Исчисление и уплата налога на пользователей автомобильных дорог в связи с принятием Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ. Официальная позиция департамента налогов и права компании "ФБК"

Специалисты Департамента налогов и права компании "ФБК" проанализировали действующее законодательство и практику по вопросу исчисления и уплаты налога на пользователей автомобильных дорог в связи с принятием Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" и пришли к следующим выводам.

1. Обязанность уплаты налога за сентябрь - декабрь 2002 г.

В соответствии со ст.9, 21 Федерального закона от 24 июля 2002 г. N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 110-ФЗ) с 1 января 2003 г. отменяется ст.5 Закона РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-I "О дорожных фондах Российской Федерации" (далее - Закон о дорожных фондах), которой предусматривался порядок взимания налога на пользователей автомобильных дорог. Вместе с тем согласно ст.2 Федерального закона N 110-ФЗ, вступившей в силу 30 августа 2002 г., из ст.19 Закона РФ от 20 декабря 1991 г. N 2118-I "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (далее - Закон об основах), из перечня федеральных налогов исключены налоги, служащие источниками образования дорожных фондов.

В силу подп.1 п.2 ст.1 НК РФ виды налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, должны быть закреплены в НК РФ. Данный принцип получил развитие в п.5 ст.3 НК РФ, согласно которому ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, если они не предусмотрены НК РФ. До отмены Закона об основах действует перечень налогов и сборов, установленный ст.19-21 этого акта законодательства, что определено ст.321 Федерального закона от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах". Кроме того, ст.2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" предусмотрено, что налоги, сборы, пошлины и другие платежи в бюджет или внебюджетный фонд, не установленные ст.19-21

Закона об основах, не взимаются.

Таким образом, исключение из перечня федеральных налогов налога на пользователей автомобильных дорог влечет за собой невозможность взимания этого налога на территории Российской Федерации за сентябрь - декабрь 2002 г.

В то же время ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ, вступившей в силу 1 января 2003 г., предусмотрена обязанность по уплате налога на пользователей автомобильных дорог, исчисленного с суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), отгруженных до 1 января 2003 г. Полагаем, что данная норма противоречит Конституции РФ и нормам НК РФ о порядке принятия законодательных актов о налогах и сборах, в связи с чем не может устанавливать обязанность по уплате налога за сентябрь - декабрь 2002 г.

В соответствии со ст.57 Конституции РФ на налогоплательщика могут возлагаться обязанности по уплате только законно установленных налогов и сборов. Законно установленным может считаться налог, который предусмотрен НК РФ (до введения в действие ст.12-15 НК РФ входящий в перечни ст.19-21 Закона об основах) и по которому определены все существенные элементы налогообложения. Такое толкование нормы ст.57 Конституции РФ дано, в частности, в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 9 апреля 2002 г. N 82-О.

Статьей 4 Федерального закона N 110-ФЗ на налогоплательщика возлагается обязанность по уплате налога на пользователей автомобильных дорог за период, в течение которого налог не может считаться законно установленным (сентябрь - декабрь 2002 г.), а следовательно, в этой части данная норма противоречит ст.57 Конституции РФ. Отметим, что в силу п.1 ст.3 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" разрешение дел о соответствии Конституции РФ федеральных законов находится в компетенции КС РФ.

В то же время норма ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ противоречит ст.3 НК РФ, которой устанавливаются основные начала законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации.

В соответствии со ст.1 НК РФ Налоговый кодекс Российской Федерации имеет большую юридическую силу по сравнению с иными законодательными актами о налогах и сборах, которые должны ему соответствовать. Следовательно, согласно п.2 ст.13 АПК РФ при рассмотрении в арбитражном суде возможных споров между налогоплательщиком и налоговыми органами по вопросу взыскания налога на основании ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ подлежит применению ст.3 НК РФ.

Кроме того, норма ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ вступила в силу 1 января 2003 г. и распространяется на отношения по исчислению налога, возникшие в 2002 г. Таким образом, норме придана обратная сила. Для организаций, осуществляющих торговые операции, изменен порядок определения налоговой базы. В соответствии со ст.5 Закона о дорожных фондах по товарам, реализованным в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности, налогооблагаемая база определяется как сумма разницы между продажной и покупной ценой этих

товаров.

