализации за минусом прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но нереализованной продукции	Не подразделяются на прямые и косвенные
- материальных расходов	Дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на производственные товары (работы, услуги)	Момент списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы, в момент погашения задолженности. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются по мере списания данного сырья и материалов в производство
- расходов на оплату труда	Дата ежемесячного начисления оплаты труда	Дата выплаты из кассы или в момент погашения задолженности
- амортизационных отчислений	Дата ежемесячного начисления амортизации	Дата начисления амортизации только оплаченного амортизируемого имущества
Дата признания прочих расходов, в том числе:	В составе косвенных расходов в полном объеме относятся на уменьшение доходов от реализации	
- на выплату подъемных, компенсаций за использование для служебных поездок личных авто-	Дата перечисления с расчетного счета (выплата из кассы)	

мобилей; для взносов, вкладов и иных обязательных платежей		
- на команди- ровки; на содержание служебного автотранспор- та; представи- ТЕЛЬСКИХ расходов	Дата утверждения авансового отчета	
- по налогам и сборам	Дата начисления налогов и сборов	
Дата признания внереализаци- онных расхо- дов, в том числе:		
- на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (оказанные услуги); на комиссионные сборы; на оплату арендных (лизинговых) платежей за арендуемое имущество; по операциям купли-продажи иностранной валюты	Дата расчетов или предъявления документов	
- в виде отри- цательной курсовой разницы и переоценки стоимости драгоценных металлов	Дата совершения операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца	
- по приобретению ценных бумаг	Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг	
- в виде процентов по кредитам и займам; штрафов, пеней и иных санкций за нарушение условий договоров; возмещения	Дата начисления либо на основании решения суда	

убытков или ущерба		
-----------------------	--	--

### **Глава 3. КАК МОЖНО СЭКОНОМИТЬ НА ПЛАТЕЖАХ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ПУТЕМ ПРИЗНАНИЯ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ ВМЕСТО ПРЯМЫХ**

Выгоднее как можно большую часть затрат включить в состав косвенных расходов, поскольку их в отличие от прямых расходов можно включить в расчет налога на прибыль сразу в том же периоде, в котором они возникли. Тогда как списание прямых расходов может быть очень длительным и потребует распределения на остатки незавершенной продукции, готовой продукции и отгруженных товаров.

С нового года фирмам дано право самостоятельно определять перечень прямых расходов для целей налогообложения. Однако это не значит, что все свои расходы организация может признать только в качестве косвенных и сразу же списать в уменьшение налоговой базы отчетного периода. Как разъяснил Минфин России в письме от 26 января 2006 г. N 03-03-04/1/60, производственные организации не могут вовсе отказаться от прямых расходов. То есть то, что перечень прямых расходов теперь открытый, вовсе не означает, что этих расходов не может быть вообще. Свой перечень прямых расходов организация обязана закрепить в приказе об учетной политике.

Так что фирмам следует серьезно подумать, что включать в состав прямых, а что выгоднее провести как затраты косвенные.

В организациях, имеющих структурные подразделения, дело может быть организовано таким образом, что эти структурные подразделения будут принимать определенное участие в производстве продукции или выполнении работ. Подчеркнем, что речь не только об обособленных подразделениях, но и о любых иных структурных подразделениях организации.

Существо способа заключается в том, что, например, по получении заказа на выполнение определенной работы выполнять ее начинает одно структурное подразделение организации, а закончив свою часть работы, передает ее результат следующему структурному подразделению, которое, в свою очередь, выполняет свою часть работы и результат передает следующему. И так до окончания работы в целом. Полностью законченный результат работы организация передает заказчику. На каждом этапе возникают расходы, которые в соответствии со статьей 318 Налогового кодекса РФ относятся к прямым расходам - это используемые каждым из структурных подразделений для выполнения своей части работы материалы, заработная плата работников, начисленный на нее ЕСН и амортизация оборудования. Одновременно эти же расходы согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ относятся к косвенным материальным расходам на выполнение работ и оказание услуг производственного характера для организации ее структурными подразделениями. К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы, а также транспортные услуги структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов). Излагаемый способ как раз и рассчитан на то, что все структурные подразделения организации производят отдельные операции по выполнению заказанной организацией в целом работы. Иными словами, эти структурные подразделения выполняют работы производственного характера. Таким образом, приходящиеся на каждое из структурных подразделений материалы, зарплату, ЕСН и амортизацию можно с равными основаниями отнести к двум группам расходов - прямым расходам и косвенным расходам. В этой связи обратим внимание на очень важное в данном случае обстоятельство - в таких случаях в соответствии с пунктом 4 статьи 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать группу расходов. Однако это право целесообразно также зафиксировать в учетной политике.

В результате применения изложенного способа у организации все названные затраты могут быть отнесены к косвенным расходам, а прямых расходов у нее может не быть вообще. Подчеркнем, что такой способ применим не только в отношении выполнения работ, но и в отношении производства товаров (продукции).

Правда, следует учитывать, что это применимо лишь для подразделений, не создающих полуфабрикаты, которые другие отделы потом используют для производства готовой продукции, поскольку произведенный одним структурным подразделением полуфабрикат нельзя считать результатом выполненных им для другого подразделения работ. В таком случае подразделениями друг другу передается результат производства, а в подпункте 6 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ говорится об отдельных операциях по производству. Такой изложенный выше способ также не подходит и фирмам с подразделениями, каждое из которых производит уже законченный продукт, продаваемый потом фирмой на сторону. Однако применительно к указанным особенностям одновременно следует добавить, что путем организации (реорганизации) должным образом технологического процесса можно избежать действия отмеченных выше ограничений применения изложенного способа.

### 3.1. Потери товарно-материальных ценностей

Согласно пункту 7 статьи 254 Налогового кодекса РФ в налоговом учете можно списывать в материальные расходы суммы потерь товарно-материальных ценностей. Однако в силу неясности формулировок указанного пункта 7 статьи 254 Налогового кодекса РФ многие фирмы предпочитают потери в расчет налога на прибыль не включать. В этой связи напомним, что в этом пункте выделены два вида потерь, как-то:

- технологические потери при производстве и транспортировке (подп. 3 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ);
- потери при хранении и опять же при транспортировке (подп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ), но уже в пределах норм естественной убыли.

Обратим внимание на то обстоятельство, что в подпункте 3 пункта 7 статьи 254 Налогового кодекса РФ говорится именно о технологических потерях - то есть о тех потерях, которые обусловлены технологией транспортировки или производства. Их при расчете налога на прибыль можно учитывать полностью. Потери, вызванные другими факторами, можно списать только в пределах норм естественной убыли.

Однако тот факт, что причиной списываемых потерь является именно технология производства или транспортировки, фирма обязана доказать, в связи с чем необходимы соответствующие нормативы потерь, но поскольку произвольно утвердить их нельзя, необходимо провести предварительно определенную работу. Прежде всего надо создать из специалистов фирмы комиссию, состав которой, а также порядок определения ею нормативов потерь нужно закрепить письменным распоряжением руководителя фирмы. Комиссия может взять фактические потери за последние несколько лет, рассчитать их среднюю величину и утвердить ее в качестве норматива, если имеется уверенность в том, что включенные в расчет норматива потери вызваны именно особенностями технологии, а не воровством или другими факторами. Если такой уверенности нет, рассчитывать норматив потерь можно опытным путем - члены комиссии должны проследить весь процесс производства или транспортировки и выявленное количество потерь закрепить в качестве норматива.

Если это по каким-то причинам невозможно, то можно поставить эксперимент.

В отношении потерь, учитываемых в пределах норм естественной убыли, можно пользоваться ранее действовавшими нормативными документами в случае отсутствия вновь принятых и утвержденных соответствующими ведомствами.

### 3.2. Расходы, принимаемые в целях налогообложения прибыли

Согласно статье 254 Налогового кодекса РФ в составе материальных расходов принимаются, в частности, расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. При учете расходов на приобретение энергии основанием для принятия расходов является также наличие договора с энергоснабжающей организацией, заключенного в соответствии с Гражданским кодексом РФ, либо иного документа (в частности, выставленный счет), отражающего поставку электроэнергии и других видов энергии. В таком же порядке должны приниматься расходы на приобретение воды. При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом, а в случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными, а потому в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль они приниматься не могут.

Затраты организации на охрану, содержание объекта недвижимости, в том числе оплата стоимости услуг по отоплению, освещению, в случае если указанное имущество использовалось для производственных целей, могут быть включены в расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, - в том числе в случае, если право собственности на

указанный объект не зарегистрировано, но документы на оформление прав собственности уже представлены.

В состав материальных расходов также включаются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации (подп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

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

В уменьшение налоговой базы принимаются также технологические потери при производстве и (или) транспортировке (подп. 3 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ). В отличие от естественной убыли технологические потери вызываются, в частности, эксплуатационными (техническими) характеристиками оборудования, используемого при производстве и (или) транспортировке товаров. При этом должны быть обоснованы и документально подтверждены натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса.

Для применения положений подпункта 3 пункта 7 статьи 254 Налогового кодекса РФ организации должны устанавливать норматив образования отходов каждого конкретного вида сырья или материалов, используемых в производстве. Такие нормативы могут устанавливаться технологической картой либо иным аналогичным внутренним документом, разработанным специалистами, контролирующими технологический процесс, и должны быть утверждены лицами, наделенными соответствующими полномочиями.

При признании в целях налогообложения прибыли расходов на оплату труда необходимо учитывать, что к ним не могут быть отнесены расходы на выплату денежной компенсации за несвоевременную выплату заработной платы. Такая компенсация выплачивается в размерах, установленных коллективным или трудовым договором, но не ниже одной трехсотой действующей в соответствующем периоде ставки рефинансирования Центробанка России (ст. 236 Трудового кодекса РФ).

При принятии в целях налогообложения расходов на амортизацию объектов основных средств необходимо учитывать ряд существенных обстоятельств. Так, сумма амортизации, начисленная в период нахождения основного средства на ремонте, также должна рассматриваться как расходы, связанные с деятельностью, направленной на получение дохода, и потому приниматься в целях налогообложения на общих условиях. При осуществлении деятельности, связанной с сезонным характером выполнения работ, организация вправе включать в состав расходов для целей налогообложения сумму амортизации, начисленной по амортизируемому имуществу как в периоде оказания услуг, так и в периоде, в котором прекращение оказания услуг вызвано сезонным фактором.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала (подп. 8 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). К прочим расходам относятся также суммы арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (подп. 10 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). К документам, подтверждающим расходы по аренде имущества, могут быть отнесены договор аренды, акт об оказании услуг, счет-фактура, квитанция к приходному кассовому ордеру и иные платежные документы, подтверждающие факт оплаты оказанных услуг. Размер арендных платежей и порядок их перечисления устанавливаются договором, заключенным в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Если договором аренды предусмотрено возложение обязанности по ремонту имущества на арендатора, расходы на ремонт арендуемых объектов основных средств признаются для целей налогообложения по налогу на прибыль на основании статьи 260 Налогового кодекса РФ. В составе прочих расходов арендатора учитываются также расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и (или) услуг связи, относящихся к полученным в аренду помещениям (зданиям), а также к средствам связи, используемым арендатором при своей деятельности. Поскольку счета за услуги связи или коммунальные услуги могут выставляться на арендодателей, расходы в части их оплаты целесообразно включать в состав уплачиваемой по договору арендной платы.

