

Давальческая схема работы.

Понятно, что ни одно промышленное предприятие не застраховано от претензий со стороны налоговых инспекторов. Вместе с тем практика показывает, что те из них, которые занимаются переработкой давальческого сырья, чаще остальных получают на руки решения о начислении недоимки, соответствующих пеней и штрафов. Почему инспекторы столь равнодушны к этим предприятиям? На какие нюансы бухгалтеру необходимо обратить пристальное внимание? С какими притязаниями налоговиков не следует соглашаться? Об этом и многом другом читайте в данной статье.

Общие правила.

Давальческими признаются материалы, принятые организацией-переработчиком от заказчика-давальца для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции (п. 156 Методические указания по учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н). В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов давальческое сырье у переработчика учитывается на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку". Этим же документом предусмотрено, что учет расходов по переработке (доработке) сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство. Иными словами, принятые от давальца сырье и материалы (далее - сырье) переработчик на своем балансе (счет 10 "Материалы") не отражает, а учитывает по дебету счета 003 в оценке, установленной в договоре на переработку. При этом расходы на производство продукции из давальческого сырья собираются по дебету счета 20 "Основное производство". Состав затрат, включаемых в услуги по переработке, тот же, что и при переработке собственного сырья, за исключением стоимости давальческого сырья и расходов на реализацию готовой продукции.

Примечание. Договор на переработку давальческого сырья по сути является одной из разновидностей договора подряда, поэтому сторонам нужно руководствоваться гл. 37 ГК РФ.

В договоре на переработку сырья оговариваются следующие вопросы:

- наименование и количество передаваемого сырья;
- наименование и ассортимент готовой продукции;
- сроки поставки сырья и изготовления продукции;
- цена переработки (обработки) и порядок расчетов (при этом, следует оговорить не только сроки оплаты, но и виды расчетов (деньгами, частью поставленного сырья, частью выпущенной продукции);
- порядок транспортировки сырья и выпущенной продукции;
- нормы расхода сырья, технологических потерь, образования отходов, естественной убыли (обычно приводятся в приложениях к договору);
- собственник отходов, порядок их утилизации и т.д.ъ

Передачу сырья стороны обычно оформляют АКТом, в котором указаны наименование, количество и его договорная стоимость (без выделения НДС, поскольку передача сырья в переработку на давальческих условиях не является объектом налогообложения, поэтому давальец НДС не начисляет, а переработчик не имеет права на вычет.). Поступающее от давальца сырье принимается кладовщиком по общим правилам (по ассортименту, количеству и качеству). Сопроводительным документом в данном случае будут ВЫПИСАННАЯ ЗАКАЗЧИКОМ НАКЛАДНАЯ по форме N М-15 (Утверждена Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а), а также товарно-транспортная накладная, железнодорожная квитанция и т.п.

Внимание! Во избежание претензий и разногласий в графе "Основание" формы N М-15 необходимо указать, что сырье передается на давальческих условиях, и привести реквизиты договора (номер, дата).

При поступлении давальческого сырья, так же как и при приемке других материалов, кладовщик вправе использовать вариант оформления документов путем составления приходного ордера по форме N М-4 (с указанием на то, что сырье поступило на давальческих условиях). Этот вариант **ОБЯЗАТЕЛЬНО ДОЛЖЕН БЫТЬ ЗАКРЕПЛЕН В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ**: Методические указания по учету МПЗ предусматривают также второй вариант оформления документов - путем проставления штампа, который приравнивается к приходному ордеру (см. п. 49), однако мы считаем, что поскольку требованием к штампу является наличие реквизитов формы М-4, создание такого штампа представляется нецелесообразным, а вид его оттиска трудно воспринимаемым.

Примечание. Подрядчик (переработчик) несет ответственность за сохранность имущества (сырья), полученного от заказчика (давальца) (ст. 714 ГК РФ).

