

Компания ГАРАНТ

Организация была создана в 2012 году, деятельность пока не ведется, однако есть расходы в виде платы за аренду офиса и услуги банка. Как учесть эти расходы в бухгалтерском и налоговом учете при отсутствии деятельности? Можно ли принять НДС к вычету, если отсутствует реализация?

Бухгалтерский учет

Расходы в бухгалтерском учете признаются при наличии условий, перечисленных в п. 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации" (далее - ПБУ 10/99):

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота; сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

При этом согласно п. 17 ПБУ 10/99 расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. 18 ПБУ 10/99).

Кроме того, в п. 19 ПБУ 10/99 сказано, что в отчете о прибылях и убытках расходы отражаются, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов.

Учитывая изложенное, расходы могут признаваться в себестоимости продукции полностью в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от намерения получить выручку (п.п. 9, 17, 18 ПБУ 10/99).

В рассматриваемом случае организацией были понесены расходы по аренде офисного помещения и услугам банка.

В Плате счетов указано, что для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен счет 26 "Общехозяйственные расходы". В частности, на этом счете могут быть отражены расходы по арендной плате за помещения общехозяйственного назначения. Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, относятся к прочим расходам (п. 11 ПБУ 10/99) и отражаются, в соответствии с Плате счетов, на счете 91, субсчет 91.2 "Прочие расходы". При этом организация должна самостоятельно определить порядок учета таких расходов.

Следовательно, в бухгалтерском учете расходы могут быть отражены в периоде их фактического осуществления. При этом не имеет значения, получен ли в этом периоде доход.

Учитывая, что согласно Плате счетов и ПБУ 10/99 перечень прочих расходов, учитываемых на балансовом счете 91, является открытым, полагаем, что косвенные расходы, связанные с управлением (в частности, арендные платежи), могут быть списаны в состав прочих расходов проводкой:

Дебет 91 Кредит 26

- списана на прочие расходы сумма платы за аренду офиса.

Таким образом, порядок признания и отражения в бухгалтерском учете расходов, понесенных организацией, осуществляющей обычные виды деятельности и не имеющей в текущем периоде реализации, устанавливается этой организацией самостоятельно. Этот порядок должен быть утвержден учетной политикой организации.

Налог на прибыль

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются экономически оправданные затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, и произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

При этом организация учитывает расходы в целях налогообложения прибыли как в периоде извлечения доходов, так и в периоде, в котором организация доходы не получала, при условии, что осуществляемая деятельность в целом направлена на получение доходов. То есть расходы налогоплательщика должны соотноситься с характером его деятельности, а не с получением прибыли (письма Минфина России от 25.08.2010 N 03-03-06/1/565 (п. 2), от 21.04.2010 N 03-03-06/1/279, письмо УФНС России по г. Москве от 19.10.2010 N 16-15/109224@).

Кроме того, согласно многочисленной арбитражной практике (смотрите, например, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.03.2012 N 11АП-15158/11, Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2012 N 09АП-34224/11, ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2011 N Ф07-5208/11) суды приходят к выводу, что нормы п. 1 ст. 252 НК РФ не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Таким образом, организация вправе учесть расходы в случае, когда ведется деятельность, направленная на получение доходов, но при этом в конкретном отчетном (налоговом) периоде доходы от деятельности отсутствуют.

В силу п. 8 ст. 274 НК РФ, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком

получен убыток - отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с главой 25 НК РФ, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

В последующем полученный организацией убыток принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных ст. 283 НК РФ.

НДС

Как указано в п. 1 ст. 171 НК РФ, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на налоговые вычеты, установленные ст. 171 НК РФ. Вычеты предоставляются налогоплательщику при соблюдении следующих условий:

- товары (работы, услуги) должны быть приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- налогоплательщик должен иметь правильно оформленный счет-фактуру (п. 2 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Таким образом, организация вправе предъявить к вычету НДС в том периоде, в котором выполнены все условия, предусмотренные ст. 171, ст. 172 НК РФ. Иных условий в отношении периода использования вычетов НК РФ не установлено.

Следовательно, наличие или отсутствие налогооблагаемой базы по НДС в налоговом периоде не является условием для принятия к вычету сумм налога. Если товары (работы, услуги) были приобретены организацией для осуществления операций, признаваемых

объектами обложения НДС, и были приняты к учету, а также имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура, то НДС может быть принят к вычету.

Отметим, что Минфин России придерживается позиции, что при отсутствии факта реализации товаров (работ, услуг) за соответствующий налоговый период вычеты применять неправомерно. Чиновники считают, что в случае, если налогоплательщик в налоговом периоде налоговую базу не определяет, то принимать к вычету суммы налога на добавленную стоимость оснований не имеется. В связи с этим указанные налоговые вычеты производятся в том налоговом периоде, в котором возникает налоговая база по НДС (письма Минфина России от 14.12.2011 N 03-07-14/124, от 08.12.2010 N 03-07-11/479, от 29.07.2010 N 03-07-11/317 и др.).

Налоговые органы ранее придерживались аналогичной позиции (письма УФНС России по г. Москве от 20.10.2009 N 16-15/109168, от 03.08.2009 N 16-15/079270, от 12.03.2009 N 16-15/021505).

Однако в настоящее время ФНС России в письме от 28.02.2012 N ЕД-3-3/631@ представила следующее мнение.

Вопрос применения вычетов по НДС при отсутствии в текущем налоговом периоде налогооблагаемых операций являлся предметом и основанием исследования Президиума ВАС РФ, который в постановлении от 03.05.2006 N 14996/05 (далее - Постановление) подтвердил право налогоплательщиков на налоговый вычет при выполнении условий, предусмотренных п. 1 ст. 172 НК РФ.

В Постановлении указано, что нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов налога по приобретенным товарам (работам, услугам) от фактического исчисления налога по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги). Реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

На основании изложенного ФНС России приходит к выводу, что в случае, если у налогоплательщика в истекшем налоговом периоде, за который представляется налоговая декларация по НДС, отсутствуют налогооблагаемые операции, то данный налогоплательщик вправе заявить к вычету в этой декларации суммы налога, предъявленные ему при приобретении в истекшем налоговом периоде товаров (работ,

услуг).

Одновременно ФНС России напоминает, что плательщику налога на добавленную стоимость необходимо учитывать, что после представления им налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном ст. 88 НК РФ.

Если при проведении камеральной налоговой проверки были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, то налоговый орган выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также решение об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению.

Отметим, что указанная выше позиция Президиума ВАС нашла отражение в решениях многих арбитражных судов (например, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2012 N 09АП-4546/12, Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2012 N 19АП-6559/11, Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.12.2011 N 19АП-6183/11, ФАС Московского округа от 13.12.2011 N Ф05-12737/11 по делу N А41-36345/2010, Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2011 N 13АП-15141/11 и другие).

Таким образом, опираясь на мнение ФНС России и положительную арбитражную практику, считаем, что организация вправе принять к вычету НДС в том периоде, в котором были выполнены условия, предусмотренные ст. 171, ст. 172 НК РФ.

При этом организации следует учитывать, что если налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки будут выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, то он вправе вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также решение об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Овчинникова Светлана

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Королева Елена

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.