Расходы на командировки учитываются в целях налогообложения по налогу на прибыль в порядке, установленном подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. В уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, в частности, могут быть приняты:

- расходы на оплату проезда работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- расходы на наем жилого помещения (включая оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах, за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- расходы на оплату суточных или полевого довольствия в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией";

- расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

При учете расходов, связанных с командировками, следует учитывать, что такие расходы принимаются в целях налогообложения только при наличии подтверждений о производственном характере поездки (командировки). В случае командировки сотрудника (в том числе руководителя) организации для деловых встреч и т.п. целей указанные командировки должны иметь определенные результаты, а доказательствами наличия результатов могут быть приказ, отчет о командировках с изложенными в них целями и задачами командировки, оформленные протоколы о намерениях, предварительные протоколы договоров, образцы рекламной продукции, проекты или согласованные прейскуранты, проспекты и буклеты или другие документы, прямо подтверждающие производственные цели командировки, направленной на получение доходов. Для подтверждения, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль, расходов на проживание в гостинице, осуществленных сотрудниками организации во время пребывания в командировке, необходимо наличие счета гостиницы, оформленного по утвержденной форме N 3-г "Счет" (утверждена Приказом Минфина России от 13 декабря 1993 г. N 121), а также платежных документов, подтверждающих осуществление фактической оплаты по этому счету (например, чека контрольно-кассовой машины, приходного кассового ордера), и иных документов, подтверждающих факт оказания гостиничных услуг.

В целях налогообложения принимаются расходы по оплате оказанных организации услуг, в частности (подпункты 14 - 19, 25 - 27 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ):

- юридических и информационных услуг;

- консультационных и иных аналогичных услуг;

- услуг нотариуса;

- аудиторских услуг;

- услуги по управлению организацией или отдельными ее подразделениями;

- услуг по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;

- почтовых, телефонных, телеграфных и других подобных услуг, услуг связи, вычислительных центров и банков, включая услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, информационных систем (СВИФТ, Интернет и другие аналогичные системы);

- услуг по текущему изучению (исследованию) конъюнктуры рынка, сбору информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

К юридическим услугам следует, в частности, относить:

- правовое консультирование по всем отраслям права;

- правовую работу по обеспечению хозяйственной и иной деятельности предприятий, учреждений и организаций любой организационно-правовой формы;

- представительство в судебных и других органах; правовую экспертизу учредительных и иных документов юридических лиц;

- составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других документов, имеющих юридический характер;

- подбор и систематизацию нормативных актов;

- составление справочников по юридическим вопросам.

Принимаются в целях налогообложения также и расходы по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (подп. 6 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Расходы на услуги могут приниматься в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль при условии их осуществления в рамках деятельности организации, направленной на получение доходов, а также при условии наличия соответствующих договоров и соглашений (если только гражданское законодательство не предусматривает возможности оформления того или иного соглашения в устной форме) и документов, подтверждающих оказание и оплату услуг (акты приема-передачи оказанных услуг, платежные документы и др.). Документами, подтверждающими понесенные

организацией расходы на оплату услуг по охране имущества, могут являться договор об оказании услуг, акт приемки-передачи услуг, отчет охранного агентства о результатах оказанных услуг, счета и т.п.

Для признания расходов, понесенных по гражданско-правовым договорам, акт выполненных работ (оказанных услуг) является обязательным подтверждающим документом в случае, если составление данного документа является обязательным в соответствии с гражданским законодательством и (или) заключенным договором.

При определении перечня услуг банков, расходы по оплате которых могут приниматься в целях налогообложения по налогу на прибыль, следует руководствоваться статьей 5 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности" (в редакции последующих изменений и дополнений), согласно которой к банковским операциям относятся:

- привлечение денежных средств физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок), а также размещение указанных привлеченных средств от своего имени и за свой счет;
- открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;
- осуществление расчетов по поручению физических и юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;
- привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов;
- выдача банковских гарантий.

При этом в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы по оплате услуг банков, если они связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), а в остальных случаях затраты по оплате услуг банков учитываются в составе внереализационных расходов (подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). К учитываемым в целях налогообложения относятся также расходы, связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент-банк" (подп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Принадлежность услуг к почтовым, телефонным и телеграфным определяется с учетом положений Федерального закона от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи", а также Постановлениями Правительства Российской Федерации 15 апреля 2005 г. N 222 "Об утверждении Правил оказания услуг телеграфной связи", 18 мая 2005 г. N 310 "Об утверждении Правил оказания услуг местной, внутризоновой, междугородной и международной телефонной связи", от 15 апреля 2005 г. N 221 "Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи".

В качестве подтверждения производственного характера междугородних, международных телефонных разговоров могут быть представлены как детализированные счета услуг связи, так и внутренние распорядительные документы организации, указывающие на закрепление за конкретными сотрудниками организации служебных обязанностей по осуществлению телефонных переговоров с организациями из числа потенциальных заказчиков товаров (работ, услуг), и другие аналогичные документы (приказы, распоряжения, отчеты, должностные инструкции и т.п.). При этом расходы организации по оплате детализированных счетов также могут быть приняты в целях налогообложения в составе расходов на услуги связи (подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). В целях налогообложения по налогу на прибыль не могут быть приняты расходы по оплате личных переговоров сотрудников организации.

В целом ряде случаев организации осуществляют расходы по оплате тех или иных услуг (например, юридических, маркетинговых и др.) даже в случае наличия штатных подразделений (юридической службы, отдела маркетинга и др.) или штатных сотрудников (юристов и др.). Такого рода расходы могут приниматься в целях налогообложения как при выполнении общеустановленных условий (экономическая обоснованность расходов, документальное оформление), так и при условии, что поручаемые услуги не дублируют обязанности штатных подразделений (работников) организации.

В целях налогообложения по налогу на прибыль принимаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации, осуществленные на договорной основе с образовательными учреждениями (подп. 23 п. 1 и п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, включаются в состав прочих расходов при выполнении следующих условий:

- соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- подготовку (переподготовку) проходят работники организации, состоящие в ее штате, а для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством Российской Федерации



отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, работники этих установок;

- программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Такие расходы налоговую базу по налогу на прибыль уменьшать не могут. При решении вопросов, связанных с принятием расходов на подготовку и переподготовку кадров в уменьшение налоговой базы, следует также учитывать, достигается ли по результатам обучения повышение образовательного уровня работника или нет. Если достигается, то расходы не могут быть приняты в целях налогообложения, если же целью обучения является повышение квалификации без увеличения образовательного ценза, то расходы могут быть отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Пунктом 5 статьи 27 Закона РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании" (в редакции последующих изменений и дополнений) в Российской Федерации установлены следующие образовательные уровни (цензы):

- основное общее образование;
- среднее (полное) общее образование;
- начальное профессиональное образование;
- среднее профессиональное образование;
- высшее профессиональное образование;
- послевузовское профессиональное образование.

Если услуги на подготовку и переподготовку кадров оказаны российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, но не получившими государственную аккредитацию, то расходы по этим услугам могут быть учтены организацией в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Представительские расходы признаются в целях налогообложения с учетом положений пункта 2 статьи 264 Налогового кодекса РФ, а расходы на рекламу - с учетом положений пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ. В части указанных расходов установлены определенные ограничения:

- представительские расходы по своей совокупности не должны превышать 4 процентов от расходов организации на оплату труда за отчетный (налоговый) период;
- расходы на рекламу (за исключением специально перечисленных в пункте 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ, которые уменьшают налоговую базу по фактическим расходам) не должны превышать 1 процента выручки от реализации.

Для подтверждения правомерности признания в качестве представительских расходов затрат по приобретению продуктов питания в магазинах и готовых блюд в ресторанах организация должна иметь программу проведения официального приема с указанием в ней вида официального мероприятия (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия), даты мероприятия, места его проведения, меню, перечня товаров и услуг, используемых для проведения приема, состава и количества официальных лиц организации и представителей других сторон. Расходы организации на алкогольную продукцию при проведении официального приема могут включаться в представительские расходы, которые учитываются в размере, не превышающем четырех процентов от расходов организации на оплату труда за отчетный (налоговый) период, в случае их осуществления в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок) (письмо Минфина России от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/1/49 "Об отнесении расходов на спиртные напитки к представительским расходам в целях налогообложения прибыли").

Расходы на ремонт основных средств относятся к прочим расходам, признаваемым для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (ст. 260 Налогового кодекса РФ).

В целях налогообложения принимаются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы (подп. 8 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Вместе с тем следует учитывать, что в случае выбытия объектов основных средств по причине их безвозмездной передачи расходы в виде недоначисленной амортизации не могут быть учтены при налогообложении ввиду того, что данные расходы не направлены на получение экономической выгоды и не являются экономически обоснованными (письмо Минфина России от 24 августа 2004 г. N 03-03-01-04/1/17).

В целях налогообложения принимаются судебные расходы и арбитражные сборы (подп. 10 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). При этом следует учитывать, что исходя из положений статьи 101 Арбитражного процессуального кодекса РФ судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела арбитражным судом. В свою очередь 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 (ст. 106 Арбитражного процессуального кодекса РФ). Именно указанные расходы считаются экономически обоснованными и потому подлежащими принятию в целях налогообложения по налогу на прибыль.

При принятии в целях налогообложения затрат по аннулированным производственным заказам, а также затратам на производство, не давшее продукции (подп. 11 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ), следует учитывать, что они должны быть подтверждены соответствующим актом организации, утвержденным руководителем или уполномоченным им лицом. Под затратами на производство, не давшее продукции, следует понимать произведенные прямые расходы на производство продукции, по которой не был завершен ее выпуск вследствие аннулированного заказа, то есть должен быть процесс по созданию продукции с соответствующими документально подтвержденными затратами. Убытки по аннулированным заказам могут приниматься в целях налогообложения при наличии документального подтверждения заказчика об отказе от ранее принятых обязательств по договору и только в той части, которая не компенсируется заказчиком.

Расходы в виде признанных организацией или подлежащих уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба признаются для целей налогообложения прибыли (подп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Под обстоятельством, свидетельствующим о признании должником обязанности уплатить сумму штрафа, понимается как фактическая уплата соответствующих сумм, так и письменное подтверждение, выражающее готовность уплатить штраф. Но это касается документального подтверждения расходов. Экономическая оправданность расходов подтверждается положениями заключенных организацией договоров (соглашений), а также обычаями делового оборота (значительно превышающие установленные правилами размеры санкций не могут быть приняты за обоснованные).

К внебюджетным расходам относятся не подлежащие компенсации из бюджета расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана (подп. 17 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Такие затраты могут учитываться в целях налогообложения только у организаций, обязанных осуществлять расходы на содержание мощностей и объектов для выполнения мобилизационного плана, но при условии, что такие расходы не подлежат компенсации из бюджета.

К потерям от простоев по внутрипроизводственным причинам могут относиться только потери, которые возникли внутри предприятия (цеха, отдела), включая потери от простоев в результате неисправности оборудования, незапланированных остановок отдельных видов оборудования и др. (подп. 3 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Необходимым условием для принятия расходов в целях налогообложения является требование, чтобы время начала и окончания простоя было зафиксировано документально (включая табеля учета использования рабочего времени работников). В целях налогообложения прибыли принимаются не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам (подп. 4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ), но при этом несвоевременное обеспечение производства сырьем, в том числе и в связи с тяжелым финансовым положением, к таким причинам не относится, а потому расходы, связанные с простоями в таких случаях, в целях налогообложения приниматься не должны как экономически необоснованные затраты организации (письма Минфина России от 26 июля 2002 г. N 04-02-06/1/106 и от 29 августа 2003 г. N 04-02-05/1/83).

К уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль относятся также расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (подп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Факт отсутствия виновных лиц должен быть в обязательном порядке документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

## Глава 4. КАК ВЫГОДНЕЕ СПИСАТЬ ОТДЕЛЬНЫЕ ВИДЫ РАСХОДОВ

### 4.1. Расходы на оплату юридических услуг

Юридические, то есть правовые, услуги исторически возникли раньше, чем многие другие виды профессионального обслуживания. Юристы оказывают такие услуги, как ведение дел клиента; представление интересов клиента в суде и других инстанциях; ведение переговоров; составление контрактов; экспертные заключения о соответствии действия или документа юридическим нормам и др. Юридическое обслуживание - деятельность, требующая специальных знаний и навыков, наличие которых подлежит обязательной проверке, тем более что организация, оказывающие юридические услуги, крайне сложно привлечь к ответственности за ненадлежащее правовое обслуживание. Конъюнктура рынка правовых услуг является самым надежным критерием качества юридического обслуживания, который действует независимо от лицензирования и других форм контроля со стороны государственных органов.

Юридическая помощь в Российской Федерации оказывается российскими адвокатами, адвокатами иностранных государств; работниками юридических служб юридических лиц; участниками и работниками организаций, оказывающих юридические услуги; индивидуальными предпринимателями; нотариусами; патентными поверенными либо другими лицами, которые законом специально уполномочены на ведение своей профессиональной деятельности. Понятие "платные юридические услуги" носит обобщающий характер. Оно охватывает значительный объем юридических услуг, оказываемых на коммерческой основе, т.е. за плату. Сюда относятся, в частности, правовое консультирование по всем отраслям права; правовая работа по обеспечению хозяйственной и иной деятельности предприятий, учреждений и организаций любой организационно-правовой формы; представительство в судебных и других органах; правовая экспертиза учредительных и иных документов юридических лиц; составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других документов, имеющих юридический характер; подбор и систематизация нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам; научно-исследовательская работа в области права и т.д. В зависимости от потребностей клиенту могут предложить несколько вариантов сотрудничества. Это может быть разовая консультация, фиксированная плата за какой-либо проект (например, ведение арбитражного дела) или абонентское обслуживание. За разовые консультации, как правило, устанавливается почасовая оплата. Но это еще не значит, что чем ниже стоимость часа консультации, тем дешевле она обойдется. Опытный и, соответственно, более "дорогой" специалист скорее всего затратит меньше времени на решение проблемы. Юридические услуги - понятие в некоторой степени неопределенное. Оно охватывает и такие услуги, которые не требуют правового регулирования, отличного от регламентации обычных услуг (глава 39 Гражданского кодекса РФ). Например, услуги судебного представительства, которые не предусматривают совершения действий, влекущих возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей, можно назвать юридическими. Однако их правовое регулирование охватывается нормами о возмездном оказании услуг. Поэтому важно четко определить, какие юридические услуги законодатель рассматривает в качестве института, требующего особой правовой регламентации. Анализ норм Гражданского кодекса РФ показывает, что специального правового регулирования требуют такие юридические услуги, которые направлены на совершение юридически значимых действий, т.е. влекущих за собой возникновение, изменение или прекращение прав и обязанностей. Именно направленность на совершение юридических действий, имеющих значение юридического факта, является квалифицирующим признаком рассматриваемых обязательств. Руководствуясь именно этим критерием, необходимо отграничивать рассматриваемые договоры от других обязательств, в том числе и тех, по которым также оказываются услуги юридического характера (например, юридические консультации, составление проектов договоров, юридическая помощь при проведении переговоров и т.д.). Если анализировать обязательства оказания юридических услуг с точки зрения тех нормообразующих признаков, которые положены в основу разделения договоров подряда и возмездного оказания услуг (отделимость результата от процесса работы, наличие материализованного результата), то следует отметить, что специфика договора оказания юридических услуг выражается прежде всего в том, что в нем соединяются элементы и подряда, и возмездного оказания услуг. С одной стороны, результат любого договора оказания юридической услуги отделен от процесса ее оказания. Юридическая услуга направлена на достижение конечного результата, а не на потребление процесса ее оказания. В определении договора поручения, содержащемся в статье 971 Гражданского кодекса РФ, сказано, что поверенный обязуется совершить определенные юридические действия (при этом под действиями понимается не деятельность, а конкретные юридические действия, имеющие значение юридических фактов). Еще более четко направленность на достижение отдельного результата закреплена в легальном определении договора комиссии, в котором говорится, что комиссионер обязуется совершить одну или

несколько сделок (ст. 990 Гражданского кодекса РФ). Поэтому при заключении договора оказания юридических услуг платят за результат, а не за процесс выполнения работы. Например, если поверенный (комиссионер) не совершил юридических действий (т.е. не добился договорного результата), то он не имеет права на вознаграждение. Более того, если он не совершил юридических действий, то при определенных условиях ему придется отвечать за неисполнение обязательства. В этом проявляется сходство рассматриваемого обязательства с договором подряда и его отличие от договора возмездного оказания услуг. С другой стороны, отличие юридических услуг от подряда выражается в том, что результат юридических услуг не может существовать "по частям". Он или есть, или его нет вообще. Результат юридической услуги не проявляется в процессе (не материализуется), пока он полностью не достигнут: какие бы значительные предварительные работы ни провел поверенный или комиссионер, пока юридически значимые действия им не совершены, договорного результата не существует. Поскольку результат юридической услуги не может быть частичным, невозможна и его частичная оплата. Данный тезис, безусловно, не распространяется на те случаи, когда договор предусматривает оказание нескольких юридических услуг, каждая из которых имеет самостоятельное значение. Цена на юридические услуги зависит от квалификации юриста, сложности вопроса, репутации юридической фирмы, ее месторасположения (в Москве, например, стоимость больше, чем в Подмосковье). Разовая консультация может быть письменной и устной. Если после непосредственного общения вам сразу выставят счет исходя из времени разговора, то при оплате письменных консультаций многие компании практикуют следующую схему работы. Обсудив проблему, юристы называют цену (которая зависит от сложности, а также от сроков выполнения работы), и если клиент с ней согласен, приступают к работе.

Заключать договор на почасовую оплату не обязательно, расчет происходит по факту выполненных услуг. В данном случае все основывается лишь на желании клиента иметь или не иметь такой договор. Но если консультация требует выполнения каких-либо специальных условий, то лучше настоять на заключении договора для того, чтобы оградить себя от возможных недоразумений.

Если услуги юриста вам необходимы постоянно, можно купить абонемент и оговорить в контракте, сколько часов в месяц вы намерены общаться со специалистом. В таком случае вам наверняка предложат скидки, размер которых зависит от срока сотрудничества и от объема выполняемых работ.

Минимальный пакет услуг, оказываемых по абонементу, может состоять только из устных консультаций и рассылки каких-либо информационных писем юридического характера. Если же вы хотите получать еще и письменные консультации, посещать семинары и т.д., абонемент обойдется дороже. Но прежде чем заключать такой договор, определитесь, все ли услуги вам необходимы. Может быть, гораздо дешевле получать советы в разных юридических фирмах.

В пользу абонентского обслуживания говорит и тот факт, что, заплатив юридической фирме за обслуживание сумму, примерно равную окладу хорошего юриста, можно получать услуги не одного специалиста, а целого отдела. А за некачественно выполненную работу есть шанс взыскать неустойку. Кроме того, с абонентской платы не надо перечислять единый социальный налог, а НДС принимается к вычету.

Если предприятие решило приобрести абонемент, то ему надо будет заключить с юридической фирмой гражданско-правовой договор об оказании юридических услуг. Там оговаривается, какие конкретно услуги фирма будет оказывать предприятию: анализ нормативно-правовой документации, составление договоров, контроль их исполнения, устные и письменные консультации и пр. Также в договоре указывается размер вознаграждения за услуги, права и обязанности сторон, сроки выполнения услуг, санкции за невыполнение условий договора.

После того как определена стоимость услуг юриста, следует непременно записать в договоре ответственность сторон, имея при этом в виду, что как такового понятия "ответственности за результат дела" при оказании юридических услуг не существует. Правильнее будет говорить о качестве оказываемых услуг и отсутствии ошибок. Однако практически все серьезные юридические фирмы страхуют свою работу, поэтому пункт о страховании ответственности юридического консультанта должен быть указан в договоре.

Расходы на оплату юридических услуг не являются нормированными.

Затраты по оказанию фирме юридических услуг отражают в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности, в налоговом учете - в составе прочих расходов.

Для того чтобы обеспечить возможность включения таких затрат в состав прочих расходов, необходимо помнить про их экономическую обоснованность (оправданность). Иными словами, такие затраты должны быть связаны с деятельностью вашей фирмы. Так, например, если руководитель фирмы отстаивает в суде свои личные интересы и привлекает для этого юристов, то эти расходы налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

Разумеется, расходы на юридические услуги, как, впрочем, консультационные и маркетинговые услуги, принимаются в целях налогообложения только при наличии документально

оформленных доказательств производственной направленности осуществленных расходов. Расходы на юридические услуги, в том числе на адвоката, и услуги нотариуса (в размере установленных тарифов) организация может отнести к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 14, 16 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

При применении упрощенной системы налогообложения при определении объекта налогообложения налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уменьшает полученные доходы на расходы, приведенные в закрытом перечне (не подлежащем расширению) в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Но расходы на консультационные, информационные, юридические услуги, обучение и повышение квалификации в данном перечне отсутствуют. Следовательно, они не могут уменьшать полученные доходы в целях исчисления единого налога при применении упрощенной системы налогообложения.

В рамках рассматриваемого круга вопросов напомним, что первоначальная стоимость нематериального актива включает его покупную цену, импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку, а также прямо относимые затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию. Прямо относимые затраты включают, например, профессиональные гонорары за юридические услуги. Таким образом, все прямые затраты на приобретение актива могут быть включены в его первоначальную стоимость в целях бухгалтерского учета.

#### 4.2. Расходы на благоустройство

Как известно, налоговое законодательство понятия "благоустройство территории" не содержит. Под такими расходами на благоустройство, как правило, подразумевают затраты на асфальтирование дорожек, установку скамеек, посадку деревьев и т.д. Конечно, напрямую такие расходы с коммерческой деятельностью фирмы не связаны, и хотя усомниться в их экономической оправданности трудно, но налоговые чиновники так не считают (или делают вид) и учесть расходы на благоустройство при расчете налога на прибыль и поставить по ним НДС к вычету нередко налогоплательщикам не разрешают.

В налоговом учете признаются любые затраты при условии, что они направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ). Налоговые чиновники считают, что расходы на благоустройство прилегающей территории с извлечением прибыли никак не связаны, и потому отнести их в состав налоговых расходов нельзя. Как правило, они также ссылаются на подпункт 4 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса РФ, который гласит: "...не подлежат амортизации... объекты внешнего благоустройства". Следовательно, по мнению налоговиков, такие затраты при расчете налога на прибыль не должны быть учтены.

Однако согласно указанному выше подпункту статьи 256 Налогового кодекса РФ объект благоустройства нельзя амортизировать, только если его соорудили за счет "бюджетного или иного аналогичного финансирования". Это означает, что если дорожки заасфальтированы за счет денег фирмы, то амортизировать их стоимость можно, а следовательно, можно и учесть их при расчете налога на прибыль (следуя логике работников налоговой службы).

Обосновать экономическую оправданность затрат на асфальтирование дорожек и сооружение ограждений не сложно направленностью затрат на привлечение клиентов и поддержание успешной деятельности компании. В качестве примера положительного решения такого рода вопросов может послужить Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 августа 2002 г. по делу N КА-А40/5144-02, поскольку им было признано, что подобные затраты связаны с "производством и реализацией", а, следовательно, их экономическая оправданность сомнений не вызывает.