Для обеспечения учета давальческого сырья на складе и сырья, переданного в цех на переработку, рекомендуется открыть к счету 003 отдельные субсчета:

- "Материалы и сырье на складе";
- "Материалы и сырье в переработке".

Выпущенная из давальческого сырья готовая продукция, как правило, принимается на склад предприятия-переработчика и хранится до отгрузки ее давальцу. Поступление продукции на склад оформляется накладной по форме N МХ-18 (Утверждена Постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 N 66), а отпуск со склада - накладной по форме N М-15. Для учета готовой продукции, произведенной из давальческого сырья, рекомендуется использовать забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Пунктом 1 ст. 713 ГК РФ установлена обязанность исполнителя (переработчика) представить собственнику сырья (и готовой продукции) отчет об использовании полученного сырья, в котором должны присутствовать сведения о наименовании и количестве:

- полученного и использованного сырья;
- произведенной готовой продукции;
- образовавшихся отходов.

Кроме того, сторонам необходимо подписать акт приема-передачи выполненных работ с указанием стоимости переработки.

Переработчик на общих основаниях выставляет давальцу счет-фактуру. Стоимость сырья, полученного на давальческих началах, в налоговую базу переработчика не включается. В соответствии с п. 5 ст. 154 НК РФ налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога. НДС рассчитывается с применением ставки 18% независимо от того, по какой налоговой ставке облагается реализация готовой продукции. При этом "входной" налог по материалам, работам и услугам, использованным для обеспечения процесса переработки, предъявляется заводом к вычету по правилам ст. ст. 171 и 172 НК РФ.

В целях налогообложения прибыли доходом переработчика является стоимость выполненных работ, согласованная в договоре. Полученное давальческое сырье в налогооблагаемые доходы переработчика не включается. Налоговые расходы переработчика формируются за счет затрат на выполнение работ без учета стоимости давальческого сырья. Поскольку деятельность исполнителя по переработке давальческого сырья классифицируется как выполнение работ, бухгалтер в общеустановленном порядке производит распределение прямых расходов на остатки незавершенного производства. Косвенные расходы признаются в полном объеме в момент их осуществления.

Корреспонденцию счетов у переработчика рассмотрим на конкретном примере.

Пример. В марте 2009 г. ОАО "Завод" получило на давальческих началах сырье стоимостью 15 000 000 руб. Его переработка оценена сторонами в сумму 2 360 000 руб. (в том числе НДС - 360 000 руб.). По условиям договора затраты по транспортировке сырья и готовой

продукции несет давальец, погрузо-разгрузочные работы на своем складе осуществляет переработчик. Стоимость этих работ включена в цену договора.

В соответствии с условиями контракта исполнитель в марте получил на свой расчетный счет предоплату в размере 590 000 руб.

Переработка данной партии сырья начата в марте (в цех отпущено сырья на сумму 6 000 000 руб.), завершена в апреле. Отгрузка выпущенной продукции заказчику произведена в апреле. В этом же месяце заказчик полностью расплатился с переработчиком.

Себестоимость переработки для ОАО "Завод" равна 1 700 000 руб., в том числе в марте - 700 000 руб., в апреле - 1 000 000 руб. В бухгалтерском учете переработчика хозяйственные операции отражаются следующими проводками:

Содержание операции Дебет Кредит Сумма, руб.

Март 2009 г.

Получена предоплата по давальческому договору 51 62-2 590 000

Начислен НДС с предоплаты (590 000 руб. / 118 x 18) 76-НДС 68 90 000

Отражена стоимость принятого на склад на давальческих началах сырья 003-С 15 000 000

Списано со склада сырье, переданное в переработку 003-С 6 000 000

Учтено сырье, отпущенное в цех 003-П 6 000 000

Отражены расходы, относящиеся к переработке давальческого сырья 20 02, 10,23, 25, 26, 69,70, 76 700 000

Принята на склад готовая продукция, произведенная из давальческого сырья (6 000 000 + 700 000) руб. 002 6 700 000

Списано израсходованное сырье 003-П 6 000 000

Апрель 2009 г.

