# Налоговая экспертиза договоров

Содержание

Введение

1. Определение статуса контрагентов
2. Обязанность удержать налог с контрагента
3. Анализ вида деятельности контрагента
4. Определение и формирование цены договора

Заключение

Введение

Все предприятия без исключения работают, заключая договоры с поставщиками оборудования, инвентаря и материалов, с банками, фирмами, поставляющими программное обеспечение, с учебными центрами, с корпоративными клиентами, с сотрудниками и т.д. Современный договор (и трудовой, и гражданско-правовой) уже давно перестал быть предметом исключительной компетенции юриста. Ведь именно от договора и его условий берут начало всевозможные нюансы и тонкости налогообложения, а не от первичных документов, которые всего лишь подтверждают совершение хозяйственной операции.

Поэтому в оформлении договоров главный бухгалтер принимает не меньшее участие, чем юрист и руководитель. Любой договор или его проект, попавший на стол главного бухгалтера, должен в обязательном порядке подвергаться экспертизе на предмет оптимизации налогообложения. Рассмотрим основные моменты налоговой экспертизы.

1. Определение статуса контрагентов

Определение статуса контрагентов по договору влияет на правильную организацию налогового и бухгалтерского учета предприятия. Из текста договора должно ясно следовать, кто является сторонами в договоре (юридическое лицо, обособленное подразделение юридического лица, предприниматель, гражданин, иностранное юридическое лицо и т.д.).

Важным является ответ на вопрос: является или нет контрагент плательщиком НДС?

При определении статуса контрагента для целей налогообложения необходимо учитывать, что с 01.01.2001 (момента вступления в силу второй части Налогового кодекса РФ, далее - НК РФ) плательщиками НДС являются:

1) российские и иностранные юридические лица; международные организации; филиалы и представительства иностранных юридических лиц и международных организаций;

2) индивидуальные предприниматели.

директора

Это очень важно, поскольку налогообложение по НДС и по налогу на прибыль тесно взаимосвязаны, а указанные налоги взаимно влияют друг на друга.

Не являются плательщиками НДС:

- физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;

- организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход;

- организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения;

- организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Также не платят НДС организации и индивидуальные предприниматели, которые воспользовались правом на освобождение в соответствии со ст. 145 НК РФ или которые применяют налоговые льготы, предусмотренные ст. 149 НК РФ.

Получить освобождение от уплаты НДС имеют право организации и индивидуальные предприниматели, у которых налоговая база, исчисленная в предусмотренном для этого порядке, в течение предшествующих трех последовательных налоговых периодов без учета НДС не превысила 2 млн руб.

При этом необходимо иметь в виду, что предоставление освобождения от уплаты НДС является правом налогоплательщика, а не его обязанностью. Поэтому в случае если контрагент получает такое освобождение, во избежание неблагоприятных налоговых последствий от него необходимо затребовать копию данного освобождения.

Следует учитывать, что первоначальная цена договора может быть сформирована с учетом НДС либо без него. Освобождение от уплаты НДС может привести к ситуации, когда предприятие-покупатель не сможет относить НДС к зачету и понесет финансовые потери. В то же время полная сумма оплаты по договору будет включаться в состав расходов, что позволит снизить размер налоговой базы по налогу на прибыль.

Как правило, при заключении договора информация об освобождении от НДС контрагента позволяет откорректировать цену договора в сторону ее уменьшения на основании отсутствия косвенного налогообложения у одной из сторон заключаемого договора.

При определении статуса контрагента также не стоит забывать и общественные организации инвалидов, которые в соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ (при соблюдении определенных условий, предусмотренных данным подпунктом) не являются плательщиками НДС. Данный момент необходимо учитывать при заключении сделки.

В хозяйственной практике часто встречаются ситуации, когда некорректное соблюдение данного условия в дальнейшем может иметь негативные последствия для предприятия.