По мнению налоговых чиновников, сумму НДС, уплаченную за работы по благоустройству, зачесть нельзя, поскольку объекты благоустройства не переносят свою стоимость на готовую продукцию через амортизацию, то есть поставить НДС по ним к вычету нельзя, и сумму НДС налогоплательщику следует списать за счет собственных средств. По существу, такими рассуждениями налоговики в очередной раз пытаются увязать две отдельные главы Налогового кодекса. Рассуждения их сводятся к тому, что раз затраты не приняты в налоговом учете, то нельзя и зачесть по ним входной НДС. Однако в налоговом законодательстве норма, которая связывает вычет НДС с тем, амортизируется объект или нет, попросту отсутствует. Важно, что судьи не разделяют такую точку зрения (Постановление ФАС Уральского округа от 7 апреля 2004 г. по делу N Ф09-1347/04-АК).

В налоговом учете объекты благоустройства дороже 10000 руб. относят к основным средствам. Налоговые чиновники при малейшей возможности пытаются поставить под сомнение экономическую оправданность затрат на благоустройство и в результате настаивают на том, что получившиеся в результате объекты основных средств нельзя амортизировать. Кроме того, они считают, что если объекты благоустройства не переносят свою стоимость на готовую продукцию

через амортизацию, то НДС нельзя поставить к вычету, а нужно списать за счет собственных средств.

Согласно Налоговому кодексу РФ при определении того, подлежит основное средство амортизации или нет, имеет значение, за счет каких средств его построили. Объект благоустройства нельзя амортизировать, только если его построили за счет бюджетного или аналогичного целевого финансирования, например целевой безвозмездной помощи (подпункт 4 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса РФ). То есть если подобные объекты созданы за счет собственных денег фирмы, их стоимость можно амортизировать и учитывать при расчете налога на прибыль.

В отношении вычета НДС по затратам на указанные цели в случае возможного спора с налоговыми чиновниками следует свою позицию аргументировать тем, что ни одна норма Налогового кодекса РФ не связывает вычет по НДС с тем, амортизируется основное средство или нет (Постановление ФАС Уральского округа от 7 апреля 2004 г. N Ф09-1347/04-АК).

Однако далеко не всегда при благоустройстве территории создается объект основных средств (например, восстановление асфальтового покрытия, посадка кустарников и др.). В этом случае и в налоговом, и в бухгалтерском учете расходы можно списать сразу, в том периоде, в котором их осуществили. Точно так же можно поступить, если результатом работ по благоустройству станет имущественный объект стоимостью менее 10 тыс. рублей или сроком полезного использования менее одного года.

Независимо от способа списания расходов на благоустройство - т.е. сразу или через амортизацию, их надо обосновать (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ), поскольку в противном случае затраты нельзя учесть при расчете налога на прибыль. Доказать налоговым чиновникам, что, например, работы по асфальтированию территории, сооружению дорожек и ограждений необходимы для успешной деятельности фирмы, в частности, может помочь арбитражная практика (Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 августа 2002 г. N КА-А40/5144-02). Дело в том, что если судьи признали, что затраты на благоустройство связаны с производством и реализацией, то это означает, что эти затраты экономически обоснованны.

Реальная возможность имеется у арендатора отнести на уменьшение налогооблагаемой прибыли расходы на благоустройство, озеленение и санитарное содержание арендуемого земельного участка, если все эти мероприятия являются неотъемлемой частью договора аренды. То есть если в договоре сказано, что фирма-арендатор обязана поддерживать территорию в надлежащем состоянии, нести расходы по ее благоустройству и озеленению, то вы вправе учитывать такие затраты при расчете налога на прибыль.

Кстати, судьи считают, что учесть затраты на благоустройство при расчете налога на прибыль можно, даже если они как таковые не предусмотрены в договоре аренды (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 11 марта 2003 г. N А79-3984/02-СК1-3527 и ФАС Московского округа от 26 декабря 2000 г. N КА-А40/5452-00).

#### 4.3. Расходы на обучение работников

Расходы на повышение профессионального уровня налогом на доходы физических лиц не облагаются (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

В отношении дополнительного образования, например второго высшего образования, налоговые чиновники требуют, чтобы организация в качестве налогового агента включила стоимость обучения в облагаемый доход работника, и апеллируют при этом к Закону об образовании (Закон РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1) со ссылкой на статью 21, согласно которой профессиональная подготовка не сопровождается повышением образовательного уровня обучаемого. Однако действующее законодательство не содержит расшифровку понятия "образовательный уровень". Как говорится, налицо наличие неопределенности, которую согласно Налоговому кодексу РФ можно использовать в пользу налогоплательщика. Кроме того, и это важно, согласно статье 211 Налогового кодекса РФ к доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, относится оплата (полностью или частично) организациями обучения в интересах налогоплательщика. Последнее обстоятельство необходимо особо подчеркнуть - речь идет об обучении "в интересах налогоплательщика". Не лежащий на поверхности смысл этих слов заключается в том, что если обучение работника проводится на основании приказа руководителя организации, то ни о каком интересе работника речи идти не может, а значит и доход в виде оплаты обучения он не получает, поскольку работодатель оплатил расходы по обучению своего работника не в его - работника - интересах, а в своих - работодателя - интересах. Следовательно, объект для начисления налога на доходы физических лиц в этом случае отсутствует. В этом отношении интересно Постановление ФАС Уральского округа от 6 октября 2003 г. по делу N Ф09-3270/03-АК, согласно которому расходы на обучение работника "являются затратами организации, произведенными в первую очередь в ее интересах...". Кроме того, судьи считают, что "получение

работником высшего профессионального образования охватывается понятием "подготовка кадров" (Постановление ФАС Центрального округа от 16 февраля 2004 г. по делу N А68-АП-213/10-02).

Компенсация компанией повышения профессионального уровня работников единым социальным налогом не облагается (подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ). Причем этот порядок действует даже в том случае, если работник получает дополнительное образование, например высшее или второе высшее. Судьи считают, что "повышение профессионального уровня работников может производиться путем получения высшего профессионального образования" (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 мая 2003 г. по делу N А19-18938/02-33-Ф02-1357/03-С1).

Необходимо подтвердить, что расходы на обучение экономически обоснованны. В этих целях необходимо:

- разработать программу подготовки кадров и предусмотреть обучение в должностных инструкциях работников, что будет свидетельствовать о том, что работник направляется на учебу не по своей воле, а в силу производственной необходимости;

- оформить приказ руководителя организации о направлении работника на учебу, что будет свидетельствовать о производственном характере обучения и наличии со стороны работодателя инициативы направления работника на учебу;

- дополнительно к трудовому договору составить ученический договор (ст. 198 Трудового кодекса РФ).

В отношении последнего из перечисленных выше обстоятельств напомним, что ученический договор оформляется, если работник получает другую профессию. Такой договор целесообразно назвать договором на переобучение. Причем этот документ также подтвердит заинтересованность организации в обучении ее работников. В указанном договоре можно предусмотреть обязанность работника возместить расходы на обучение, если он вдруг решит уволиться. В частности, в договоре можно указать, что после учебы работник должен отработать в организации определенное время (год, два и т.д.).

Особое внимание должно быть уделено акту учебного заведения, в котором обучался работник. В частности, необходимо, чтобы в нем услуга значилась как "повышение квалификации" или даже "информационно-консультационная". Тогда можно спокойно принять расходы на образование при расчете налога на прибыль. Однако формулировка типа "образовательные услуги", думается, будет не соответствовать поставленным целям, поскольку придется спорить с налоговыми чиновниками.

Следует получить у образовательного учреждения копию программы обучения, поскольку из нее будет видна тематика учебы, которая подчеркнет ее производственный характер, что, в свою очередь, также послужит доказательством заинтересованности работодателя в обучении своего работника. Разумеется, чтобы принять расходы в налоговом учете, необходимо также подтвердить статус учебного заведения копией его лицензии (п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Если после обучения работнику выдадут аттестат (либо иной аналогичный документ), следует приложить к набору указанных выше документов также и копию.

#### 4.4. Расходы на электроэнергию при аренде помещений

Если организация арендует помещения и помимо арендной платы возмещает арендодателю стоимость потребленной электроэнергии, а возмещение таких расходов производит на основании счетов арендодателя и на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ учитывает их при налогообложении прибыли, то налоговые чиновники нередко утверждают, что учесть такие расходы нельзя сразу, поскольку у арендодателя нет лицензии на право осуществления поставок электроэнергии, и он передавал энергию арендатору без согласия энергоснабжающей организации, что запрещено статьей 545 Гражданского кодекса РФ. Результатом таких рассуждений налоговых чиновников является вывод о том, что организация, уменьшив на стоимость электроэнергии свои доходы, нарушила статью 252 Налогового кодекса РФ, поскольку учла документально неподтвержденные расходы. Но на самом деле статья 252 Налогового кодекса РФ разрешает учесть любые расходы, кроме перечисленных в статье 270 Налогового кодекса РФ, а подпункт 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ прямо называет расходом затраты налогоплательщика на приобретение всех видов энергии. Поэтому по правилам Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет полное право учесть в качестве расхода понесенные им затраты на оплату электроэнергии.

Отсутствие у арендодателя лицензии на осуществление деятельности по эксплуатации электрических сетей, а также несогласование договора с энергоснабжающей организацией не влияют на правомерность учета расходов, поскольку Налоговый кодекс РФ не ставит право налогоплательщика на принятие таких расходов в зависимость от наличия лицензии или

согласования договора (Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 июня 2004 г. по делу N КА-А41/4709-04).

#### 4.5. Расходы на мобильную связь

Доказать экономическую обоснованность переговоров по мобильным телефонам бывает сложно, поскольку в отличие от офисных номеров контрагентов, как правило, отраженных в договорах, номера "мобильников" в деловой документации не фиксируются. Кроме того, владелец мобильного телефона обычно платит не только за исходящие, но и за входящие звонки, при этом далеко не все телефоны снабжены автоматическим определителем номера. Во избежание возможных споров с налоговыми чиновниками можно, например, установить лимит, в пределах которого оплата разговоров каждого конкретного работника объявляется экономически оправданной и относится на затраты. Сумма, превышающая лимит, удерживается из зарплаты работника. Чтобы избавить налоговых чиновников от сомнений, лучше рассчитать величину лимита исходя из данных за предыдущий месяц или два. Правда, для этого придется поработать над распечатками с целью отделить звонки производственного характера от личных, но сделать это нужно всего один раз. Затем следует издать внутренний приказ, утверждающий полученную цифру в качестве лимита, и ознакомить с ним всех работников из числа владельцев мобильных телефонов.

Работа в фирме может быть организована таким образом, что на общение по мобильным телефонам с клиентами, поставщиками и друг с другом по рабочим вопросам работники тратят свои деньги, а затем фирма возмещает им эти расходы. В этом случае работники на свое имя заключают договоры с компаниями мобильной связи. По итогам месяца достаточно будет оплатить работникам стоимость служебных разговоров и использование телефонного аппарата в служебных целях. Выплачивать такие компенсации обязывает фирму статья 188 Трудового кодекса РФ, согласно которой конкретная сумма возмещения указывается в соглашении между работником и фирмой (работодателем). С этой суммы удерживать не нужно налог на доходы физических лиц (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ) и ЕСН (подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Важно, что какие-либо ограничения размера компенсации в законе отсутствуют, в связи с чем в налоговом учете ее можно списать на расходы в полном объеме, включив в состав прочих расходов (подп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Размер компенсации затрат на мобильную связь можно выразить в фиксированной сумме или каждый месяц возмещать работнику те деньги, которые он израсходовал. Если принято решение о возмещении работникам одной и той же суммы, то организации в этом случае придется самостоятельно разработать нормы расходов. При возмещении расходов по факту придется ежемесячно брать с работников отчеты (служебные записки) об истраченных на деловые переговоры суммах. На основании этого документа руководителю организации надлежит издать приказ о компенсации конкретным работникам расходов на мобильную связь в конкретных размерах.