Списано со склада сырье, переданное в переработку (15 000 000 - 6 000 000) руб. 003-С 9 000 000

Учтено сырье, отпущенное в цех 003-П 9 000 000

Отражены расходы, относящиеся к переработке давальческого сырья 20 02, 10,23, 25,26, 69,70, 76 1 000 000

Принята на склад готовая продукция, произведенная из давальческого сырья (9 000 000 + 1 000 000) руб. 002 10 000 000

Списано израсходованное сырье 003-П 9 000 000

Списаны расходы по переработке сырья 90-2 20 1 700 000

Отражена выручка по давальческому договору 62-1 90-1 2 360 000

Начислен НДС со стоимости переработки 90-3 68 360 000

НДС с предоплаты принят к вычету 68 76-НДС 90 000

Отгружена готовая продукция давальцу (6 700 000 + 10 000 000) руб. 002 16 700 000

Произведен зачет предоплаты 62-2 62-1 590 000

Получены денежные средства от заказчика (2 360 000 - 590 000) руб. 51 62-1 1 770 000

Если давальцев несколько, переработчик по каждому из них должен вести ведомость (карточку), в которой содержатся сведения о полученном сырье, причитающейся, отпущенной и числящейся к выдаче продукции.

К вопросу о раздельном учете

Не составляет трудности организовать бухгалтерский и налоговый учет в ситуации, когда сам завод не выпускает аналогичную продукцию из того же вида сырья, которое перерабатывается на давальческих условиях. Если виды сырья и номенклатура собственной и давальческой продукции совпадают (а такое на практике происходит довольно часто), "учетные" сложности неизбежны.

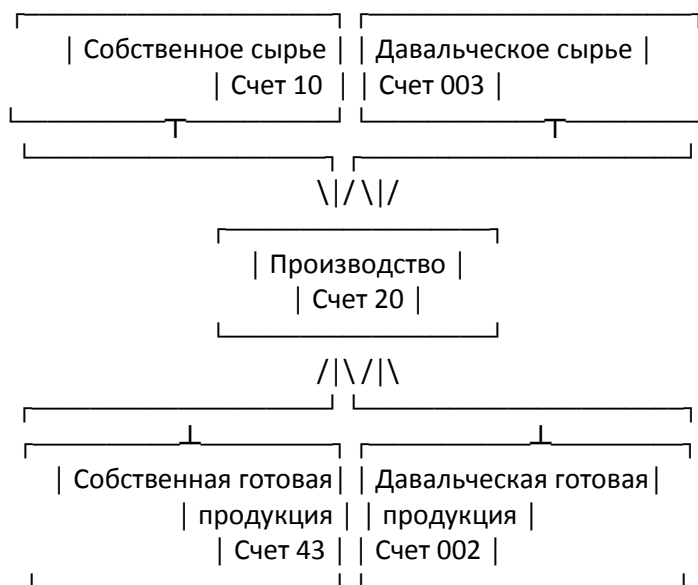
Специалисты-теоретики единодушно заявляют о том, что бухгалтер организации-переработчика должен обеспечить раздельный учет давальческих и недавальческих сырья, затрат и готовой продукции. Бухгалтеры со стажем настаивают на нереальности внедрения таких

рекомендаций в практику. Новички ломают голову, пытаясь следовать требованию отдельного учета. В чем проблема? Чтобы ответить на этот вопрос, достаточно представить несложную ситуацию.

Предприятие выпускает сварной двутавр как из собственного, так и из давальческого металлопроката. Заключенный договор на переработку является долгосрочным, причем графики поставки металлопроката и отправки сварного двутавра давальцу составлены таким образом, чтобы обеспечить рациональную загрузку автоматической линии и освобождение площадей от готовой продукции. Тем не менее нередко случается так, что переработчик отгружает своим покупателям двутавр, фактически изготовленный из давальческого сырья, то есть не принадлежащий предприятию. Впоследствии давальцу отправляют продукцию, произведенную из сырья, приобретенного самим предприятием.