Так как изменение налогооблагаемой базы ухудшает положение налогоплательщика, ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ в соответствии с п.2 ст.5 НК РФ не может иметь обратной силы, т.е. не распространяется на обязательства налогоплательщика, возникшие до вступления ее в силу.

В любом случае возникающая неопределенность по вопросу применения ст.2 Федерального закона N 110-ФЗ, а также противоречивость ст.4 этого Закона, с нашей точки зрения, вызывают неустранимые сомнения, которые в соответствии с п.7 ст.3 НК РФ должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Вместе с тем МНС России в письме от 10 сентября 2002 г. N ВГ-6-03/1385@ "О налоге на пользователей автомобильных дорог" довело до сведения налогоплательщиков свою позицию по указанному вопросу. По мнению налоговых органов, налог в сентябре - декабре 2002 г. подлежит уплате.

Необходимость уплаты налога, с точки зрения МНС России, следует, прежде всего, из того, что в соответствии с приложением 2 к Федеральному закону от 30 декабря 2001 г. N 194-ФЗ "О федеральном бюджете на 2002 год" доходы от уплаты налога на пользователей автомобильных дорог являются источником формирования консолидированного бюджета субъектов Российской Федерации и учтены в текущем финансовом году в бюджетах субъектов и федеральном бюджете. На основании ст.17, 39 и 53 Бюджетного кодекса Российской Федерации, как полагают специалисты из МНС России, без одновременного внесения изменений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год законодатель был не вправе принимать закон, которым вносились изменения и дополнения в законодательство о налогах и сборах.

Полагаем, что занятая МНС России позиция по данному вопросу противоречит действующему законодательству. Согласно ст.1 НК РФ и ст.1 БК РФ Бюджетный кодекс Российской Федерации не относится к законодательству о налогах и сборах, и в сферу его регулирования не входит установление порядка взимания налогов на территории Российской Федерации. Таким образом, выполнение либо невыполнение законодательным органом условий, предусмотренных ст.53 БК РФ, не может влиять на законную силу норм о налогах и сборах, устраняющих обязанность по уплате налога, и, тем более, на права и обязанности налогоплательщиков.

Однако при наличии официально высказанной позиции МНС России, если налогоплательщик примет решение не исчислять и не уплачивать налог, велика вероятность возникновения судебного спора. Вместе с тем, учитывая приведенные аргументы, полагаем, что существует высокая вероятность разрешения спора в пользу налогоплательщика.

При таких обстоятельствах можем предложить следующий способ, позволяющий в ближайшее время определить позицию суда по данному вопросу.

Если налог на пользователей автомобильных дорог за сентябрь - декабрь 2002 г. был уплачен, необходимо было в установленный срок (до 31 марта 2003 г.) подать в налоговый орган годовую декларацию по налогу. После этого можно обратиться в налоговый орган с заявлением о внесении изменений в

декларацию, исключив из налоговой базы выручку за сентябрь - декабрь 2002 г.

Одновременно нужно подать заявление о зачете (возврате) излишне уплаченного в бюджет налога. В течение двух недель с момента получения заявления о зачете (одного месяца, если требовали возврата налога) налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о принятом решении. Если в установленный срок от налогового органа поступит отказ (либо ответ не будет направлен в адрес налогоплательщика), необходимо обжаловать это действие (либо бездействие) в суд, указав аргументы, подтверждающие право налогоплательщика не уплачивать налог на пользователей автомобильных дорог. Преимуществом данного способа судебного разрешения спора является отсутствие риска уплаты пени и штрафа по налогу в случае, если суд примет позицию налоговых органов. Недостаток этого способа - необходимость уплаты налога (с возможным зачетом или возвратом этого налога в дальнейшем).

2. Исчисление и уплата налога с дебиторской задолженности, имеющейся по состоянию на 1 января 2003 г.

Статьей 4 Федерального закона N 110-ФЗ, вступившей в силу 1 января 2003 г., предусмотрена обязанность по уплате налога на пользователей автомобильных дорог, исчисленного с суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), отгруженных до 1 января 2003 г. При этом для налогоплательщиков, определяющих выручку по оплате, налогооблагаемая база увеличивается на сумму дебиторской задолженности, приходящейся на отгруженные до 1 января 2003 г. товары (работы, услуги).

Полагаем, что указанная норма противоречит Конституции РФ и нормам НК РФ о порядке принятия законодательных актов о налогах и сборах, в связи с чем не может устанавливать порядок исчисления и уплаты налога с суммы дебиторской задолженности, имеющейся по состоянию на 1 января 2003 г.