Организация может сама приобрести мобильные телефоны и выдать их своим работникам, подключить к какому-нибудь корпоративному тарифу и каждый месяц оплачивать сотовую связь. В этом случае каждый мобильный телефон должен быть закреплен в силу производственной необходимости (такая запись обязательна) приказом руководителя организации за конкретным работником. Можно еще обязать работников вести учет исходящих телефонных звонков с указанием дат, номеров абонентов и цели переговоров. Такие учетные данные при желании можно будет сверить с распечаткой, полученной у оператора связи, и в следующем месяце работники просто должны будут возместить фирме стоимость нерабочих звонков, о чем, кстати, должно быть указано в приказе руководителя.

В налоговом учете стоимость деловых звонков фирма может отразить в составе расходов на оплату услуг связи (подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Кстати, при этом не будет иметь значения, рабочим или личным телефоном пользуется работник и на кого именно (работника или фирму) выставил счет оператор связи (Постановление ФАС Уральского округа от 4 февраля 2003 г. N Ф09-39/03-АК).

Если фирма купила у оператора связи безлимитный тариф, ее расходы не будут зависеть от количества звонков, сделанных работником, и эти суммы можно полностью списать на расходы. Правда, налоговые чиновники могут потребовать, чтобы абонентская плата в этом случае была поделена пропорционально количеству деловых и личных звонков, но, думается, несложно будет отсудить эти суммы, поскольку, даже если работник совсем не будет решать по телефону свои вопросы, стоимость тарифа от этого не изменится.

Налоговым чиновникам в случае необходимости можно предоставить данные учета исходящих звонков, который ведут работники, а также примерный перечень телефонов тех фирм, с которыми наиболее часто ведутся телефонные переговоры, который, кстати, также может быть



включен в специальное распоряжение руководителя организации. Подчеркнем, что, если фирма не представит никаких документов, налоговые чиновники исключат затраты на мобильную связь из расходов в налоговом учете, квалифицируют их как доходы работников и доначислят налог на прибыль и налог на доходы физических лиц.

По мнению большинства арбитражных судей, доказывать, что звонки работника с мобильного телефона носили деловой характер, должна не фирма, а налоговые чиновники должны представить суду письменные свидетельства злоупотреблений со стороны работников (Постановления ФАС Московского округа от 4 января 2003 г. N КА-А40/8488-02 и ФАС Северо-Западного округа от 3 июня 2003 г. N А56-36576/02). Однако, если фирма не стремится доказать свою правоту и не представляет ни одного документа в подтверждение деловой направленности телефонных переговоров своих работников, судьи могут решить спор в пользу налоговых чиновников (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 19 августа 2003 г. N А56-8757/03 и ФАС Волго-Вятского округа от 11 октября 2001 г. N А29-2661/01А).

Хотя налоговые чиновники нередко высказывают мнение, что решать деловые вопросы работники фирмы могут только в рабочее время, однако время телефонных разговоров отнюдь не свидетельствует об их личной цели и содержании. Обосновать производственную необходимость звонков в нерабочее время, выходные дни или в период отпуска можно, указав в должностных инструкциях работников, что их работа связана с частыми переговорами вне зависимости от дня недели и времени суток. Это дает неплохой шанс выиграть спор у налоговых чиновников (Постановления ФАС Московского округа от 10 декабря 2002 г. N КА-А40/7927-02 и от 25 февраля 2003 г. N КА-А40/408-03).

Нередко судьи вынуждены останавливать слишком ретивых налоговых чиновников, указывая им, что налоговое законодательство не содержит каких-либо особых требований относительно подтверждения производственного характера конкретных телефонных переговоров, а в соответствии с пунктом 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на телефонные услуги, оплату услуг связи (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 марта 2004 г. по делу N А56-21651/03).

Подчеркнем, что фирма вправе вообще не представлять налоговым чиновникам никаких расшифровок телефонных переговоров, поскольку такая обязанность никаким нормативным актом не установлена (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 5 марта 2002 г. N А56-23095/01 и от 4 июня 2004 г. N А56-34730/03). В этой связи следует отметить, что достаточно опытные налоговые чиновники в большинстве случаев пытаются непременно использовать такие документы в ущерб налогоплательщикам. Однако самостоятельно получить их законным путем они не могут, поскольку операторы связи не имеют права выдавать такие документы посторонним. Кстати, если они все-таки их получают и предъявляют в суде в качестве доказательств, следует ходатайствовать перед судом об исключении таких документов из состава доказательств как недопустимых в связи с их получением в нарушение закона. Требовать отчеты о содержании телефонных переговоров налоговые чиновники не вправе, но часто это делают со ссылкой на то, что им необходимо убедиться в их производственном характере. Предварительно подготовившись должным образом, в суде это обстоятельство также можно с выгодой для себя неплохо "обыграть" - вплоть до иска с требованием возмещения упущенной выгоды.

Мобильные телефоны фирмами применяются по-разному:

- одни покупают их своим работникам для использования их в служебных целях;
- другие работникам, использующим собственные аппараты, выплачивают компенсации и возмещают расходы по оплате услуг связи.

Оплата услуг связи, возмещаемая работнику, входит в состав прочих расходов при исчислении налога на прибыль (подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Для этого организации следует документально подтвердить производственный характер таких затрат. Запись о служебном использовании мобильного телефона можно сделать в любом из трех документов:

- в должностной инструкции работника;
- в письменном соглашении между фирмой и сотрудником;
- в трудовом договоре.

Законодательством не определен перечень документов, подтверждающих телефонные переговоры, а суды склоняются к тому, что именно платательщик обязан доказать их производственный характер (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 4 мая 2005 г. по делу N Ф04-2733/2005(10928-А27-40) и ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 мая 2005 г. по делу N А58-1983/03-Ф02-2300/05-С1). Поэтому детализацию переговоров нужно иметь обязательно.

#### 4.6. Расходы на командировку

В период командировки работник может жить не только в гостинице, но и в жилом помещении, не относящемся к гостиничному фонду. В таком случае расходы по найму жилья

может подтверждать документ, составленный в произвольной форме (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 июня 2003 г. N А56-26589/02). Важно лишь, чтобы в нем были указаны стоимость проживания, дата, наименование организации и стояла подпись. Но все же лучше, если расходы на проезд и наем помещения подтверждены бланками строгой отчетности. Дело в том, что на основании бланка строгой отчетности можно без вопросов принять к вычету НДС, который входит в стоимость гостиничных услуг.

Нередко в командировку отправляют человека, который официально работником фирмы не числится. В таком случае налоговики при проверке могут посчитать, что выплаты этому сотруднику (суточные, оплата проезда и проживания) - это не компенсация за командировку, а его доход. Фирме доначислят налог на прибыль и НДФЛ. Не спешите соглашаться с налоговыми чиновниками.

Трудовой кодекс РФ определяет командировку как "поездку работника по распоряжению работодателя" (ст. 166 Трудового кодекса РФ). А между работником и работодателем должен быть заключен трудовой договор (ст. 56 Трудового кодекса РФ). Если же трудового договора нет, то оплату суточных, проезда и проживания нельзя включить в затраты как расходы на командировку и на них не распространяется освобождение от НДФЛ. Казалось бы, все однозначно, но, вместе с тем... То, что человек стал выполнять задание фирмы, само по себе свидетельствует, что он исполняет трудовые обязанности, т.е. является работником данной фирмы. А если сотрудник приступил к работе, то трудовой договор автоматически считается заключенным (ст. 67 Трудового кодекса РФ). Поэтому, даже если фирма и работник не оформили трудовой договор на бумаге, затраты по командировке такого работника можно учесть при расчете налога на прибыль и платить НДФЛ с них не надо (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29 июля 2003 г. N А31-541/1).

Во избежание претензий при проверке, на время командировок можно оформлять срочные трудовые договоры, но даже если этого не сделать, затраты на поездки по заданиям фирмы все равно следует считать командировочными расходами.

Командировка - это поездка для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы сотрудника. Поэтому, если поездки работника из другого города (населенного пункта), где он постоянно работает, в головную организацию носят именно такой характер, фирма вправе компенсировать их работнику (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 января 2004 г. N А56-14042/03).

#### 4.7. Расходы на уплату задолженности по налогам

Главой 25 Налогового кодекса РФ предусмотрены два метода признания расходов: метод начисления (ст. ст. 271, 272 Налогового кодекса РФ) и кассовый метод (статья 273 Налогового кодекса РФ). И именно последний применяется индивидуальными предпринимателями при отражении полученных доходов и понесенных расходов в учетных документах (п. 4, п. 13 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России и МНС РФ от 13 августа 2002 г. N 86н/БГ-3-04/430). Поэтому доходы и расходы отражаются предпринимателями в Книге учета после фактического получения дохода и совершения расхода, за исключением случаев, предусмотренных указанным выше документом.

Согласно подпункту 3 пункта 3 статьи 273 Налогового кодекса РФ, расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.06.2004 N А05-11659/03-9).

#### 4.8. Расходы на аренду жилого помещения не для целей проживания

Если организация арендует жилые помещения, то в договоре аренды нельзя записывать, что в жилом помещении расположатся производственные мощности или офис. Иначе договор будет противоречить статье 288 Гражданского кодекса РФ, и налоговые чиновники оспорят право арендатора на отнесение арендных платежей в уменьшение налогооблагаемой прибыли со ссылкой на статью 252 Налогового кодекса РФ. Если же договор составлен в соответствии с законодательством, то в этом случае у арендатора не возникнет проблем со списанием арендных платежей. И не важно, что фактически арендатор разместит в квартире одно из подразделений фирмы: налоговое законодательство не увязывает возможность признания расходов по аренде с законностью использования арендованного помещения в деятельности налогоплательщика.

Важно, чтобы у организации были документы, соответствующие законодательству и подтверждающие значимые для налогообложения факты: размер расходов, период, к которому они относятся, и связь между ними и деятельностью, направленной на получение дохода. Таким образом, у чиновников нет никаких оснований для того, чтобы привлечь к налоговой ответственности организацию, которая расположила офис или склад в жилом помещении. Главное, чтобы такое намерение не было записано в договоре аренды. При этом арендатору все же стоит согласовать свои действия с собственником квартиры, поскольку последний вправе расторгнуть договор, узнав, что арендатор использует квартиру не по ее прямому назначению (п. 2 ст. 615 Гражданского кодекса РФ). Подтолкнуть же собственника к такому шагу может угроза штрафа, предусмотренного статьей 7.21 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Правда, этот штраф невелик - от 1000 до 1500 руб., и его вполне можно компенсировать арендной платой. Иными словами, с собственником квартиры, скорее всего, договориться несложно. Поскольку налоговики непременно попытаются уличить организацию в нарушении налогового законодательства, свою правоту придется отстаивать в суде, но бояться этого нет оснований, поскольку риск в данном случае минимален в связи с тем, что обычно в подобных спорах суд принимает решение в пользу налогоплательщика, так как налоговое законодательство не требует, чтобы организация осуществляла свою предпринимательскую деятельность исключительно в нежилых помещениях (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2001 г. N А56-4699/01).

#### 4.9. Расходы на ремонт основных средств

Как известно, ремонт основных средств может быть текущим и капитальным. К текущему ремонту относят работы по поддержанию основных средств в рабочем состоянии, по предохранению их от преждевременного износа. При капитальном ремонте оборудования и транспортных средств, как правило, производятся: полная разборка, сборка, регулирование и испытание агрегата, ремонт базовых и других деталей, замена или восстановление изношенных деталей и узлов. При капитальном ремонте зданий производится комплексное устранение неисправностей всех изношенных элементов здания, то есть восстановление или замена их на более долговечные и экономичные.