1. Обязанность удержать налог с контрагента

Определение статуса контрагента по договору также обусловлено необходимостью выяснения наличия обязанности по удержанию налогов у источника выплаты. Российское налоговое законодательство предусматривает три случая, когда возникает обязанность по удержанию налогов:

1. Налог на доходы физических лиц при выплате дохода.

Если договор заключается с физическим лицом - предпринимателем, то у предприятия не возникает обязанности по удержанию налога на доходы физических лиц, поскольку согласно п. 2 ст. 226 НК РФ для исключения повторного налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей, а также лиц, уплачивающих налог в аналогичном порядке, налог на доходы физических лиц у источника выплаты не удерживается.

При этом указанные лица должны предъявить свидетельства о государственной регистрации и документы, свидетельствующие о том, что данные лица состоят на налоговом учете. Во избежание конфликтных ситуаций с налоговыми органами рекомендуется к договору приложить копии свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве предпринимателя, а также свидетельство о его постановке на учет в налоговом органе.

Выплата дохода нерезидентам - физическим лицам, т.е. лицам, не имеющим постоянного местожительства на территории РФ, является еще одним поводом для выяснения статуса контрагента. Выяснение статуса физического лица в данном случае необходимо для того, чтобы установить порядок налогообложения полученного физическим лицом дохода.

В том случае если физическое лицо не имеет постоянного места жительства в РФ, то выплаченный доход подлежит обложению по ставке 30% согласно п. 3 ст. 224 НК РФ (если иное не предусмотрено международными соглашениями по вопросам налогообложения).

2. Налог на прибыль при выплате дохода иностранным юридическим лицам.

При определении статуса иностранного юридического лица как возможного контрагента и решении вопроса о необходимости удержания налога на прибыль необходимо установить, прежде всего, вид выплачиваемого дохода.

Это обусловлено тем, что различные виды доходов, полученных иностранными юридическими лицами от источников в РФ, облагаются налогом на прибыль (соответственно удерживаются российскими предприятиями) по разным ставкам. Так, в соответствии со ст. 284 НК РФ, доходы от дивидендов, процентов, от долевого участия в предприятиях с иностранными инвестициями облагаются по ставке 15%, а доходы от использования авторских прав, лицензий, от аренды и по другим видам доходов, источник которых находится на территории РФ, - по ставке 20%.

3. НДС при выплате дохода иностранным юридическим лицам.

Возможность возникновения обязанности по удержанию НДС при заключении договора с иностранным юридическим лицом также обусловливает появление ряда моментов, на которые необходимо обратить внимание. Следует установить факт постановки (непостановки) на учет в налоговом органе на территории РФ иностранного юридического лица, так как, если иностранное лицо зарегистрировано в налоговых органах, то обязанность по удержанию НДС у российского предприятия отсутствует.

Напротив, в случае, если иностранный контрагент не зарегистрирован на территории в Российской Федерации в качестве налогоплательщика, то у российского предприятия возникает обязанность по удержанию НДС с выплаченных по договору сумм. Следовательно, для того чтобы исключить возможные конфликты с налоговыми органами, российскому предприятию рекомендуется запросить у вашего потенциального партнера документ о постановке (регистрации) на учет в налоговом органе в качестве плательщика НДС.

Исходя из указанных особенностей налогово-правового статуса и указанных выше особенностей вашего возможного партнера, можно провести экономический анализ планируемой сделки.

1. Анализ вида деятельности контрагента.

Следующий этап экспертизы договора - анализ вида деятельности контрагента. Этот вид анализа необходим, прежде всего, при заключении договоров по видам деятельности, осуществление которых возможно только на основании лицензии или других аналогичных разрешений. Данный анализ и сводится к проверке наличия указанной лицензии у вашего контрагента, разрешающей осуществление определенной деятельности.