Описанная ситуация является достаточно распространенной. Причем некоторые давальцы не подозревают о такой подмене, другие - предупреждены, но не возражают против этого порядка работы. Не будем анализировать юридические нюансы взаимоотношений сторон. Например, давальец может предъявить переработчику претензию за нарушение сроков отправки давальческой готовой продукции. При решении вопроса о возможности наступления ответственности следует исходить из условий каждого конкретного договора (предположим, что давальца и переработчика все устраивает и ни одна из сторон не предъявляет другой претензий), попробуем разобраться с ведением учета.

При совпадении видов перерабатываемого сырья и выпускаемой продукции процесс производства можно изобразить в виде схемы:



При этом в дебет счета 20 списывается стоимость только собственного сырья (стоимость давальческого сырья в затраты не попадает). По кредиту счета 20 отражается стоимость готовой продукции (корреспондирует с дебетом счета 43 либо 40) и переработки (Дебет 90-2 Кредит 20). Поскольку собственное и давальческое сырье варится в общем котле - перерабатывается совместно, выпущенную продукцию невозможно индивидуализировать. Следовательно, распределение произведенной продукции на свою и давальческую должно производиться исходя из норм расхода сырья.

Внимание! При такой организации учета на конец некоторых отчетных периодов (месяцев) переработчик может иметь отрицательное сальдо по счету 43 (вследствие реализации своим контрагентам давальческой готовой продукции).

На практике применяется и другой вариант отражения операций на счетах бухгалтерского учета, когда давальческое сырье в момент отпуска в производство списывается с забалансового счета 003 и одновременно приходится на баланс проводкой Дебет 10 Кредит 76 "Расчеты по

Впост - объем поступившего в текущем месяце давальческого сырья.

Заметим, что данными формулами можно пользоваться независимо от количества давальцев.

Реализация собственной готовой продукции отражается в общеустановленном порядке.

При отгрузке продукции давальцу составляется проводка Дебет 76 "Расчеты по давальческому договору" Кредит 43 - по расчетной стоимости давальческого сырья. В результате последней записи в дебете счета 43 остается некая сумма, представляющая собой разницу между стоимостью произведенной готовой продукции и расчетной стоимостью давальческого сырья. Эта сумма равна себестоимости переработки давальческого сырья. Поэтому при отражении реализации оказанных давальцу услуг по переработке сырья (Дебет 62 Кредит 90-1, Дебет 90-3 Кредит 68) названная разница закрывается проводкой Дебет 90-2 Кредит 43.

Таким образом, на счете 76 формируются записи по расчетам с давальцем по сырью, на счете 62 - по расчетам с давальцем по услугам переработки. В налоговую базу по НДС в полном соответствии с нормами гл. 21 НК РФ попадает реализация собственной готовой продукции и услуг переработки (стоимость давальческого сырья не учитывается при начислении НДС).

По мнению бухгалтеров-практиков, этот способ имеет следующие преимущества.

Во-первых, состояние всех расчетов с давальцем можно отслеживать по данным баланса.

Во-вторых, нет необходимости делить произведенную обезличенную готовую продукцию на свою и давальческую (такое деление осуществляется по факту отгрузки).

В-третьих, на активном счете 43 не возникает отрицательного сальдо. Минусом данного варианта является то, что он не предусмотрен законодательством по бухгалтерскому учету. Итак, мы рассмотрели два принципиально разных варианта ведения учета в ситуации, когда совпадают:

- виды закупаемого заводом сырья и сырья, поступающего на давальческих условиях;
- ассортимент собственной и давальческой готовой продукции.