Предприятие, приняв решение о создании резерва на капитальный ремонт и начисляя этот резерв, вправе учитывать одновременно в целях налогообложения и фактические расходы по текущему ремонту (то есть не списывать последние расходы за счет резерва), т.е. если налогоплательщиком принято решение о создании резерва на капитальный ремонт и установлен размер резерва на проведение только капитального ремонта, то затраты на проведение текущего ремонта основных средств не могут списываться за счет средств указанного резерва (Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 3 августа 2004 г. N А19-2703/03-24-Ф02-2928/04-С1).

#### 4.10. Расходы на оплату питьевой воды для работников

Как известно, стоимость воды для производства однозначно уменьшает налогооблагаемую прибыль. Но в отношении питьевой воды налоговые чиновники отказывают фирмам в праве списать ее стоимость на затраты.

Многие фирмы устанавливают аппараты для разлива и подогрева питьевой воды в приемных или переговорных. Напомним, что перечень расходов, предусмотренных главой 25 Налогового кодекса РФ, является открытым, в связи с чем, думается, затраты на приобретение питьевой воды могут быть учтены как прочие расходы (подп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Поскольку все расходы фирмы должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы, документальным подтверждением расходов в подобной ситуации будут стандартные бумаги, оформленные поставщиком воды (договор, накладная, счет-фактура), а экономическая целесообразность таких расходов может быть обоснована, в частности, увеличением количества клиентов, подписанием большего числа договоров и т.д. Необходимость таких затрат целесообразно зафиксировать и в соответствующем документе (приказе, распоряжении и т.п.).

Стоимость приобретенной питьевой воды может быть учтена в составе представительских расходов, к которым, как известно, относятся затраты, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах, в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества.

Одновременно напомним, что согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ разрешается учитывать в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Статья 22 Трудового кодекса РФ обязывает работодателя обеспечивать безопасность труда и условия, отвечающие требованиям

охраны и гигиены труда, а также бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей. Это, в частности, предполагает и необходимость обеспечения работников питьевой водой. Поэтому затраты на приобретение питьевой воды, а также оборудования для ее разлива могут быть расценены как расходы на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством РФ. Кроме того, работодатель обязан обеспечить работникам условия труда, определяемые не только законодательством, но и коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами (статья 56 Трудового кодекса РФ). Иными словами, помимо норм, установленных законом, работодатель должен соблюдать и дополнительные меры по обеспечению нормальных условий труда, предусмотренные внутренними документами предприятия. В организации может быть разработан соответствующий документ (приказ, положение и т.п.), в котором перечислены мероприятия по обеспечению нормальных условий труда. Там, в частности, необходимо указать, что в обязанности работодателя входит обеспечение работников питьевой водой, туалетной бумагой и т.д. Целесообразно также в случае возникновения спора с налоговыми чиновниками указать им на Постановление ФАС Московского округа от 21 января 2003 г. по делу N КА-А40/8979-02. Поэтому для подстраховки можно провести анализ качества воды, поставляемой по водопроводу в помещения фирмы, на предмет ее соответствия ГОСТу (ГОСТ Р 51232-98 "Вода питьевая. Общие требования к организации и методам контроля качества"; Санитарно-эпидемиологические правила и нормативы "Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем питьевого водоснабжения. Контроль качества. СанПиН 2.1.4.1074-01"). И если результат окажется отрицательным, что бывает в большинстве случаев, право фирмы учесть расходы на приобретение воды будет неоспоримым. Впрочем, даже если анализы подтвердят соответствие воды ГОСТу, то учесть расходы на приобретение питьевой воды при исчислении налога на прибыль можно и по вышеперечисленным основаниям.

Если организация не ведет учета выпитого каждым сотрудником количества воды, удерживать налог на доходы физических лиц не нужно, поскольку в налогооблагаемый доход работника не могут включаться обезличенные оплаты услуг, так как этими услугами он может и не воспользоваться, а факт заключения предприятием договоров на приобретение продуктов питания и их оплата не могут считаться достаточным доказательством получения работником дохода (Постановление ФАС Московского округа от 19 июля 2000 г. N КА-А40/2965-00).

На стоимость потребленной работниками фирмы питьевой воды не нужно начислять единый социальный налог, поскольку этим налогом облагаются доходы, полученные работниками по трудовым и гражданско-правовым договорам (ст. 236 Налогового кодекса РФ), а расходы на приобретение питьевой воды должны рассматриваться не в качестве выплаты физическим лицам по трудовым или гражданско-правовым договорам, а в качестве расходов организации, направленных на создание нормальных условий труда. Для тех, кто не учитывает расходы на приобретение питьевой воды при исчислении налога на прибыль, можно напомнить, что единый социальный налог не начисляется в силу пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ.

#### 4.11. Расходы на перевод документов

Документы, составленные на иностранном языке, требуют перевода (пункт 9 Положения по ведению бухгалтерского учета, утвержденного Приказом Минфина от 29 июля 1998 г. N 34н, подпункт 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ). В построчном переводе на русский язык необходимо указать фамилию переводчика. Причем у переводчика обязательно должен быть какой-нибудь документ, подтверждающий его знание иностранного языка. Конечно, удобнее, если переводчик найдется среди работников фирмы, но если такого нет и за переводом придется обращаться на сторону, то затраты на перевод можно включить в расходы при расчете налога на прибыль.

#### 4.12. Расходы, которых, может быть, и не было

Для того чтобы "обеспечить" себя расходами, приобретают первичные документы (накладные, товарные чеки, бланки строгой отчетности и др.) с уже проставленными печатями и реквизитами, но способ этот не из числа лучших. Как правило, таким способом "создают" затраты на хозяйственные товары, канцелярские принадлежности и представительские расходы. За счет расходных материалов на хозяйственные и канцелярские нужды и встреч с партнерами можно ежемесячно списывать ощутимые для небольших фирм суммы. Правда, применительно к представительским расходам необходимо помнить, что придется оформлять дополнительный пакет документов (приказ или решение директора о выделении денег на представительские расходы, их смету, протоколы встреч, результаты переговоров и т.д.), а сами расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль не целиком, а лишь в пределах 4 процентов от расходов фирмы на оплату труда (п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Можно в тех же целях использовать затраты на

специальную литературу и периодику, а их отсутствие в офисе всегда можно объяснить их моральным износом.

Таким же способом можно "сотворить" покупку строительных и отделочных материалов и виртуальный ремонт офиса. Однако при этом в штате фирмы должны быть работники, которые физически способны осуществить такой ремонт, например завхоз или слесарь-сантехник, а масштаб самого ремонта должен быть адекватен числу таких работников.

При расчете налога на прибыль нередко учитывают и отражают в составе расходов личные покупки руководства - персональные компьютеры, предметы оргтехники и мебели стоимостью до десяти тысяч рублей, приобретенные для домашних нужд. Хотя в небольших фирмах налоговики инвентаризацию проводят редко, но все-таки лучше знать, у кого находится тот или иной предмет, чтобы при необходимости можно было привезти его в офис.

Если у руководителя, работника или учредителя есть автомобиль, с ними заключают договор аренды, при наличии которого можно списывать не только арендную плату, затраты на ремонт, бензин, оплату стоянки или гаража, но и собственно транспортные расходы. В таком случае необходимо оформлять все первичные документы только на фирму, а не на собственника автомобиля. Главное - собирать чеки на бензин и заполнять путевые листы. Кроме автомобилей у работников, руководителей или учредителей можно арендовать компьютеры, принтеры, ксероксы и другое имущество. Обосновать необходимость аренды транспорта или оргтехники несложно, во всяком случае, налоговики практически никогда не ставят это под сомнение. Очевидные плюсы аренды имущества у физических лиц - это уменьшение налога на прибыли и отсутствие ЕСН (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Правда, из суммы выплат физическому лицу придется удержать НДФЛ, а арендная плата работникам по сравнению с прочими расходами не содержит НДС, который можно было бы поставить к вычету, что делает общую экономию на налогах не такой уж значительной.

Основным минусом таких способов уменьшения налогооблагаемой прибыли является невозможность вывести из оборота фирмы по-настоящему значительные суммы, поскольку "создание" их основано исключительно на использовании наличных денег.

При наличии офиса, торгового помещения, склада или гаража можно заключить договоры на их уборку и (или) ремонт. При наличии кондиционеров или обычных радиаторов парового отопления имеется возможность "тратить" деньги на их техническое обслуживание.

Можно также арендовать склад или гараж, конечно, при условии, что фирме есть что в них хранить. При этом важно удостовериться в наличии реальных объектов по указанным в договорах адресам - иногда этот фактор бывает решающим. Целесообразно менять объекты аренды и виртуальных арендодателей под каким-нибудь благовидным предлогом, поскольку это усложняет работу налоговиков, а они склонны проводить встречные проверки постоянных партнеров фирмы.

В случае отсутствия собственного транспорта удобно "создавать" затраты на оплату транспортных услуг, включая реальные затраты на эти же цели в цене приобретаемых товаров. В этом случае придется пересмотреть договоры с поставщиками и убрать из них любые упоминания о доставке, договорившись о ней устно. Проблема наличия первичных документов решается путем оформления поставщиком простой накладной (форма N ТОРГ-12), а виртуальным перевозчиком - акта оказанных услуг.

Значительную сумму могут составить расходы на "оплату" сторонней фирме услуг по упаковке, маркировке, погрузке и разгрузке товаров при их продаже.

Производственные фирмы могут время от времени "ремонтировать" свое оборудование, а также проводить его ежемесячный профилактический осмотр и наладку. Нередко бывает очень полезна "аренда" дополнительных производственных площадей, но поскольку явившиеся с проверкой налоговики будут интересоваться уже прошедшими налоговыми периодами, то следует периодически менять арендодателей, а налоговикам сообщать о том, что договор уже расторгнут.

Чем больше у фирмы компьютеров, тем больше расходов можно под них списать. Можно, например, виртуально либо реально создать локальную компьютерную сеть и заключить договор на ее обслуживание. В такой локальной сети может произойти сбой с потерей всех данных, а восстановление информации выльется в значительную сумму. Кроме того, компьютеры необходимо защищать от несанкционированного доступа, вирусов и спама, а за это тоже надо платить - и платить можно довольно много. Кроме того, можно создать сайт фирмы, на развитие, поддержание и обновление которого время от времени списывать определенную сумму денег.

Некоторые фирмы "платят" за поиск и подбор персонала. Причем расходы можно списать, даже если такой "поиск" оказался безрезультатным.

В качестве "расходной" схемы может быть использован договор аренды персонала, который к тому же обеспечивает экономию на ЕСН. Удобно также применение ученического договора, который фирма заключает с работниками, не прибегая к помощи третьих лиц.

Кроме расходов можно "создавать" и убытки, которые фирма будет списывать в течение нескольких лет. Сделать это можно, например, заключив договор на покупку товара с поставщиком и одновременно заключив другой договор с вспомогательной фирмой на продажу этого же товара,

установив в нем санкции за несвоевременную поставку. Затем, разумеется, по договоренности, поставщик срывает сроки поставки, а вспомогательная фирма-покупатель расторгает договор и требует уплаты санкций в виде штрафа, который, конечно же, признается и отражается в налоговом учете в составе внереализационных расходов (подп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Затем по мере необходимости деньги на счет покупателя перечисляются и возвращаются от него в наличной форме.

