

## Понятие производства с длительным технологическим циклом для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций и НДС

© 2009 А.Н. Петров

Московский государственный университет экономики,  
статистики и информатики (МЭСИ)

Представленная статья посвящена проблеме налогообложения организаций с длительным технологическим циклом производства. Проводится анализ понятия длительности производственного цикла для целей налогообложения по налогу на прибыль и налога на добавленную стоимость.

*Ключевые слова:* налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, длительный цикл производства.

В связи с развитием науки и техники с каждым годом процесс производства высокотехнологичной продукции усложняется и, следовательно, требует все больших временных затрат. Все больше организаций сталкиваются с проблемой длительности производственного цикла выпускаемой продукции. Создание изделий с длительным циклом производства характеризуется взаимодействием ряда производств, удельный вес которых по трудоемкости и издержкам находится в прямой зависимости от производственной программы.

С производственной точки зрения, длительность производственного цикла различна для разных отраслей экономики. Для одних отраслей (например, производство товаров широкого потребления) длительный цикл производства составляет 6 месяцев, для других, таких как судостроение, - до 5 и более лет<sup>1</sup>.

В ст. 271 Налогового кодекса (НК) РФ в целях налогообложения по налогу на прибыль длительный цикл производства представлен как цикл длительностью более одного налогового периода. При этом, согласно п.1 ст. 285 НК РФ, налоговым периодом по налогу на прибыль организации признается календарный год.

Однако данное определение не дает точного толкования понятия длительного цикла производства, возникает вопрос: является ли производство, начатое 31 декабря 2008 г. и законченное 1 января 2009 г., производством с длительным циклом (так как процесс производства пришелся на два налоговых периода) или длительным циклом является производство, начатое 1 октября 2007 г., а законченное 1 января 2009 г. (так как процесс производства длился год и

1 день, т.е. более одного налогового периода по налогу на прибыль)?

Позиция Минфина РФ по данному вопросу отражена в письме Минфина от 13 октября 2006 г. №03-03-04/4/160. В этом письме указано, что под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды. Причем совершенно не имеет значения количество дней, в течение которых будут выполняться работы. Таким образом, по мнению Минфина РФ, договором с длительным производственным циклом может быть признан и контракт, работы по которому начаты, к примеру, 31 декабря 2008 г. и завершены 1 января 2009 г.

Однако в соответствии с п.1 ст. 319 НК РФ продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом, представляет собой незавершенное производство (НЗП). В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства.

Таким образом, исходя из мнения Минфина, отраженного в указанном выше письме, и понятия НЗП, закрепленного в НК РФ, получается, что при наличии у организации НЗП на конец налогового периода данное неоконченное производство (например, начатое 31 декабря 2008 г. и законченное 1 февраля 2009 г.) является производством с длительным циклом производства и, следовательно, доходы и расходы по данному производству для целей налогообложения должны определяться в соответствии со ст. 271 и

<sup>1</sup> Российский судостроительный портал. Режим доступа: <http://shipbuilding.ru>.

272 НК РФ. Порядок оценки остатков незавершенного производства и, как следствие, формирование сумм расходов налогового периода по данным производствам для целей налогообложения по налогу на прибыль регламентируется ст. 319 НК РФ. При этом порядок расчета налоговой базы по НЗП и производствам с длительным технологическим циклом имеют кардинальные различия и, как следствие, представляют для целей налогообложения совершенно разные объекты.

Кроме того, в соответствии с п. 1 ст. 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов» Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов, а также порядок их заполнения. При этом, согласно п. 2 Постановления Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009, нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

Следовательно, письма Минфина РФ в целом и указанное выше письмо в частности не являются нормативными документами и носят исключительно разъяснительный характер. Кроме того, в рассматриваемом случае комментарии Минфина РФ, отраженные в вышеуказанном письме, на наш взгляд, прямо противоречат положениям Налогового кодекса РФ, и, как следствие, не могут применяться.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций производством с длительным циклом является производство с технологическим циклом более одного календарного года, например, начавшееся 1 октября 2007 г. и закончившееся 1 февраля 2009 г. Можно также сделать вывод о том, что производственный цикл является длительным для целей уплаты налога на прибыль организаций в случае, если работы по данному производству осуществляются в трех и более различных налоговых периодах, по которым не предусмотрена поэтапная сдача работ (причем опять же вне зависимости от продолжительности этапов, если они все-таки имеют место).

Кроме налога на прибыль организаций, от длительности производственного цикла налогоплательщика также зависит налоговая база по налогу на добавленную стоимость. Так, в соответствии с п. 13 ст. 167 НК РФ для целей уплаты налога на добавленную стоимость установлен специальный порядок уплаты НДС с суммы частичной оплаты, полученной налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), в случае если длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации).