Оба способа имеют свои плюсы и минусы. Далее проанализируем, какие негативные последствия могут ожидать переработчика в том или ином случае. При любой схеме его могут обвинить в неправильном отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Данный факт квалифицируется ст. 120 НК РФ как грубое нарушение правил учета доходов и расходов, что чревато для завода штрафом в размере от 5 тыс. до 15 тыс. руб. При этом непосредственно бухгалтеру может грозить штраф в размере от 2 тыс. до 3 тыс. руб. за искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10% (ст. 15.11 КоАП РФ).

Налоговые последствия возможны?

Как показывает практика, налоговые инспекторы могут найти основания для начисления недоимки по налогу на прибыль и НДС при любой схеме ведения учета. Выявив факты отгрузки давальцу готовой продукции со счета 43 (при первом варианте такое происходит при подмене давальческой продукции своей), инспекторы однозначно признают такую операцию реализацией и, как следствие, доначислят переработчику налоги.

Реально ли добиться отмены решения ИФНС? Да, если переработчик действовал по одной из приведенных схем и не нарушал норм налогового законодательства.

В подтверждение сказанного приведем, например, Определение ВАС РФ от 10.12.2008 N 13297/08: основанием для доначисления налога на прибыль и НДС по операциям, связанным с изготовлением никеля и кобальта по договорам переработки давальческого сырья, послужил вывод инспекции о том, что переработчик без заключения договоров займа (товарного кредита) с давальцами допускал в ряде периодов использование (заимствование) давальческого сырья для изготовления продукции для себя, которую отгружал по договорам поставки, возмещающая возникший в результате таких действий долг по сырью перед давальцами продукцией, изготовленной из собственного сырья.

Рассматривая данный эпизод и признавая решение инспекции в этой части недействительным, судебные инстанции установили, что по условиям технологического процесса переработка как давальческого, так и собственного сырья производится совместно, поэтому готовый продукт невозможно индивидуализировать и разделить на продукцию, изготовленную из

давальческого сырья и сырья, приобретенного переработчиком. По этой причине согласно учетной политике предприятия в бухгалтерском учете весь объем готовой продукции учитывается как продукция собственного производства, но аналитический учет ведется по каждому предприятию-давальцу обособленно. При этом стоимость собственных материалов, использованных при изготовлении продукции, передаваемой в рамках договоров на переработку давальческого сырья, на расходы в целях исчисления налога на прибыль не относилась, а при реализации продукции, изготовленной из заимствованного сырья, налоговая база по НДС не уменьшалась. Выручка, полученная предприятием от реализации услуг по переработке давальческого сырья, отражена в бухгалтерском учете и учтена для целей налогообложения полностью, равно как и выручка от реализации собственной продукции. При таких обстоятельствах суды трех инстанций пришли к выводу о неправомерном доначислении переработчику налога на прибыль и НДС, поскольку описанные действия не повлекли за собой негативных налоговых последствий. В свою очередь, ВАС РФ отказал инспекции в пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов.

В аналогичной ситуации арбитры ФАС УО в Постановлении от 03.06.2008 N Ф09-3857/08-СЗ, отменяя решение инспекции, указали: доказательств того, что бухгалтерский учет переработчика не соответствует требованиям законодательства, инспекцией не представлено. Доводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика отдельного бухгалтерского учета опровергаются первичными учетными документами и данными аналитического учета. Договоры на переработку давальческого сырья действительно исполнялись налогоплательщиком ненадлежащим образом, так как имели место случаи, когда он распоряжался продукцией, произведенной из давальческого сырья, как собственным имуществом, то есть реализовывал ее своим контрагентам. Указанные действия приводили к образованию задолженности перед давальцами по отгрузке готовой продукции. В счет погашения названной задолженности переработчик отгружал готовую продукцию, изготовленную из собственного сырья. В бухгалтерском учете предприятия отражались размер задолженности перед собственниками давальческого сырья и оценка продукции по себестоимости выпуска продукции собственного производства, что не противоречит положениям законодательства о бухгалтерском учете. Требования инспекции о необходимости подтверждения задолженности налогоплательщика перед заказчиками первичными документами, подтверждающими заключение договоров товарного кредита, не основаны на нормах действующего законодательства. Добавим, что ИФНС не удалось добиться пересмотра и этого дела (см. Определение ВАС РФ от 29.09.2008 N 12421/08).

