



Новая форма Декларации!!!
Изменения 2009 года!!!

К.В. Новоселов

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Под редакцией
Т.П. Крутяковой

2008-2009

Издание второе, переработанное и дополненное

- Новая Декларация по налогу на прибыль
- Формирование налоговой базы
- Изменения 2009 года



Москва 2008

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ 2008 - 2009

К.В.Новоселов

Под редакцией Т.Л.Крутяковой

ОТ АВТОРА

В 2008 г. вступили в силу многочисленные изменения в гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса Российской Федерации, которые влияют на порядок исчисления и уплаты налога на прибыль.

Эта книга является третьим изданием книги "Налог на прибыль", достаточно востребованной в профессиональных кругах. В ней автор обобщает практику применения нормативно-правовых актов и разъяснений законодательства с целью дать налогоплательщикам подробное руководство к действию при исчислении налога на прибыль и заполнении декларации, обозначить сложные вопросы и предложить пути их решения.

В простой, наглядной и доступной форме с рассмотрением конкретных примеров описывается, как правильно сформировать налоговую базу по налогу на прибыль и заполнить Декларацию по налогу на прибыль в 2008 г. Содержание книги логично повторяет механизм исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Материал готовился таким образом, чтобы каждый читатель, имеющий отношение к налогу на прибыль, нашел для себя что-то важное и интересное.

Приводятся комментарии к изменениям в налогообложении прибыли, вступившим в силу с 2008 г., анализируется множество разъяснений Минфина России и Федеральной налоговой службы, даются практические рекомендации и советы, рассматриваются спорные ситуации, а также судебная практика. Впервые в книге приведены комментарии к законопроектам, которые предполагается ввести в действие в ближайшем будущем.

Автор искренне благодарит Татьяну Леонидовну Крутякову за оказанную поддержку, неоценимую помощь и содействие при подготовке материала и издании данной книги, а также Елену Юрьевну Попову, государственного советника Российской Федерации 1 класса, за интересные идеи, материал и практические примеры, положенные в основу отдельных разделов данной книги.

Работу с книгой значительно облегчают практические цифровые примеры, а также условные обозначения, помещенные в текст книги:

- Внимание! Важная информация!
- Внимание! Спорный (сложный) вопрос!

ОСНОВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИНЯТЫЕ В КНИГЕ СОКРАЩЕНИЯ

Гражданский кодекс Российской Федерации - ГК РФ

Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ

Трудовой кодекс Российской Федерации - ТК РФ

Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" - Закон N 216-ФЗ

Федеральный закон от 19.07.2007 N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности" - Закон N 195-ФЗ

Федеральный закон 16.05.2007 N 76-ФЗ "О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" - Закон N 76-ФЗ

Федеральный закон от 30.12.2006 N 268-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" - Закон N 268-ФЗ

Федеральный закон от 06.06.2005 N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" - Закон N 58-ФЗ

Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. от 03.11.2006) - Закон "О бухгалтерском учете"

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (в ред. от 18.11.2006), - Классификация основных средств

Форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н (в ред. Приказа Минфина России от 09.01.2007 N 1н), - Декларация по налогу на прибыль, Декларация

Порядок заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н (в ред. Приказа Минфина России от 09.01.2007 N 1н), - Порядок заполнения декларации, Порядок

Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" - Письмо ВАС РФ N 98

ВВЕДЕНИЕ

С 2008 г. произошел ряд изменений, существенных и не очень, в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Это повлекло за собой незначительные изменения в порядке заполнения Декларации по налогу на прибыль организаций.

В настоящее время применяется форма Декларации, утвержденная Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения" (далее - Приказ N 24н), с учетом поправок, внесенных Приказом Минфина России от 09.01.2007 N 1н.

По сведениям, имеющимся у автора, Минфин России планирует выпустить приказ о внесении изменений в форму Декларации, но эти изменения не будут кардинальными.

Особенности заполнения Декларации в 2008 г. во многом зависят от порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль. В книге рассмотрены все поправки 2008 г., внесенные в гл. 25 НК РФ Федеральными законами от 16.05.2007 N 76-ФЗ, от 19.07.2007 N 195-ФЗ, от 24.07.2007 N 216-ФЗ, от 29.11.2007 N 284-ФЗ и рядом других федеральных законов. При этом автором проанализированы все новые рекомендации Минфина России по составлению Декларации в отчетных периодах 2008 г.

* * *

Отдельно хотелось бы остановиться на статусе писем официальных органов по разъяснению налогового законодательства, которые упоминаются в этой книге и на которые, в основном, будут делаться ссылки. В первую очередь речь идет о письмах Министерства финансов Российской Федерации.