Как уже отмечалось, в соответствии со ст.57 Конституции РФ на налогоплательщика могут возлагаться обязанности по уплате только законно установленных налогов и сборов. Статьей 4 Федерального закона N 110-ФЗ на налогоплательщика возлагается обязанность по уплате налога на пользователей автомобильных дорог за период, в течение которого налог не может считаться законно установленным (сентябрь - декабрь 2002 г.), а следовательно, в этой части данная норма противоречит ст.57 Конституции РФ.

Кроме того, действие нормы ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ, вступившей в силу 1 января 2003 г., распространяется на отношения по исчислению налога, возникшие в 2002 г. Таким образом, норме придана обратная сила. А поскольку на практике налоговые органы требуют от налогоплательщиков включения в налогооблагаемую базу сумм списанной дебиторской задолженности, обратная сила распространяется на неопределенный период

времени. При этом увеличен размер налогооблагаемой базы путем включения в нее сумм дебиторской задолженности по продукции (работам, услугам), отгруженным до 1 января 2003 г., но не оплаченным по состоянию на 1 января 2003 г.

Данное положение противоречит п.2 ст.5 НК РФ, согласно которому акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие, в частности, новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Так как изменение налогооблагаемой базы ухудшает положение налогоплательщика, ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ в соответствии с п.2 ст.5 НК РФ не может иметь обратной силы, т.е. не распространяется на обязательства налогоплательщика, возникшие до вступления ее в силу.

Кроме того, применение налоговыми органами нормы ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ противоречит п.1 ст.3 НК РФ, согласно которому каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Как указал КС РФ в Постановлении от 28 марта 2000 г. N 5-П, законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы, сформулированные таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить (п.6 ст.3 НК РФ), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сборов (п.7 ст.3 НК РФ).

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ч.1 ст.1 Конституции РФ) произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым к нарушению принципа юридического равенства (ст.19 Конституции РФ) и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного п.1 ст.3 НК РФ, а потому предусмотренный в дефектных - с точки зрения требований юридической техники - нормах налог не может считаться законно установленным в смысле ст.57 Конституции РФ.

Вместе с тем МНС России в письме от 10 сентября 2002 г. N ВГ-6-03/1385@ довело до сведения налогоплательщиков свою позицию по указанному вопросу. По мнению налоговых органов, налог с суммы дебиторской задолженности, имеющейся по состоянию на 1 января 2003 г., подлежит уплате до 15 января 2003 г.

Полагаем, что занятая МНС России позиция по данному вопросу не соответствует действующему законодательству по изложенным нами основаниям.

В то же время, как и в предыдущем случае, при наличии официально высказанной позиции МНС России, если налогоплательщик примет решение не исчислять и не уплачивать налог с дебиторской задолженности, очевидна вероятность возникновения судебного спора.

Вместе с тем, учитывая приведенные аргументы, полагаем, что существует вероятность разрешения спора в пользу налогоплательщика.

3. Следует ли учитывать в налогооблагаемой базе списанную дебиторскую задолженность, учитываемую на забалансовом счете организации?

3.1. Нет оснований считать выручку, не полученную по сделке, задолженность по которой списана как нереальная для взыскания до 1 января 2002 г., выручкой налогоплательщика.

Согласно ст.41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В пункте 2 ст.249 НК РФ также указано, что выручки не может быть без соответствующих поступлений в пользу продавца.

Как видно из п.12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н) (его применение в данной ситуации обоснованно, поскольку согласно п.1 ст.54 НК РФ данные бухгалтерского учета используются при определении налоговых обязательств), выручка может признаваться только в том случае, если имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

В рассматриваемой ситуации положение как раз обратное: с бухгалтерского баланса списана задолженность, которая признается налогоплательщиком как нереальная для взыскания: в соответствии с гражданским законодательством не может быть взыскана с налогоплательщика по причине истечения срока исковой давности (ст.292 ГК РФ) или если в ее взыскании отказано судом. Ни списанная дебиторская задолженность, ни выручка, не полученная по сделке, в результате которой эта задолженность возникла, не влекут за собой увеличения экономических выгод, а значит, не могут признаваться доходом (выручкой). Поэтому ее учет для целей налога на пользователей автомобильных дорог как объекта налогообложения неправомерен.