#### 4.13. Время учета и списания затрат на оплату услуг связи

Нередко расходы фирмы на услуги связи относятся к одному отчетному периоду, а подтверждающие их первичные документы поступают к ней в другом отчетном периоде.

Практически для всех услуг, в том числе и услуг связи, установлены три способа списания расходов (подп. 3 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ):

- в момент оплаты, предусмотренный в договоре;
- в момент предъявления расчетных документов;
- в последний день отчетного (налогового) периода.

Как известно, при применении кассового метода расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль после их фактической оплаты (пункт 3 статьи 273 Налогового кодекса РФ). Это означает возможность отразить затраты в другом месяце и даже квартале, что, разумеется, очень удобно фирмам, у которых прибыль из месяца в месяц чередуется с убытком.

Фирмам, пользующимся абонентскими услугами и получающим счета на их оплату с опозданием, лучше списывать расходы третьим способом из числа перечисленных выше, т.е. отражать расходы в налоговом учете в последний день отчетного периода, к которому они относятся. При этом дата выставления счета значения не имеет, из него должно быть лишь видно, за какой месяц оказаны услуги.

Поскольку в Налоговом кодексе РФ не указано, когда именно надо применять тот или иной способ, то очевиден вывод о том, что тем самым право выбора предоставлено налогоплательщикам. Налоговые чиновники считают, что фирма может учитывать расходы связи лишь в момент оплаты, который предусмотрен в договоре. Поскольку договорами, как правило, предусматривается, что фирма должна оплатить услуги в тот день, когда ей выставили счет, то поэтому датой признания расходов является дата выставления этого счета, что аналогично второму варианту списания затрат. Такой подход налоговых чиновников к указанному вопросу, понятен, лишает налогоплательщиков возможности оптимизировать свои налоговые платежи. Однако поскольку, как правило, счета приходят в следующем месяце, то последнее обстоятельство существенного значения на практике не имеет, тем более что всегда можно найти достаточно разумный способ регулирования поступления в организацию таких документов.

Еще раз напомним, что выбор остается за организацией:

- поступить в соответствии с мнением налоговых чиновников - учитывать расходы в том месяце, когда появилась обязанность оплатить услуги, причем это будут расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ);
- определить наиболее удобную дату и учитывать расходы как прочие, связанные с производством и реализацией;
- учитывать прошлогодние расходы по документам, выписанным в текущем году, как убытки прошлых лет, то есть в составе внереализационных расходов.

Выбранный вариант, разумеется, нужно закрепить в учетной политике.

Напомним попутно, что уплаченный НДС по междугородним разговорам при наличии счета-фактуры фирма может зачесть. Но это касается только тех разговоров, которые относятся к облагаемым НДС операциям (подп. 1 п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Если работник возмещает расходы на личные разговоры, то зачесть относящийся к ним входной НДС фирма не вправе. Ведь это не является облагаемой НДС операцией. Незначительную сумму налога в этом случае фирме возмещают работники. Начислять НДС на стоимость подобной компенсации организация не должна, но только если сумма возмещения эквивалентна величине произведенных расходов.

## **Глава 5. РЕЗЕРВЫ РАСХОДОВ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ**

В силу различных причин объективного характера налоговая нагрузка по налогу на прибыль может распределяться неравномерно в течение налогового периода, а это отрицательно влияет на текущий финансовый результат.

Эффективным средством "выравнивания" налоговой нагрузки при таких обстоятельствах становится формирование налогоплательщиком резервов:

- расходов на ремонт основных средств;
- расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Создание резервов:

- актуально для большинства налогоплательщиков и практически не зависит от вида их деятельности;
- возможно, если организация применяет метод начисления и в налоговом учете, и в налоговой учетной политике предусматривает резервирование средств на вышеуказанные нужды.

### **5.1. Резерв расходов по сомнительным долгам**

Создание резерва по сомнительным долгам может, в частности, позволить сократить налоговую нагрузку в случае неплатежей контрагентов. Напомним, что порядок создания резерва по сомнительным долгам рассмотрен в статье 266 Налогового кодекса РФ. По общему правилу сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. Изложенное выше не применяется в отношении расходов по формированию резервов по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов (за исключением банков).

В рамках рассматриваемого круга вопросов по возможной экономии на налоговых платежах акцентируем внимание на очень важном в данном случае обстоятельстве: в целях формирования резерва по сомнительным долгам срок отсчитывается не с даты возникновения задолженности, а именно с того момента, когда эта задолженность стала сомнительной.

Также подчеркнем, что при формировании резерва НДС и иные аналогичные обязательные платежи учитываются в составе задолженности, поскольку задолженность как в бухгалтерском, так и в налоговом учете формируется с учетом этих сумм. Это обстоятельство в свою очередь обуславливает собственно размер отчислений на формирование резерва по сомнительным долгам, а эти суммы, как было отмечено выше, в указанном размере включаются в состав внереализационных расходов.

В ряде случаев немаловажное значение может иметь то обстоятельство, что создать указанный резерв возможно также по выданным авансам, поскольку сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком (ст. 266 Налогового кодекса РФ). Иными словами, задолженность по выданным авансам также может учитываться при формировании резерва по сомнительным долгам.

Организация не обязана переносить резерв по сомнительным долгам на следующий год. В то же время право создавать такой резерв появляется каждый год. Высказываемое нередко налоговыми чиновниками мнение о том, что создавать в новом налоговом периоде резерв по сомнительным долгам можно лишь в том случае, если резерв за предыдущий налоговый период использован в полном объеме, является неправомерным, поскольку такого запрета статья 266 Налогового кодекса РФ не содержит и никак не ограничивает право налогоплательщика в каждом налоговом периоде определять резерв по сомнительным долгам (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 марта 2004 г. по делу N A19-14732/03-5-Ф02-774/04-С1).

Поскольку механизм резервирования сомнительных долгов дает неплохие возможности для уменьшения налога на прибыль, прежде всего, необходимо должное внимание уделять формированию самой задолженности такого рода. Дело в том, что в резерв можно включать и те начисленные, но неполученные поступления, которые глава 25 Налогового кодекса РФ к налогооблагаемым доходам не относит, поскольку согласно статье 266 Налогового кодекса РФ

сомнительной признается любая задолженность, которая не погашена в указанный в договоре срок и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией. Можно, например, создать резерв на сумму не погашенного в срок займа либо на сумму предоплаты, внесенной за товар, поставка которого в итоге не состоялась.

Поскольку срок, в который контрагент, нарушивший условия договора, должен заплатить указанную в нем неустойку, стороны обычно в договоре не указывают, на сумму присужденных или признанных, но не выплаченных должником штрафов и пеней резерв создать нельзя, поскольку статьей 266 Налогового кодекса РФ разрешено включать в него задолженность, не погашенную в указанный в договоре срок. Не в законе, не в судебном решении, а именно в договоре. Иными словами, предусматривая в договоре неустойку, целесообразно одновременно указать срок ее выплаты.

Нередко в договоре купли-продажи стороны не указывают срок оплаты товара, поскольку это бывает выгодно поставщику в силу статьи 486 Гражданского кодекса РФ, согласно которой, если в договоре срок оплаты не указан, то покупатель обязан заплатить не позже чем на следующий день после передачи ему товара продавцом. То есть заключение такого договора хотя и может быть выгодно при определенных условиях, однако полностью лишает возможности его учета при создании резерва сомнительных долгов.

Несколько слов целесообразно сказать о договорах купли-продажи или поставки с отсрочкой платежа. Отгруженный по ним товар до момента его оплаты считается находящимся в залоге (п. 5 ст. 488 Гражданского кодекса РФ). Покупатель получает товар в собственность, но без согласия продавца не может его ни продать, ни потребить. Создавать на обеспеченную залогом задолженность резерв по сомнительным долгам глава 25 Налогового кодекса РФ не позволяет. При заключении таких договоров имеет смысл отказаться от этой гарантии и для этого делать в них специальную запись типа "стороны договорились о неприменении пункта 5 статьи 488 Гражданского кодекса в отношениях по данному договору". Такая возможность обусловлена указанной выше статьей.

Право налогоплательщика формировать резерв расходов обусловлено статьей 266 Налогового кодекса РФ.

В учетной политике необходимо отразить намерение создавать такой резерв и закрепить механизм его расчета применительно к нормам статьи 266 Налогового кодекса РФ.

Напомним, что сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Сумма резерва определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ. Особенностью этого резерва является его ежеквартальное обновление и формирование "по факту" возникновения сомнительных долгов в отличие от остальных резервов, суммы которых определяются на налоговый период авансом.

Резерв может быть использован организацией только на покрытие убытков от безнадежных долгов. Напомним, что долг признается безнадежным, если истек установленный срок исковой давности или обязательство прекращено по закону вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше суммы остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше суммы остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница должна быть включена во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.



Если налогоплательщик принял решение о создании резерва, он списывает долги, признаваемые безнадежными, за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) включается в состав внереализационных расходов.

## 5.2. Резерв расходов на ремонт основных средств

Право налогоплательщика формировать резерв расходов на ремонт основных средств предусмотрено статьей 260 Налогового кодекса РФ. Отчисления в такой резерв производятся исходя из совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с порядком, установленным ст. 324 Налогового кодекса РФ, и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Резерв создается преимущественно для финансирования капитального ремонта. Такой ремонт следует отличать от мероприятий по реконструкции, модернизации, достройке, дооборудованию, техническому перевооружению основных средств. Для этих целей резерв не создается. Напомним:

- согласно ст. 257 Налогового кодекса РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами;

- под реконструкцией подразумевается переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;

- под техническим перевооружением понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным оборудованием.

Совокупная стоимость основных средств для расчета суммы резерва определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв расходов на ремонт основных средств. Для расчета совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 года, принимается их восстановительная стоимость, определенная в соответствии с пунктом 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. При этом предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование вышеуказанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения таких видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах такие либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Отчисления в резерв в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода. Если налогоплательщик создает резерв, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств вышеуказанного резерва. Если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода. По общему правилу создания налоговых резервов, если сумма резерва исчерпана раньше окончания мероприятия, на которое он создан, списывать текущие затраты уже нельзя: налогоплательщик должен включить их в состав внереализационных расходов только 31 декабря по результатам инвентаризации резерва. Если на конец налогового периода остаток средств резерва превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения по состоянию на 31 декабря включается для целей налогообложения в состав внереализационных доходов налогоплательщика по результатам инвентаризации этого резерва.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования такого ремонта в течение более одного налогового периода, то остаток таких средств не подлежит включению на конец текущего налогового периода в состав доходов для целей налогообложения (то есть он не восстанавливается).

### 5.3. Резерв расходов на оплату отпусков, резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет

Право налогоплательщика формировать резерв расходов на оплату отпусков и резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет обусловлено статьей 324.1 Налогового кодекса РФ. Целью формирования таких резервов является равномерное признание для целей налогообложения предстоящих расходов соответствующего типа. В учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик обязан отразить принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений. Для этих целей налогоплательщик обязан составить специальный расчет (смету), в котором он должен отразить расчет размера ежемесячных отчислений в вышеуказанный резерв исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму единого социального налога с этих расходов. При этом процент отчислений в данный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

По состоянию на конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию резерва. Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода, если избыток средств не связан с неиспользованием работниками своих отпусков. При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний рабочий день налогового периода, налогоплательщик обязан по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков и, соответственно, сумму единого социального налога, по которым ранее резерв не создавался.