Следовательно, несмотря на то, что непосредственно в НК РФ для целей НДС производственный цикл продолжительностью более 6 месяцев прямо не назван длительным, само по себе выделение данной категории налогоплательщиков из общей массы и введение для них специальной нормы позволяет нам говорить о том, что для целей НДС длительным циклом производства является производство с длительностью цикла более 6 месяцев (два квартала). При этом, принимая во внимание, что в соответствии со ст. 163 НК РФ налоговый период по НДС устанавливается как квартал, можно сделать вывод о том, что для целей НДС, как и для целей налога на прибыль организаций, длительным является производственный цикл, работы по которому осуществляются в трех и более различных налоговых периодах, по которым не предусмотрена поэтапная сдача работ. Таким образом, несмотря на различие в календарном периоде, служащем для определения длительности производственного цикла, вызванного различием налоговых периодов, для целей налога на прибыль и НДС, в данном случае мы видим соответствие подхода законодателя по определению понятия длительного цикла производства для целей различных налогов как производства, работы по которому осуществлялись в трех и более налоговых периодах.

Данное единство подхода, по нашему мнению, является подтверждением правильности высказанной нами ранее позиции относительно определения длительного производственного цикла для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций.

Кроме того, необходимо отметить, что на данный момент имеется одно существенное различие в порядке признания производственного цикла длительным для целей НДС и налога на прибыль. Так, в соответствии с п. 13 ст. 167 производством с длительным циклом производ-

ства (более 6 месяцев) является только производство, указанное в специальном перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2006 г. № 468, в то время как для целей налога на прибыль подобные ограничения отсутствуют. Кроме того, согласно п. 2 указанного выше Постановления Правительства РФ, на соответствующие министерства и ведомства, в ведении которых относятся перечисленные в перечне отрасли, возложена функция по разработке и утверждению порядка выдачи документа, подтверждающего длительность производственного цикла товаров (работ, услуг). Таким образом, право применения специальной нормы по расчету налоговой базы по НДС могут использовать только налогоплательщики, осуществляющие деятельность в указанных в перечне отраслях, получившие соответствующие документы о подтверждении длительности производственного цикла. При этом для целей налогообложения по налогу на прибыль подобных ограничений нет, и фактически налоговое законодательство принуждает налогоплательщика использовать специальную норму для расчета налоговой базы. Следовательно, мы видим, что для целей НДС данная специальная норма налогоплательщика (возможность определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров и, как следствие, не платить НДС с полученных авансов под данные контракты) является возможностью, а для целей налога на прибыль организаций специальная норма по расчету налоговой базы по операциям с длительным циклом производства (необходимость отражения расчета налоговой базы и, как следствие, уплаты налога по незаконченным контрактам) является требованием. В части НДС введение специальной нормы для определенной категории налогоплательщиков явно направлено на улучшение положения налогоплательщика (в связи с возможностью не платить НДС с полученных авансов в распоряжении налогоплатель-

щика остаются значительные оборотные средства), в то время как для целей налога на прибыль влияние данной специальной нормы на положение налогоплательщика, на наш взгляд, по меньшей мере, спорно (подробнее влияние данного требования на положение налогоплательщика будет рассмотрено ниже).

Таким образом, по нашему мнению, в данном случае имеет место определенное несоответствие отдельных норм налогового законодательства друг другу и, как следствие, необходимо внесение изменений в налоговый кодекс с целью синхронизации данных положений.

К организациям с длительным циклом производства (в целях налогообложения по налогу на прибыль) относятся организации таких отраслей, как строительство, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), в том числе и разработки в области нанотехнологий, а также отраслей крупного машиностроения. Значительную долю в составе организаций, осуществляющих производство продукции с длительным технологическим циклом, занимают организации военно-промышленного комплекса (ВПК), обеспечивающие поддержание обороноспособности государства. Данные организации играют важнейшую роль в системе безопасности в сфере экономики и внешней политики. Доходы от реализации продукции организаций ВПК всегда занимали существенное место в доходной части бюджета РФ. Кроме того, эти организации часто относятся к градообразующим, вследствие чего от их финансового состояния напрямую зависит уровень жизни и занятости большого количества населения страны. Данные организации все чаще входят в число крупнейших налогоплательщиков регионов, в которых они располагаются. Таким образом, можно сказать, что организации, характеризующиеся длительным циклом производства, в значительной степени оказывают влияние на уровень развития экономики страны.

*Поступила в редакцию 03.04.2009 г.*