С одной стороны, в соответствии с п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 N 1009, издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается.

С другой стороны, согласно п. 1 ст. 34.2 НК РФ Минфин России 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.

Налоговые органы, согласно пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Согласно части первой НК РФ выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

С 2007 г. на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им указанных выше письменных разъяснений, не начисляются также и пени.

Имейте в виду, что перечисленные правила не применяются в тех случаях, когда указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом).

Интересно, что ситуация с разъяснениями Минфина России в 2007 г. получила неожиданное продолжение.

В частности, Минфин России в Письме от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138, направленном в адрес ФНС России, указал, что письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, а также не подлежат подготовке и регистрации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, установленными Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.08.1997 N 1009.

Однако на практике позиция Минфина России, выраженная в его разъяснениях по тем или иным вопросам законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (включая письма конкретным налогоплательщикам), как правило, воспринимается как обязательная к применению всеми субъектами налоговых правоотношений, в связи с чем постоянно возникают вопросы о противоречиях, содержащихся в письмах Минфина России, направленных различным налогоплательщикам в разные периоды времени.

В этой связи Минфин России указал, что поскольку его разъяснения не являются нормативными правовыми актами, они не подлежат обязательной публикации. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения Минфина России, Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что приводит к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа. Публикация указанных писем осуществляется в неофициальном порядке, так как ни Минфин России, ни Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики не предоставляют в официальном порядке указанные письма для публикации (за исключением случаев публикации документов на официальных сайтах Минфина России и ФНС России). Таким образом, Минфин России не может обеспечить соответствие опубликованной в неофициальном порядке информации реальному содержанию письма и соответствующего запроса.

Соответственно, указанные выше письменные разъяснения Минфина России не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письменные разъяснения не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России. Опубликованные письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области.

Учитывая, что письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), как правило, адресованы конкретным заявителям, распространение содержащихся в них мнений и заключений на все прочие случаи другими налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) может осуществляться лишь под ответственность налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента.

Обратите внимание! Выполнение налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не освобождают налогоплательщика от ответственности за совершение налогового правонарушения, а также от уплаты пени.

С учетом прямой обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, которые даны Минфином России, было отмечено, что Налоговым кодексом не установлено обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, адресованными конкретным заявителям (в силу того, что указанные разъяснения не содержат правовых норм). Кодекс обязывает налоговые органы руководствоваться лишь теми разъяснениями, которые адресованы непосредственно ФНС России. Именно такие разъяснения рассматриваются как направляемые в рамках координации и контроля деятельности ФНС России (полномочия Минфина России в этой области определены

Положением о Министерстве финансов Российской Федерации) и предназначенные для разъяснения позиции Министерства как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области выработки налоговой политики, подведомственной федеральной службе.

При этом разъяснения, направляемые Минфином России в адрес ФНС России, также не являются нормативными правовыми актами, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, и, соответственно, не подлежат подготовке и регистрации в порядке, установленном для нормативных правовых актов.

Данная позиция была доведена Федеральной налоговой службой до территориальных налоговых органов Письмом от 14.09.2007 N ШС-6-18/716@. При этом было обращено внимание на следующее.

В случае принятия судами решений, в основу которых легли разъяснения Минфина России, направленные налогоплательщикам и содержащие позицию не в пользу налоговых органов, налоговым органам надлежит обжаловать такие решения в установленном законодательством Российской Федерации порядке либо заявлять о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам.

Вместе с тем если у налогового органа отсутствуют основания полагать, что рассмотрение дела в суде закончится в пользу налогового органа, то в целях избежания потерь бюджета, связанных с уплатой налоговыми органами процентов, начисленных в порядке, предусмотренном ст. 79 НК РФ, а также расходов по оплате государственной пошлины при рассмотрении указанных дел в суде, налоговый орган может учитывать сложившуюся в регионе судебно-арбитражную практику по аналогичным вопросам и схожим обстоятельствам.

При этом налоговым органам, в целях сокращения количества судебных споров, проигранных налогоплательщикам, и исключения принятия судебных решений не в пользу налоговых органов, при вынесении решений по результатам налоговых проверок и участия в судебных разбирательствах с налогоплательщиками было рекомендовано руководствоваться сложившейся судебной практикой и вступившими в законную силу судебными решениями.

Судебная практика по статусу разъяснений Минфина России такова.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 19.09.2006 N 13322/04 отметил, что сам факт направления письма конкретному лицу по его обращению не исключает более широкого действия этого письма, если в нем содержатся обязательные правила поведения, адресованные неопределенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение.