В соответствии с п.3 ст.3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое

обоснование и не могут быть произвольными. Это означает, что налоговая обязанность может быть установлена только в связи с поступлением (наличием) имущества. В данном случае имущества в виде вещей или прав (требований) нет.

Кроме того, как указал КС РФ в Постановлении от 28 октября 1999 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" в связи с жалобой ОАО "Энергомашбанк", положения актов законодательства о налогах и сборах, допускающие включение в налогооблагаемую базу неполученных сумм, в случае, если налогоплательщик обязан включать в налогооблагаемую базу по соответствующему налогу только фактически поступившие суммы, противоречат ст.57 Конституции РФ.

В противном случае такие положения могли бы повлечь за собой нарушение имущественных прав и интересов налогоплательщика как собственника, поскольку налог в этом случае фактически будет взиматься не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. Тем самым будет ограничено право налогоплательщика распоряжаться находящимся в его собственности имуществом, что нарушает его право собственности и, следовательно, противоречит ст.35 Конституции РФ.

Указанное положение корреспондирует с позицией КС РФ, выраженной в Постановлении от 28 марта 2000 г. N 5-П, о которой мы упоминали выше.

Таким образом, законных оснований считать выручку, не полученную налогоплательщиком по сделкам, задолженность по которым списана как нереальная для взыскания до 1 января 2002 г., выручкой для целей обложения налогом на пользователей автомобильных дорог не имеется.

3.2. Нет оснований считать задолженность, списанную с баланса организации, дебиторской задолженностью для целей налогообложения.

Мнение налоговых органов о включении дебиторской задолженности, списанной с баланса организации, в налоговую базу основывается на том, что в ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ, обязывающей налогоплательщика учесть в составе налогооблагаемой базы дебиторскую задолженность по состоянию на 1 января 2003 г., не уточняется, какую именно дебиторскую задолженность следует учитывать.

В налоговом законодательстве не дается прямого определения термина "дебиторская задолженность" покупателей за реализованные, но неоплаченные товары (работы, услуги), имущественные права. Вместе с тем исходя из практики применения данного термина в законодательстве о налогах и сборах, а также в законодательстве о бухгалтерском учете можно

сказать, что под дебиторской задолженностью понимается сумма долга покупателей за реализованные товары (работы, услуги).

Понятие долга неразрывно связано с определением обязательства (ст.307 ГК РФ): наличие обязательства является единственным основанием для требования кредитора к должнику (фактически отсутствие обязательства может быть приравнено к отсутствию долга).

Главой 26 ГК РФ устанавливаются основания для прекращения обязательств. В частности, ст.416, 417, 419 ГК РФ предусмотрены такие причины прекращения обязательств, как невозможность исполнения обязательств, на основании акта государственного органа, в связи с ликвидацией юридического лица. Право требования долга кредитором также ограничено сроком исковой давности (ст.199 ГК РФ): истечение срока исковой давности, о применении которой заявлено стороной в споре, является основанием для вынесения судом решения об отказе в иске кредитора о взыскании долга.

Из сказанного следует, что отсутствие обязательства вследствие его прекращения или невозможность потребовать исполнения его должником означает для организации-кредитора отсутствие долга (дебиторской задолженности) покупателя.

Такая позиция подтверждается ст.266 НК РФ: 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.

Таким образом, долг (дебиторская задолженность) для целей налогообложения перестает существовать в тот момент, когда обязательство прекращено в соответствии с гражданским законодательством или по нему истек срок исковой давности.

Пунктом 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, предусмотрены те же основания для списания дебиторской задолженности с бухгалтерского баланса: истечение срока исковой давности, нереальность для взыскания, установленные судом.

Это отвечает требованиям достоверности бухгалтерской отчетности: в бухгалтерском балансе отражено обособленное имущество (имущественные права) и обязательства организации. При утрате прав (прекращении обязательств) таковые не могут быть включены в данные бухгалтерского баланса.

Таким образом, по списанной ранее с баланса дебиторской задолженности утрачено право требования, и она для целей налогообложения на основании ст.266 НК РФ признается безнадежным долгом, а не дебиторской задолженностью.

В соответствии с п.2 ст.265 НК РФ безнадежные долги признаются убытком и включаются в состав внереализационных расходов отчетного периода, в котором они возникли.

В связи с этим представляется, что налоговые органы пытаются включить в налогооблагаемую базу не выручку, а убыток, что противоречит основным принципам налогообложения.