В связи с этим при анализе проекта договора необходимо уделять внимание наличию в нем указаний на лицензии (разрешения) на совершение соответствующих видов деятельности. В случае каких-либо сомнений следует запросить у контрагента копию лицензии или иного разрешительного документа. Лицензия должна быть представлена вместе с приложениями, в которых подробно расшифрованы виды деятельности, которые могут осуществляться налогоплательщиком на основании данной лицензии.

Согласно п. 6 ст. 149 НК РФ освобождение от НДС льготируемых операций осуществляется при наличии лицензии на соответствующий вид деятельности.

Отсутствие лицензии помимо гражданско-правовых последствий (когда договор может быть признан недействительным) может повлечь также неблагоприятные налоговые последствия.

Зачастую многие предприятия не уделяют проверке лицензий должного внимания, что приводит к негативным налоговым последствиям.

Так, например, в соответствии с российским законодательством аудиторская деятельность подлежит обязательному лицензированию. Заключение договора на оказание аудиторских услуг и осуществление проверки лицом, у которого отсутствует лицензия на осуществление данного вида деятельности, приведет к применению к предприятию налоговых санкций, так как обязательным условием для отнесения на расходы затрат по указанному договору и принятие уплаченных сумм НДС к зачету является наличие лицензии у аудитора.

Многие предприятия заключают договоры с учебными заведениями на подготовку и переподготовку кадров, затраты по которым могут быть учтены в целях налогообложения прибыли. В то же время расходы на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями подлежат включению в состав расходов при условии заключения договоров с государственными и негосударственными профессиональными образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (лицензию).

То есть одним из обязательных условий для отнесения затрат по подготовке и переподготовке кадров на расходы является наличие государственной аккредитации (лицензии) у учебного заведения. Отсутствие указанного документа делает отнесение затрат на расходы неправомерным, что, соответственно, ведет к применению финансовых санкций.

Таким образом, анализ вида деятельности нельзя недооценивать. Прежде чем заключить договор, необходимо убедиться, что у стороны по сделке есть все необходимые разрешения для осуществления того или иного вида деятельности.

Далее необходимо проанализировать предмет договора. При планировании порядка совершения сделки оцениваются налоговые последствия выбора формы и предмета договора. Иными словами, следует определить, что это за договор - услуга, подряд, купля-продажа, комиссия и т.д.

Если заключается договор купли-продажи, необходимо указать конкретное имущество, подлежащее передаче покупателю, если же это - договор на оказание услуг, то следует указать характер услуги и т.д. В особенности это касается смешанных договоров, по которым одновременно могут передаваться имущество, оказываться услуги и выполняться работы.

Четкое определение предмета договора необходимо для правильной организации бухгалтерского учета передаваемых материальных ценностей, выполняемых работ и оказываемых услуг.

Если из проекта договора непонятно, что именно является его предметом, то в него необходимо внести соответствующие уточнения.

Иными словами, из предмета договора должно быть ясно, что выполняемые работы, оказываемые услуги соответствуют двум признакам:

1) связаны с производством и реализацией продукции;

2) носят характер текущей информации.

Если же результаты договора относятся к деятельности в будущем, например касаются продукции, которую только предполагается выпускать, то в подобных случаях произведенные расходы нельзя учитывать в целях налогообложения.

Также необходимо обратить внимание на дату совершения операции по договору. Текст договора должен четко фиксировать дату совершения операции, предусмотренную договором. Дата совершения операции касается следующих моментов: - юридического, так как определяет переход права собственности на имущество (переход права пользования, владения и распоряжения), отчуждаемого по договору, возможность применения санкций, порядок расчетов и т.д.;

- бухгалтерского, так как фиксируется дата признания расходов и доходов в бухгалтерском учете;

- налогового, поскольку определяет дату признания расходов и доходов в налоговом учете. Точное определение даты операции позволяет установить для покупателя момент оприходования приобретенного товара на соответствующих счетах бухгалтерского учета и момент включения в расходы соответствующих затрат. Для поставщика дата операции - момент ее отражения на счетах реализации и учета в целях налогообложения.