Рассматривая подобные дела, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка и формы принятия обжалуемого акта. Суд должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, должно производиться независимо от его формы, содержания и других условий, например, государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

В упомянутом Постановлении ВАС РФ сделал вывод о том, что если письмо (Минфина России) адресовано конкретному лицу (а подавляющее большинство писем Минфина России адресовано именно конкретным лицам) и представляет собой ответ на запрос конкретной организации, то оно не устанавливает правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, что является обязательным признаком нормативного правового акта, поэтому не может рассматриваться в качестве нормативного правового акта.

В другом Постановлении от 09.10.2007 N 7526/07 Президиум ВАС РФ подтвердил свою позицию, высказанную в Решении ВАС РФ от 06.03.2007 N 15182/06, в отношении разъяснения Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01 на запрос ФНС России о порядке исчисления НДС при выполнении строительно-монтажных работ.

В этом разъяснении Минфин России высказал мнение о том, что при выполнении строительно-монтажных работ смешанным способом в налоговую базу по НДС должна включаться стоимость работ, выполненных как собственными силами, так и силами сторонних подрядчиков. Федеральная налоговая служба направила это разъяснение Минфина России сопроводительным Письмом от 25.01.2006 N ММ-6-03/63@ нижестоящим налоговым органам для использования в работе и для информирования о нем налогоплательщиков, что, по мнению ВАС РФ, не исключает возможности многократного применения содержащегося в нем предписания, порождает правовые последствия для неопределенного круга лиц и может быть использовано в работе налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу, что указанным Письмом Минфина России установлена правовая норма (правило поведения), обязательная для неопределенного круга лиц, что является признаком нормативного правового акта, поэтому это Письмо должно быть квалифицировано в качестве нормативного правового предписания, изданного федеральным

органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов.

В итоге ВАС РФ признал оспариваемое положение Письма Минфина России в соответствующей части не соответствующим Налоговому кодексу и не действующим в части включения в налоговую базу стоимости работ, выполненных привлеченными подрядными организациями.

* * *

В данной книге автор не предписывает налогоплательщикам безусловно следовать содержащимся в ней рекомендациям. Однако нужно иметь в виду, что в книге рассматривается в основном точка зрения официальных органов на порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, ориентируясь на которую можно минимизировать налоговые риски.

При этом письма Минфина России, на которые делаются ссылки в тексте книги, не являются "истиной в последней инстанции", но могут служить ориентиром для принятия решений и выработки собственной позиции.

Отметим, что само Министерство финансов в последних ответах на вопросы стало указывать, что письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами. Например, в Письме Минфина России от 23.04.2008 N 03-03-06/2/43 написано, что направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в Письме.

В любом случае ответы Минфина России на вопросы налогоплательщиков помогают сориентироваться в существующих точках зрения для принятия какого-либо решения. В ситуациях, когда у автора есть собственное мнение по рассматриваемому вопросу, оно также высказывается на страницах книги.

Однако в конечном итоге решение о выборе и следовании той или иной позиции по вопросу исчисления и уплаты налога на прибыль организаций принимается каждым налогоплательщиком самостоятельно.

Часть 1. ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ И УПЛАТА НАЛОГА В 2008 ГОДУ

1.1. Изменения, внесенные в главу 25 "Налог на прибыль организаций" с 2008 года

Вспомним основные изменения, вступившие в силу с 1 января 2008 г. Они были внесены в гл. 25 НК РФ следующими Федеральными законами (приведены в хронологическом порядке):

- от 16.05.2007 N 76-ФЗ "О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации";

- от 19.07.2007 N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности";

- от 24.07.2007 N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации".

Эти изменения касаются всех налогоплательщиков.

Изменения в гл. 25 НК РФ, которые касаются только отдельных категорий налогоплательщиков, будут рассмотрены чуть ниже.

Рассмотрим внесенные поправки с учетом степени их "важности".

1.1.1. Изменения, внесенные Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ

В "Российской газете" 1 августа 2007 г. был опубликован Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 216-ФЗ). Все поправки в порядок исчисления налога на прибыль, внесенные Законом N 216-ФЗ, вступили в силу с 1 января 2008 г. Но действие некоторых из них распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. и даже с 1 января 2005 г.

1.1.1.1. Поправки, действие которых распространяется на правоотношения, возникшие с 2005 года

С 2008 г. начали действовать две новые нормы, введенные Законом N 216-ФЗ и применяемые к сделкам, совершенным с 1 января 2005 г. Они уточняют правила налогового учета списанной кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами и расходов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и добровольного пенсионного страхования.

В пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ внесена поправка о том, что суммы списанной или уменьшенной кредиторской задолженности по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов не должны учитываться в составе налогооблагаемых доходов при исчислении налога на прибыль.

Напомним, что согласно действовавшей до 2008 г. редакции названного подпункта налогом на прибыль не облагались суммы списанной или уменьшенной кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов перед бюджетами различных уровней. Отметим, что такая задолженность может быть уменьшена в соответствии с российским законодательством или по решению Правительства РФ. В указанном подпункте не говорилось о кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами, поэтому суммы такой задолженности при списании до 31 декабря 2007 г. относились к внереализационным доходам и облагались налогом на прибыль в общеустановленном порядке (п. 18 ст. 250 НК РФ).

Как применять поправку в отношении сумм, списанных в 2005 - 2007 гг.?

Поскольку поправка вступила в силу в 2008 г., то новую норму можно было учесть при сдаче годовой Декларации за 2007 г. (в отношении долгов, списанных в 2007 г.). Кроме того, после 1 января 2008 г. организация вправе подать уточненные Декларации за 2005 - 2006 гг. (а также за 2007 г., если изменения не были учтены в годовой Декларации за 2007 г.), исключив в них из состава внереализационных доходов списанную задолженность перед внебюджетными фондами.

Законом N 216-ФЗ внесены уточнения в абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ. В данном абзаце приведены условия, при выполнении которых суммы взносов работодателей по договорам негосударственного пенсионного обеспечения включаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Они таковы:

- 1) необходимо применять пенсионную схему, предусматривающую учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов;

- 2) договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но не менее пяти лет.

Вот в это условие и внесено изменение: с 2008 г. к пенсионным схемам с выплатами в течение пяти лет добавлены договоры, в которых предусмотрена пожизненная выплата пенсий.

Кроме того, в абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ внесено еще одно дополнение.

В старой редакции перечислялись требования к договорам добровольного пенсионного страхования, при выполнении которых взносы по ним могут быть учтены при исчислении налога на прибыль. Так, пенсии по таким договорам должны выплачиваться после достижения участником или застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ и предоставляющих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению или трудовой пенсии. В договоре должно содержаться условие о том, что пенсионные выплаты осуществляются в периоде действия пенсионных оснований.

Договор добровольного пенсионного страхования является разновидностью договора личного страхования. По гражданскому законодательству предметом договора личного страхования может быть выплата страховой суммы в случае наступления в жизни застрахованного лица страхового случая (п. 1 ст. 934 ГК РФ). Закон N 216-ФЗ скорректировал норму абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ таким образом, что в новой редакции, так же как и в ГК РФ, речь идет о наступлении пенсионных оснований у участника или застрахованного лица.

Поскольку поправка распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г., налогоплательщики вправе уточнить налоговую базу за предыдущие налоговые периоды. После 1 января 2008 г. они могли учесть изложенные изменения при составлении годовой Декларации за 2007 г., а также подать уточненные Декларации по налогу на прибыль за 2005 и 2006 гг.

В этой связи напомним, что право на подачу уточненных деклараций, в которых налог заявлен к возврату (зачету) из бюджета, ограничено 3 календарными годами назад к моменту подачи заявления о таком возврате (зачете) (ст. 78 НК РФ).

1.1.1.2. Поправки, действие которых распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 года

Некоторые поправки, внесенные Законом N 216-ФЗ и вступившие в силу с 1 января 2008 г., распространяются на правоотношения по сделкам, совершенным с 1 января 2007 г. Они должны были быть учтены при составлении годовой Декларации за 2007 г.

Законом N 216-ФЗ введена новая редакция пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ, согласно которой расширен перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. К этим видам поступлений добавлены отчисления в резерв на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, при условии, что эти отчисления производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами. Указанные резервы должны формироваться в порядке, установленном в ст. 324 НК РФ.

Поправки коснулись и договоров добровольного личного страхования. Раньше для целей налогообложения прибыли признавались взносы по договорам, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Согласно новой редакции абз. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ в расходы включаются взносы по договорам, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица (а не утраты трудоспособности).

Пункт 1 ст. 280 НК РФ дополнен нормой о том, что по операциям с закладными налоговая база определяется в соответствии с п. п. 1 и 3 ст. 279 НК РФ, то есть аналогично исчислению налога на прибыль при уступке (переуступке) права требования.