Резерв расходов на оплату отпусков работникам должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога. Если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным формировать резерв расходов на оплату отпусков, то сумма остатка данного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

В аналогичном порядке налогоплательщик формирует резерв расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

Недоиспользованная сумма резерва на оплату отпусков. Под недоиспользованной на последний день текущего налогового периода суммой резерва на оплату отпусков понимается разница между суммой начисленного в отчетном периоде резерва на оплату отпусков и суммой фактических расходов на оплату использованных отпусков, а также расходов на предстоящую оплату не использованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков (Постановление Президиума ВАС РФ от 26 апреля 2005 г. N 14295/04).

Как следует из пункта 24 статьи 255 Налогового кодекса РФ, расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам относятся к расходам на оплату труда, которые должны осуществляться в порядке, установленном ст. 324.1 Налогового кодекса РФ. Согласно статье 324.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в данный резерв. Для этих целей налогоплательщик обязан составить специальный расчет (смету), в котором приводится расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму ЕСН с этих расходов. Расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков включаются в состав расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию резерва. Недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы этого резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

Налоговый кодекс РФ не содержит понятия "недоиспользованные суммы резерва предстоящих расходов на оплату отпусков". Вместе с тем в пункте 4 статьи 324.1 Налогового

кодекса РФ предусмотрено, что указанный резерв должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога.

Таким образом, есть основания считать, что под недоиспользованной на последний день текущего налогового периода суммой резерва на оплату отпусков понимается разница между суммой начисленного в отчетном периоде резерва на оплату отпусков и суммой фактических расходов на оплату использованных отпусков, а также расходов на предстоящую оплату не использованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков. Кроме того, из пункта 5 статьи 324.1 Налогового кодекса РФ следует, что сумма остатка резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работников включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода в том случае, если налогоплательщик посчитает нецелесообразным в следующем налоговом периоде формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

#### 5.4. Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Право налогоплательщика, осуществляющего реализацию товаров (работ), формировать резерв расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, обусловлено статьей 267 Налогового кодекса РФ.

Этот резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока.

Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации вышеуказанных товаров (работ). При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в объеме выручки от реализации вышеуказанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации данных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. Если налогоплательщик осуществляет реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания менее трех лет, то для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации вышеуказанных товаров (работ) за фактический период такой реализации.

Налогоплательщик, ранее не осуществлявший реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ) в размере, не превышающем ожидаемых расходов на данные затраты. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

По истечении налогового периода необходимо скорректировать размер созданного резерва исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за истекший период.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию товаров (работ), не полностью использованная в налоговом периоде на осуществление ремонта по товарам (работам), реализованным с условием предоставления гарантии, может быть перенесена налогоплательщиком на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. Если сумма вновь создаваемого резерва меньше суммы остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего налогового периода.

Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию товаров (работ), то он списывает расходы на гарантийный ремонт только за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных налогоплательщиком, разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

Если налогоплательщик принял решение о прекращении продажи товаров (осуществления работ) с условием их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав доходов налогоплательщика по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Таким образом, у налогоплательщика имеется несколько возможностей для налогового планирования расходов с применением резервирования необходимых средств на покрытие будущих расходов (убытков).

### 5.5. Примеры из арбитражной практики в части расходов на ремонт

Случаи, когда в арбитражном суде по спорам с налоговыми органами в отношении расходов на ремонт были приняты решения в пользу налогоплательщиков, приведены ниже в таблице.

Ситуация	Решение суда	Арбитражная практика
Организация провела внутреннюю и внешнюю отделку зданий. Налоговики сочли это не ремонтом, а реконструкцией. А потому потребовали увеличить стоимость зданий согласно пункту 2 статьи 257 Налогового кодекса РФ	В договоре и актах было прописано, что производится именно ремонт. Поэтому судьи решили, что спорные расходы могут уменьшить налоговую базу того периода, в котором были потрачены деньги. Это предусмотрено в статье 260 Налогового кодекса РФ	Постановления ФАС Северо-Западного округа от 1 ноября 2004 г. по делу N A56-20543/04 и от 26 октября 2004 г. по делу N A56-7585/04
Организация в сентябре приобрела помещение и тогда же ввела его в эксплуатацию. Налоговая же посчитала, что фактически помещение было введено в эксплуатацию только после ремонта пола - в октябре. Поэтому амортизация, начисленная за октябрь, была исключена из расходов фирмы	Вывод налоговиков противоречил акту о приеме-передаче помещения и акту о выполненных ремонтных работах. Кроме того, ремонтные работы не мешали использовать помещение в производственных целях. Поэтому суд признал октябрьскую амортизацию правомерной	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 октября 2004 г. по делу N A56-9598/04
Общество отремонтировало арендованное помещение. После налоговой проверки инспекторы решили, что расходы на ремонт неправомерно уменьшили налог на прибыль	Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии и за свой счет производить текущий ремонт, если иное не установлено договором аренды. Это сказано в пункте 2 статьи 616 Гражданского кодекса РФ. В договоре было указано, что арендодатель не компенсирует затраты арендатора на ремонт. Поэтому суд налоговиков не поддержал	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 марта 2004 г. по делу N A26-4760/03-27 и Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 января 2004 г. по делу N A33-7236/03-СЗн-Ф02-4876/03-С1
У фирмы был резерв под капитальный ремонт основных средств. В то же время в составе расходов были учтены затраты на текущий ремонт. Налоговики решили, что при созданном резерве расходы на любой ремонт не могут уменьшать налогооблагаемый доход	Руководитель фирмы подписал решение только о создании резерва под капитальный ремонт. Поэтому судьи указали на то, что ремонт, оформленный как текущий, должен учитываться как отдельный расход и не должен возмещаться за счет резерва	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 августа 2004 г. по делу N A19-2703/03-24-Ф02-2928/04-С1

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Некоторые обстоятельства, существенные в отношении расходов применительно к налогу на прибыль, на основании принятых при рассмотрении споров между налоговыми органами и налогоплательщиками арбитражными судами решений в пользу налогоплательщиков кратко могут быть изложены следующим образом:

- условиями отнесения затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) являются их связь с хозяйственной деятельностью налогоплательщика и документальное подтверждение осуществления таких затрат (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 июня 2004 г. N А56-32759/03);

- обязанность налогоплательщика оказать названные услуги либо оплатить их должна быть определена договором либо законом (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24 марта 2004 г. N А26-4781/03-29 и ФАС Западно-Сибирского округа от 24 ноября 2004 г. N Ф04-6970/2004(5122-А27-14));

- расходы, связанные с применением нормативных актов, а также с оплатой транспортных услуг по доставке товаров, информационно-консультационных услуг, услуг сертификации, страховых взносов от несчастных случаев являются неотъемлемой частью процесса розничной торговли, без которой осуществление торговли невозможно (Постановление ФАС Уральского округа от 27 октября 2004 г. N Ф09-4454/04-АК). Таким образом, если расходы произведены налогоплательщиком в силу положений закона или условий договора, шансы доказать их обоснованность значительно повышаются;

- Высший Арбитражный Суд объяснил, как нужно определять "разумную" сумму расходов на судебного представителя, которую можно взыскать с проигравшей спор стороны (в информационном письме от 13 августа 2004 г. N 82). Возместить такие расходы должны и налоговики, если решение суд принял не в их пользу. При расчете этой суммы, по мнению судей, нужно исходить из времени подготовки материалов квалифицированным специалистом, сложившейся в регионе стоимости адвокатских услуг, продолжительности и сложности дела, норм командировочных расходов, минимума транспортных затрат и статистической информации о ценах на рынке юридических услуг. Размер каждой составляющей нужно доказать. Сделать это будет непросто. Например, не факт, что в отделениях статистики располагают информацией о ценах на юридические услуги;

- создание резерва для целей расчета налога на прибыль должно обязательно подтверждаться учетной политикой предприятия. Аналогичной точки зрения придерживаются и арбитражные суды. Как пример - Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 октября 2001 г. N Ф03-А59/01-2/2012;

- фирма вправе включать в затраты стоимость междугородных телефонных переговоров с организациями, не заключившими с ней соглашений о сотрудничестве - поскольку междугородные разговоры можно вести не только с настоящими, но и с потенциальными контрагентами, а заключение сделок с бывшими партнерами более вероятно, чем с новыми, то производственная направленность звонков доказана, и оплату услуг связи следует включить в затраты (Постановление ФАС Московского округа от 23 сентября 2004 г. N КА-А40/8297-04);

- при наличии правильно оформленного первичного документа расход признается документально подтвержденным - статья 252 Налогового кодекса РФ требует, чтобы каждый расход был подтвержден документально, а пункт 1 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" обязывает все хозяйственные операции оформлять оправдательными документами. Именно эти документы, по мнению суда, и будут подтверждать факт расхода для целей налогообложения прибыли (Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11 октября 2004 г. по делу N Ф08-4023/2004-1536А);

- если производственная направленность и экономическая обоснованность затрат на ремонт здания не подлежат сомнению, эти суммы можно включать в расходы того месяца, когда фирма получила свидетельство о регистрации прав на объект основных средств (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31 января 2005 г. N А56-10815/04);

- если необходимо применить нормы естественной убыли в целях списания затрат на уменьшение налогооблагаемой прибыли, то необходимо иметь в виду: налоговые чиновники придерживаются точки зрения, что это возможно только на основе утвержденных Правительством РФ норм, но, хотя судьи их в этом не поддерживают, единообразной арбитражной практики по связанным с этим обстоятельством вопросам пока не существует. Однако хотя и по-разному, но судьи арбитражных судов поддерживают именно налогоплательщиков. Так, например, ряд налогоплательщиков считают, что если утвержденных норм нет, потери от порчи товаров можно учесть при расчете налога на прибыль в фактическом размере, и судьи против этого не возражают, поскольку налогоплательщик не должен лишаться права на уменьшение налога из-за бездействия чиновников (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 марта 2004 г. N Ф08-1059/2004-413А). Кроме того, в отсутствие новых норм естественной убыли можно применять ранее установленные нормы. И хотя налоговые чиновники и с этим не согласны, арбитры не разделяют их точку зрения (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 марта 2004 г. N Ф08-1059/2004-413А).

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### Введение

#### Глава 1. Экономическая обоснованность расходов

- 1.1. Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы
- 1.2. Кратко о существенном в отношении экономической обоснованности расходов
- 1.3. Как обосновать неочевидные затраты

#### Глава 2. Сравнительная характеристика методов признания расходов

#### Глава 3. Как можно сэкономить на платежах по налогу на прибыль путем признания косвенных расходов вместо прямых

- 3.1. Потери товарно-материальных ценностей
- 3.2. Расходы, принимаемые в целях налогообложения прибыли

#### Глава 4. Как выгоднее списать отдельные виды расходов

- 4.1. Расходы на оплату юридических услуг
- 4.2. Расходы на благоустройство
- 4.3. Расходы на обучение работников
- 4.4. Расходы на электроэнергию при аренде помещений
- 4.5. Расходы на мобильную связь
- 4.6. Расходы на командировку
- 4.7. Расходы на уплату задолженности по налогам
- 4.8. Расходы на аренду жилого помещения не для целей проживания
- 4.9. Расходы на ремонт основных средств
- 4.10. Расходы на оплату питьевой воды для работников
- 4.11. Расходы на перевод документов
- 4.12. Расходы, которых, может быть, и не было
- 4.13. Время учета и списания затрат на оплату услуг связи

#### Глава 5. Резервы расходов как инструмент налоговой оптимизации

- 5.1. Резерв расходов по сомнительным долгам
- 5.2. Резерв расходов на ремонт основных средств
- 5.3. Резерв расходов на оплату отпусков, резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет
- 5.4. Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию
- 5.5. Примеры из арбитражной практики в части расходов на ремонт

### Заключение