Внимание! Действующим налоговым законодательством ведение отдельного налогового учета затрат на переработку собственного и давальческого сырья не предусмотрено (Определение ВАС РФ от 20.03.2008 N 3217/08).

Другие основания для налоговых претензий

Как правило, инспекторы доначисляют переработчикам налоги (НДС и налог на прибыль) еще по двум основаниям:

- *исключение некоторых затрат из состава налоговых расходов;*
- *занижение стоимости переработки, несоответствие цены договора уровню*

рыночных цен.

Начнем с первой причины. Проиллюстрируем ее на примере Постановления ФАС ЦО от 29.01.2008 N А36-1141/2007. Предметом спорного договора было изготовление цемента из давальческого сырья. Налоговики исключили из состава расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли, затраты переработчика на доставку сырья из карьера, сырьевых добавок с железнодорожной станции назначения и готовой продукции до склада заказчика. Данные затраты инспекция оценила как экономически необоснованные, поскольку они не связаны с производством и реализацией предприятием работ по переработке давальческого сырья.

Не согласившись с решением ИФНС, налогоплательщик обратился в арбитражный суд. Арбитры исходили из того, что, поскольку критерии оценки экономической оправданности затрат законодателем не установлены, оценивать затраты каждого налогоплательщика на предмет возможности принятия их в целях налогообложения следует индивидуально, исходя из конкретных условий его финансово-экономической деятельности, в том числе с учетом наличия связи произведенных расходов с хозяйственной деятельностью юридического лица. Согласно условиям договора производство цемента осуществляется из сырья и сырьевых добавок заказчика. При этом договором предусмотрено, что:

- передача сырья из карьера производится на условиях франко-борт карьер (склад);
- сырьевые добавки доставляются заказчиком железнодорожным транспортом до станции назначения с последующим возложением на переработчика обязанностей грузополучателя;
- переработчик доставляет изготовленную продукцию до склада заказчика, где и производится ее приемка.

Суд указал, что стороны действовали в соответствии с условиями заключенного договора, что не оспаривалось и самим налоговым органом. Суд также учел, что из описания технологического процесса следует, что доставка сырья, сырьевых добавок и отгрузка готовой продукции включены в производственный цикл. Согласно технологической схеме производства, процесс производства цемента начинается с получения сырья обществом у карьера. В дальнейшем указанное сырье используется для получения производства цемента. Таким образом, работы по производству цемента состоят не только непосредственно из его изготовления, но и обеспечения производства материалами (сырьем, сырьевыми добавками), а также сдачи результата переработки заказчику, в связи с чем понесенные обществом затраты по их доставке носят производственный характер.

Поскольку инспекция не представила доказательств того, что цена услуги по изготовлению цемента не включает в себя компенсацию всех издержек переработчика либо является заниженной по отношению к рыночной цене, судьи отменили решение о начислении недоимки по налогу на прибыль, пеней и штрафа. Заметим, ВАС РФ отказал инспекции в пересмотре данного дела (Определение от 29.04.2008 N 5255/08).

Далее перейдем ко второму основанию доначислений - занижение цены договора, в том числе убыточность переработки. В этом случае налоговики также часто проигрывают в судах (См., например, Постановления ФАС ПО от 10.01.2008 N А12-8941/07, ФАС МО от 01.09.2008 N КА-А40/7739-08-П, ФАС УО от 17.01.2008 N Ф09-11171/07-С2 (с учетом Определения ВАС РФ от 25.04.2008 N 5340/08) и др.), поскольку не могут доказать, во-первых, правомерность применения ст. 40 НК РФ (в том числе взаимозависимость давальца и переработчика) и, во-вторых, несоответствие цены договора уровню рассчитанной ими цены, использованной для начисления недоимки.