Таким образом, анализ даты совершения операции по договору и закрепление в договоре точного момента права собственности нельзя недооценивать, поскольку от этого зависит точное и своевременное отражение операции в бухгалтерском учете.

1. Определение и формирование цены договора

Анализ порядка определения и формирования цены договора является следующим этапом экспертизы. При анализе цены по договору следует обратить внимание на следующие моменты:

- установление цены на каждый вид товаров, работ, услуг;

- цена товара в валюте;

- установление цены в условных единицах;

- соответствие применяемых цен требованиям ст. 40 НК РФ.

В связи с тем, что материальные ценности, работы, услуги учитываются по разным счетам, их стоимостная оценка должна быть определена отдельно. Данное требование согласовывается с требованием об отдельном определении имущества и обязательств, составляющих предмет договора.

Порядок формирования цены регулируется не только нормами гражданского права, но и налоговым законодательством. Возможны следующие варианты формирования цены на товар:

Цена товара = Цена без НДС + НДС,

Цена товара = Цена без НДС (НДС не предусмотрен).

В случае если Ваш контрагент по договору поставки (по причине неясного составления договорных документов) не доплатил суммы НДС, то указанную часть цены можно попытаться взыскать по суду.

При этом необходимо учитывать, что исковым требованием будет являться требование о взыскании недоплаченной суммы цены по договору, в размере суммы НДС (поскольку сумма НДС является составной частью цены товара). Требование о взыскании самой суммы НДС в данном случае не подходит, поскольку сами налоги могут взыскиваться только налоговыми органами.

В случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации, определяемой в соответствии со ст. 39 НК РФ. Напомним, что в п. 1 ст. 39 НК РФ дано следующее определение реализации:

"Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе".

Следовательно, при подобных операциях необходимо специально контролировать момент перехода права собственности. Особенно это актуально при экспортно-импортных операциях, где часто применяются условия поставок по ИНКОТЕРМС.

В соответствии со ст. 317 Гражданского кодекса РФ стороны по договору могут предусматривать, что денежное обязательство подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах.

При этом подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц надень платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или договором.

На практике очень распространено указание цены в условных единицах (например, в долларах США) при оплате по соответствующему курсу в рублях. При этом в бухгалтерском учете возникает дополнительная обязанность по учету суммовых разниц (не путать с курсовыми). Суммовая разница возникает в ситуации, когда существует рублевая, а не валютная задолженность.

Вместе с тем она также возникает в результате изменения курса иностранной валюты или условной единицы.

Таким образом, при анализе проекта договора необходимо обосновать целесообразность определения цены в условных единицах (поскольку это вызывает дополнительные трудности с бухгалтерским и налоговым учетом). В случае когда такое определение цены необходимо, следует заранее разработать методику бухгалтерского учета и налогообложения.

Если же цена реализуемого товара выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации, определяемой в соответствии со ст. 39 НК РФ.

При проведении расчетов по таким обязательствам налогоплательщик производит корректировку суммы обязательств, выраженных в условных единицах в соответствии с условиями договора. При этом полученные суммы корректировки включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от проведенной корректировки.

Следовательно, в отличие от правил бухгалтерского учета возникшие суммовые разницы квалифицируются как внереализационные доходы или расходы.

Напомним, что ст. 40 "Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения" НК РФ устанавливает порядок исчисления налогов по специальному расчету. Основанием для специального расчета при соблюдении всех иных условий является факт реализации продукции (работ, услуг) по ценам, отклоняющимся от рыночных цен более чем на 20%.

При этом обязанность по самостоятельному осуществлению специального расчета для налогоплательщиков не предусмотрена. Согласно п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не будет доказано обратное, предполагается, что цена соответствует уровню рыночных цен.

В то же время при несоответствии цены договора рыночным ценам налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанные таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. Последствием специального расчета является доначисление сумм недоимки, а также пени.