Исходя из изложенного полагаем, что оснований применять к списанной дебиторской задолженности положения ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ и включать суммы такой задолженности в состав налогооблагаемой базы не имеется.

В то же время поскольку практика налоговых органов идет по пути включения списанной дебиторской задолженности в налогооблагаемую базу по налогу на пользователей автомобильных дорог, если налогоплательщик примет решение не делать этого, то вероятно возникновение судебного спора.

Вместе с тем, учитывая приведенные аргументы, уверены, что спор будет разрешен в пользу налогоплательщика.

4. В декларации по налогу за какой период, 2002 или 2003 г., необходимо отражать суммы налога, уплаченные после 1 января 2003 г. за 2002 г.?

В соответствии со ст.9, 21 Федерального закона N 110-ФЗ ст.5 Закона о дорожных фондах, которой предусматривался порядок взимания налога на пользователей автомобильных дорог, была отменена с 1 января 2003 г. В то же время ст.4 Федерального закона N 110-ФЗ, вступившей в силу 1 января 2003 г., предусмотрено, что налог на пользователей автомобильных дорог должен быть уплачен до 15 января 2003 г.

Кроме того, с 1 января 2003 г. фактически утратила силу и Инструкция МНС России от 4 апреля 2000 г. N 59 "О порядке исчисления и уплаты налогов, поступающих в дорожные фонды". Таким образом, в 2003 г. организации указанный налог не исчисляют и не уплачивают, а также не предоставляют декларации по итогам отчетных периодов 2003 г. в налоговые органы.

В связи с этим полагаем, что налог на пользователей автомобильных дорог, исчисленный по итогам 2002 г. и уплаченный после 1 января 2003 г., необходимо отражать в декларации по данному налогу за 2002 г.

5. В каком периоде возникают расходы на уплату налога на пользователей автомобильных дорог для целей налогообложения прибыли?

Статьей 4 Федерального закона N 110-ФЗ установлено, что "для налогоплательщиков, определявших в 2002 году выручку от реализации по мере ее оплаты, налоговая база по налогу на пользователей автомобильных дорог за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленную, выполненные, оказанные), но не оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года, определяется исходя из суммы дебиторской задолженности за товары (продукцию, работы, услуги), отгруженные (поставленные, выполненные, оказанные), но не оплаченные по состоянию на 1 января 2003 года".

Из данной нормы следует, что налоговая база в части неоплаченной дебиторской задолженности определяется на 1 января 2003 г., т.е. обязанность по начислению налога возникает в связи с обстоятельствами, которые наступили уже в налоговом периоде 2003 г.

Статьей 21 Федерального закона N 110-ФЗ определено, что ст.4 данного Закона вступила в силу 1 января 2003 г., т.е. в период по 31 декабря 2002 г. включительно налогоплательщик имел право начислять налог на пользователей автомобильных дорог по мере поступления оплаты от покупателей.

Таким образом, обязанность начисления налога по неоплаченной дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги) у налогоплательщика возникает 1 января 2003 г.

В соответствии со ст.272 НК РФ расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Применительно к расходам на налоги датой осуществления расходов признается дата начисления налогов (подп.1 п.7 ст.272 НК РФ).

Отсюда следует вывод, что суммы начисленного налога на пользователей автомобильных дорог в части неоплаченной дебиторской задолженности для целей исчисления налога на прибыль подлежат признанию в составе расходов 2003 г.

Вместе с тем может быть обоснована и иная точка зрения: налог должен быть учтен в составе расходов в 2002 г. Основания:

в соответствии со ст.9, 21 Федерального закона N 110-ФЗ ст.5 Закона о дорожных фондах, которой предусматривался порядок взимания налога на пользователей автомобильных дорог, была отменена 1 января 2003 г.;

налог начисляется по задолженности, возникшей в 2002 г. и предыдущих

годах, и объектом являются операции по реализации товаров (работ, услуг), совершенные в соответствующие периоды. В этой ситуации расход фактически связан с операциями по реализации, которые совершены до 2003 г.

Исходя из этого в случае, если организация принимает решение о включении налога в расходы 2002 г., считаем, что оно не может рассматриваться как ошибочное.

Н.Н. Орлова,

партнер по налогам и праву

"Ваш налоговый адвокат", N 2, II квартал 2003 г.