Считается, что в общем случае оплата давальцем услуг по переработке сырья должна покрывать расходы завода по переработке данного объема сырья и обеспечивать предприятию прибыль, сопоставимую с той, которая может быть получена при производстве продукции из собственного сырья. Однако в отдельные периоды хозяйственной деятельности либо по отдельным договорам это правило может не соблюдаться. Например, в п. 1.10 Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях (Утверждена Приказом Минтопэнерго России от 17.11.1998 N 371) отмечено, что рентабельность оказания услуг по переработке давальческой нефти определяется на договорной основе между нефтеперерабатывающим предприятием и нефтяной компанией.

При этом должны учитываться:

- а) состояние рынка и конъюнктура цен на нефтепродукты в зоне размещения нефтеперерабатывающих предприятий, а также в других регионах;
- б) сезонные колебания спроса на определенные виды нефтепродуктов: увеличение в зимний период спроса на зимнее дизельное топливо и котельное топливо (мазут) и в летний - на автомобильный бензин, топливо для реактивных двигателей и нефтяной битум;

в) общая стратегия нефтяной компании в тот или иной период в части концентрации финансовых ресурсов и последующего наиболее эффективного их распределения между хозяйственными субъектами компании.

Аналогичные факторы влияют на цену договора с давальцем и в других отраслях промышленности. Поэтому даже наличие убытка от оказания услуг давальцу еще не основание для начисления налоговой недоимки и обвинения переработчика в стремлении получить необоснованную налоговую выгоду. Данная позиция находит подтверждение в судебной практике. Обратимся, например, к Постановлению ФАС ЗСО от 22.10.2007 N Ф04-7472/2007(39550-А46-26): налоговый орган указал на то, что при работе по договору процессинга (из давальческого сырья производилась шинная продукция) переработчик получил убыток, поскольку при согласовании цен уже было известно, что они ниже себестоимости услуг по переработке давальческого сырья. Налогоплательщик в свою защиту указал, что:

- в целом за год от переработки давальческого сырья получена прибыль;
- снижение цены оказываемых давальцам услуг производилось в отдельные месяцы в целях обеспечения стабильности взаимоотношений сторон и связано с сезонными факторами спада объемов реализации шин.

Арбитры учли, что инспекция не представила доказательств несоответствия применяемых сторонами цен уровню рыночных цен, и защитили предприятие от необоснованных претензий. В свою очередь, ВАС РФ отказал инспекции в пересмотре этого дела (Определение от 14.02.2008 N 1816/08).

К вопросу о безвозмездно полученном имуществе.

Инспекторы при проведении проверки предприятия-переработчика нередко заявляют о наличии фактов получения от давальца имущества на безвозмездной основе. Как следствие, увеличение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму возникшего внереализационного дохода (п. 8 ст. 250 НК РФ). О каком имуществе идет речь?

Безвозмездно полученными могут быть признаны отходы, образующиеся при переработке давальческого сырья. Именно "могут быть", поскольку решение этого вопроса зависит от условий договора. Если в нем сказано, что отходы должны возвращаться давальцу, то непредставление переработчиком актов сдачи-приемки отходов позволит инспекторам утверждать, что налоговая база по налогу на прибыль занижена, поскольку отходы остались в распоряжении переработчика. Если договором установлено, что отходы остаются в собственности переработчика, то внереализационный доход в виде безвозмездно полученного имущества возникает лишь в том случае, когда цена услуг по переработке не уменьшается на стоимость отходов.

Очевидно, что изложенное справедливо только в отношении тех отходов, которые пригодны для дальнейшего использования (в производстве, на продажу), то есть не являются безвозвратными. В бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученных переработчиком возвратных отходов отражается записью Дебет 10 Кредит 98 "Доходы будущих периодов". После списания отходов, например, в производство потребуется сделать одновременно две проводки: Дебет 20 Кредит 10 и Дебет 98 Кредит 91-1.