Вместе с тем необходимо отметить, что налогоплательщик вправе также по своему желанию своевременно сделать специальный расчет. Заинтересованность самостоятельного осуществления специального расчета самим налогоплательщиком вызвана тем, что в противном случае с него впоследствии будут взысканы пени.

Следовательно, при планировании сделки необходимо проанализировать и эту составляющую договорных отношений, поскольку на практике этого почти никто не делает.

Должное внимание в договоре следует уделить вопросам, отражающим меры ответственности по договору. Тщательной проработке и оценке подлежат пункты договора, предусматривающие санкции за нарушения условий оплаты, сроков, качества и т.д. Причем обусловлено это вступлением в действие гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях исчисления налога на прибыль относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации);

2) внереализационные доходы.

При этом в ст. 248 НК РФ указано, что "внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 настоящего Кодекса с учетом положений настоящей главы".

В соответствии с положениями ст. 250 НК РФ в целях налога на прибыль внереализационными доходами признаются доходы, не связанные с реализацией товаров (работ, услуг), а именно - не указанные в ст. 249 НК РФ.

Статья 250 НК РФ содержит примерный перечень внереализационных доходов, который не является исчерпывающим. Согласно данному перечню внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ основным методом признания доходов для целей гл. 25 НК РФ является метод начисления, что означает:

"В целях настоящей главы доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления)".

Метод начисления применяется и при налогообложении внереализационных доходов организаций.

Согласно подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ для данного вида внереализационных доходов датой получения дохода признается дата признания должником штрафов, пеней и (или) иных санкций или дата вступления в законную силу решения суда.

Из анализа данной нормы следует, что обязанность по уплате налога на прибыль организациями должна быть исполнена в отношении штрафов, пени и иных санкций, в отношении которых наступили следующие обстоятельства:

1) в отчетном периоде контрагентом были признаны штрафные санкции в соответствии с условиями заключенных договоров (например, за просрочку платежа, нарушения условий поставки товара и т.п.);

2) в отчетном периоде вступило в законную силу решение суда о взыскании в пользу налогоплательщика штрафных санкций (например, процентов по ст. 395 Гражданского кодекса РФ за пользование денежными средствами). При этом согласно п. 1 ст. 271 НК РФ для признания внереализационных доходов для целей налогообложения по налогу на прибыль фактическое получение начисленных санкций значения не имеет.

Таким образом, в налоговом учете начисленные по факту признания должником или судебными решениями штрафные санкции следует отражать в налоговом учете того отчетного (налогового) периода, когда произошло признание штрафных санкций либо вступило в законную силу решение суда о взыскании санкций, независимо от реального получения данных санкций.

Если начисление штрафных санкций продолжается и в следующем отчетном (налоговом) периоде, то отражение вновь начисленной суммы производится в данном периоде.

Справедливости ради следует отметить, что позиция налоговых органов по данному вопросу иная. По их мнению, начисление санкций осуществляется в соответствии с условиями заключенных договоров вне зависимости от факта признания должником.

По нашему мнению, при решении данного вопроса следует руководствоваться специальным правилом, закрепленным в подл. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ.

Согласно данному положению доходы в виде штрафов, пени и иных санкций признаются в качестве дохода в том отчетном периоде, когда произошло их признание должником или вступило в законную силу решение суда. Иная трактовка не соответствует положениям НК РФ.

Специальные положения договора также должны быть учтены в процессе проведения экспертизы.

1. Перепредъявляемые расходы

Если условиями договора поставки установлено, что оплата услуг железной дороги (ж/д тариф, подача, уборка вагонов, охрана и т.д.) осуществляется поставщиком, то данные расходы являются затратами поставщика по сбыту своей продукции, которые уже учтены в отпускной цене.

В этом случае стоимость услуг железной дороги включается в налогооблагаемый объем реализации поставщика.

В том случае, когда существует объективная необходимость оплаты услуг железной дороги именно продавцом, избежать увеличения облагаемого оборота на суммы транспортных расходов можно, поступив следующим образом:

- в договоре поставки указывается, что транспортные расходы оплачиваются за счет покупателя, при этом цена продукции (и облагаемый оборот) уменьшается на соответствующие суммы,

- фактически оплату услуг железной дороги производит продавец,

- продавец передает счета, выставленные железной дорогой, покупателю (перепредъявление расходов) и получает денежные средства, которые не будут являться выручкой, на свой расчетный счет.

В результате покупатель отнесет транспортные расходы на увеличение стоимости приобретенной продукции и отнесет предъявленный НДС на расчеты с бюджетом.

2. Существенные условия оформления договора подряда на ремонт основных средств предприятия

В соответствии со ст. 260 НК РФ затраты на проведение капитального ремонта включаются в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Периодичность проведения ремонтов зависит от отраслевых особенностей производства. Перечень работ, которые выполняются при проведении ремонта того или иного вида, также иногда содержится в отраслевых нормативных документах.

Однако необходимо учитывать, что для абсолютного и однозначного отнесения затрат по ремонту основных фондов на расходы необходимо соблюдать ряд обязательных требований.

Так, в частности, необходимость проведения ремонта основных средств предприятия должна быть оформлена дефектной ведомостью основного средства. В дефектной ведомости указывается перечень дефектов основного средства и приводятся рекомендации по их устранению. Дефектная ведомость заверяется главным инженером предприятия и служит основанием для заключения руководителем договора подряда на проведение ремонтных работ.

Именно на основании дефектной ведомости можно будет доказать налоговым органам, что проведение ремонта вызвано неисправностью основного средства, а не необходимостью его модернизации.

Затраты на ремонт относятся на расходы только в том случае, когда основные фонды после приобретения были фактически введены в эксплуатацию и участвовали в производственном процессе предприятия.

Как небезосновательно считают налоговые органы, относить на расходы затраты по ремонту можно только по тем основным фондам, которые фактически участвуют в производственной деятельности. Поэтому после приобретения основных фондов и постановки их на баланс очень важно, чтобы данные основные средства были введены в эксплуатацию, т.е. фактически были включены в производственный процесс фирмы.

На основании вышеизложенного рекомендуется после приобретения основного средства сделать соответствующее учетное оформление этой операции:

- издать приказ о вводе основного средства в эксплуатацию;

- заключить с третьими лицами договоры на оказание услуг с использованием в процессе их исполнения этого основного средства;

- показать по бухгалтерскому и налоговому учету выручку от оказания услуг предприятием с использованием в процессе исполнения договоров этого основного средства. Указанные документы выступают подтверждением факта ввода ремонтируемых основных средств в эксплуатацию и их участия в производственном процессе предприятия.

Если предприятие приобрело помещение под офис, то рекомендуется оформить переезд персонала по этому адресу до начала ремонтных работ, с письменным уведомлением регистрационных и налоговых органов о перемене места нахождения.

Самая главная рекомендация - на время ремонта нельзя прекращать работу персонала в ремонтируемых помещениях. По уже сложившейся налоговой и арбитражной практике ремонтные расходы, проводимые в периоды приостановки деятельности предприятия (или его подразделения), должны отражаться на счете "Расходы будущих периодов". Последующее списание затрат с данного счета будет происходить равномерно с закрытием данных затрат по окончании года.

Ремонтные расходы в смете затрат, которая составляется подрядной организацией, осуществляющей ремонтные работы, и является неотъемлемой частью договора подряда. Именно по смете будут определяться и подтверждаться расходы, произведенные предприятием.

Во-первых, сметы, как правило, становятся предметом очень пристального внимания при налоговых проверках.

Во-вторых, ремонтные расходы входят в состав иных затрат предприятия по поддержанию основных фондов в рабочем состоянии. При этом указанные затраты могут иметь как текущий (производственный) характер, так и характер вложений долговременного (инвестиционного) характера. Именно от правильного определения типа затрат и зависит, будут ли они отнесены на налоговую себестоимость или будут учтены как капитальные вложения.