Конечно, инспекторам нужно приложить немало усилий, чтобы доказать в суде не только обоснованность доначисления переработчику налога на прибыль (то есть сам факт наличия внереализационного дохода в виде отходов), но и размер не учтенных бухгалтером доходов. Налоговикам понадобится оценить правомерность использования согласованных сторонами норм технологических потерь и образования отходов, определить количество безвозвратных и возвратных отходов, рассчитать стоимость последних, доказать, что она не включена в состав облагаемых налогом на прибыль доходов переработчика. Как следует, например, из Постановления ФАС СЗО от 27.08.2008 N А42-2095/04, эта задача не из легких. Кроме того, при решении проблемы о наличии внереализационных доходов большое значение имеет специфика производственного процесса. Так, арбитры ФАС УО в Постановлении от

01.07.2008 N Ф09-4583/08-С2 анализировали следующую ситуацию. В соответствии с давальческими договорами завод перерабатывал углеводородное сырье, в результате чего производил продукцию в согласованном с заказчиком ассортименте и количестве. Инспекторы установили, что часть давальческого сырья израсходована на производство товарной продукции, а другая (за вычетом установленных потерь) выделена в виде горючих компонентов нефтепродуктов и использована в качестве топлива в процессе производства товарной продукции. Налоговики решили, что, поскольку переработчик не оплачивает давальцу стоимость данного топлива, у завода возникает внереализационный доход.

Суд не согласился с мнением ИФНС, указав, что такое использование сырья обусловлено особенностями технологического процесса. Согласно Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях стоимость данного топлива не включается в стоимость услуг по переработке и, соответственно, не предъявляется к оплате в цене работы. Таким образом, поскольку бремя расходов по договору переработки должен нести заказчик и стоимость топлива не включена в цену переработки, суд сделал вывод об отсутствии у переработчика внереализационного дохода. Приведенное судебное решение доказывает, что только знание всех нюансов (не только учета и налогообложения, но и технологии переработки) позволит налогоплательщику доказать необоснованность претензий инспекторов.

Документы для оформления по давальческой схеме.

Накладная на передачу сырья Переработчику (М-15) - с этим сопроводительным документом, составляемым Давальцем, материал (сырье) передается Переработчику для переработки. Документ обязателен для составления.

Акт приема-передачи материалов Переработчику для переработки. - этот документ вместе с формой М-15 должен передаваться давальцем при передаче материалов в переработку. Документ обязателен для составления.

Приходный ордер для материалов, товаров и пр. (М-4) - этим документом оформляется поступление материалов на склад Переработчика на основании полученной от Давальца накладной М-15 и акта приема-передачи материалов.

Накладная на передачу готовой продукции на склад (МХ-18) - этим документом Переработчик оформляет поступление на свой склад готовой продукции, полученной из переработки из СВОЕГО производства.

Отчет Переработчика - этот документ составляется ежемесячно при работе по давальческой схеме. Документ обязателен для составления.

Акт о перерасходе материалов и отходах. - этот документ составляется в случае, если в ходе переработки для производства определенного количества готовой продукции обнаружилось, что израсходовано материалов больше, чем это было установлено в калькуляции (приложение к договору), где, среди прочего, указываются нормы расхода на изготовление единицы продукции, а также нормы брака и объем допустимых отходов. . Документ обязателен для составления при превышении указанных норм.

Акт приема-передачи готовой продукции Давальцу. - этот акт составляется каждый раз при передаче готовой продукции от Переработчика Давальцу. Готовая продукция передается Давальцу вместе с накладной по форме М-15, составляемой Переработчиком (аналогично тому, как это делается при получении Переработчиком материалов - накладная имеет ту же форму, а акт имеет свою форму - для передачи готовой продукции). Документ обязателен для составления.