Для правильного отнесения на расходы затрат по ремонтам всех видов необходимо документально подтвердить их отличие от работ по расширению, модернизации, реконструкции и техническому перевооружению предприятия. Учет подобных расходов в целях налогообложения приводит к занижению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, к применению штрафных санкций.

Именно смета затрат может выступать подтверждением текущего производственного характера затрат по ремонту.

Необходимо особо отметить, что расходы по ремонту уменьшают прибыль как по основным средствам, принадлежащим предприятию, так и по арендованным основным средствам. При этом обязанность по осуществлению ремонтов всех видов следует предусмотреть в договоре аренды, поскольку, если данная обязанность не будет возложена на арендатора, учитывать затраты по капитальному ремонту основных средств в целях налогообложения нельзя.

Связано данное требование с тем обстоятельством, что в соответствии с п. 1 ст. 616 Гражданского кодекса РФ "арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды".

Что же касается арендатора, то в соответствии с п. 2 ст. 616 Гражданского кодекса РФ в его обязанности входит поддержание имущества в исправном состоянии, проведение за свой счет текущего ремонта имущества, если иное не установлено законом или договором аренды. Следовательно, для правомерного учета произведенных затрат по ремонту арендованного имущества данные вопросы следует специально отразить в договоре аренды.

Необходимость государственной регистрации отдельных договоров также учитывается при экспертизе. В некоторых случаях при заключении договоров следует учитывать, что приобретаемое имущество подлежит государственной регистрации. Например, предприятие, заключившее договор купли-продажи объекта недвижимости - офисного помещения, даже при условии оформления двустороннего акта приема-передачи на данный объект не имеет права относить на затраты расходы, связанные с эксплуатацией объекта, возникающие до момента оформления государственной регистрации.

При отражении в бухгалтерском учете операций по приобретению объектов недвижимого имущества принятие объекта к бухгалтерскому учету (отражение на счете учета основных средств) производится не ранее даты регистрации объекта недвижимого имущества в соответствующем государственном органе.

Связано это с тем, что согласно ст. 551 Гражданского кодекса РФ переход права собственности на недвижимость по договору продажи недвижимости подлежит государственной регистрации.

В соответствии со ст. 223 указанного выше Кодекса в случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности на это имущество у приобретателя возникаете момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Данные требования следует учитывать при налогообложении прибыли. Согласно п. 8 ст. 258 НК РФ основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Напомним, что ст. 131 Гражданского кодекса РФ предусмотрена государственная регистрация недвижимости. Так, в п. 1 данной статьи указано:

"Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре учреждениями юстиции. Регистрации подлежат: право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, ипотека, сервитута, а также иные права в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными законами".

Что же касается документов, подтверждающих факт подачи заявки на регистрацию, то согласно п. 6 ст. 16 Закона РФ от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" предусмотрена выдача специальных расписок:

"Заявителю выдается расписка в получении документов на государственную регистрацию прав с их перечнем, а также с указанием даты их представления. Расписка подтверждает принятие документов на государственную регистрацию прав".

Следовательно, именно данный документ и должен быть представлен в качестве подтверждения факта передачи документов на государственную регистрацию. С этого момента предприятие имеет право начислять амортизацию в целях налогообложения.

Заключение

Вот далеко не полный перечень объектов налогово-правовой экспертизы договоров. В каждом конкретном случае, в зависимости от вида договора (аренда, услуги, агентирование, комиссия и т.д.) могут возникать и другие объекты. Практика показывает, что тщательная экспертиза хозяйственных договоров с точки зрения налогового планирования позволяет сэкономить на налогах до 40% собственных средств предприятия, а в отдельных случаях и больше. А ее сочетание с ситуационными методами оптимизации налогообложения позволяет закрепить полученный эффект на желаемом уровне.