Напомним, что согласно действующему законодательству (Федеральный закон от 16.07.1998 N 102-ФЗ "Об ипотеке (залоге недвижимости)") закладная признается именной ценной бумагой. Порядок налогообложения прибыли, полученной при совершении операций с ценными бумагами, определен в ст. 280 НК РФ. В связи с этим операции с закладными, до внесения в п. 1 ст. 280 НК РФ указанных изменений, подлежали налогообложению в порядке, предусмотренном для налогообложения операций с ценными бумагами.

Согласно п. 8 ст. 280 НК РФ налоговая база по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, определяется налогоплательщиком отдельно в порядке, установленном указанной статьей.

В соответствии с действующим законодательством закладная составляется залогодателем и выдается первоначальному залогодержателю органом, осуществляющим государственную регистрацию прав, после государственной регистрации ипотеки. Таким образом, первичный залогодержатель не несет расходов на приобретение закладной, а лишь предоставляет кредит под залог имущества, о чем и составлена закладная.

При этом необходимо учитывать, что средства или иное имущество, которые получены по договорам кредита или займа, а также средства или иное имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований, не признаются доходом (расходом) в целях налогообложения налогом на прибыль.

Таким образом, при расчете налога на прибыль до 2008 г. налоговая база по операциям с закладными определялась по п. 1 ст. 280 НК РФ, а с 2008 г. (включая и годовую Декларацию за 2007 г.) - по п. п. 1 и 3 ст. 279 НК РФ. Минфин России в полной мере разделяет указанную точку зрения (Письмо от 13.12.2007 N 03-03-05/268).

1.1.1.3. Поправки, применяющиеся с 1 января 2008 года

Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ при передаче имущества (нематериальных активов, имущественных прав) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ (а также в качестве паевых взносов в паевые фонды кооперативов) передающая сторона обязана восстановить суммы "входного" НДС по этому имуществу (если ранее эти суммы были заявлены к вычету).

Учредитель или пайщик (передающая сторона) восстановленный НДС в расходах учесть не может, поскольку это не предусмотрено ст. 170 НК РФ. Принимающая сторона вправе принять данные суммы налога (они отражаются в документах, которыми оформляется передача имущества) к вычету. Так сказано в п. 11 ст. 171 НК РФ.

Получается, что указанная сумма НДС является для получающей стороны своеобразным "подарком" из бюджета, соответственно, у получателя имущественного вклада, принимающего восстановленный передающей стороной НДС к вычету, появляется экономическая выгода.

С 2008 г. п. 1 ст. 251 НК РФ дополнен новым пп. 3.1, в котором уточняется, что получающая организация не должна учитывать в составе доходов при исчислении налога на прибыль суммы НДС, полученные от учредителя и принятые к вычету.

Интересно, что законодатель не распространил эту норму на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. (именно с этого момента вступили в силу соответствующие поправки в п. 3 ст. 170 НК РФ). Значит, в 2006 - 2007 гг. организация, принимающая к вычету восстановленный учредителем или пайщиком НДС, обязана была включать его в состав налогооблагаемых доходов.

* * *

Закон N 216-ФЗ внес несколько уточнений в порядок учета расходов в виде платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения. Изменения коснулись абз. 3, 8 и 10 п. 16 ст. 255 НК РФ. Эти поправки действуют в отношении расходов, понесенных после 1 января 2008 г.

В абз. 3 п. 16 ст. 255 НК РФ перечислены условия, при выполнении которых платежи (взносы) по договорам страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет, учитываются для целей налогообложения прибыли. В 2008 г. указанный абзац действует со следующими уточнениями:

1) из описания договоров страхования жизни, заключенных на срок не менее пяти лет, исключается определение "долгосрочные" (техническая поправка);

2) договоры должны заключаться с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности;

3) договоры в течение пяти лет действия не должны предусматривать страховых выплат, за исключением выплат в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица (до 2008 г. исключение составляли только суммы, выплачиваемые в случае наступления смерти застрахованного лица).

В абз. 8 п. 16 ст. 255 НК РФ предусмотрено, в каких случаях взносы работодателя по договорам долгосрочного страхования жизни, договорам добровольного пенсионного страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, ранее включенные в состав расходов, восстанавливаются, то есть отражаются в составе доходов. Это случаи изменения существенных условий договора, сокращения срока его действия или расторжения. С 2008 г. восстанавливать расходы необходимо в случае расторжения договора в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), а также в случае изменения условий договора. Причем в новой редакции речь идет о таких изменениях, в результате которых договоры перестают отвечать требованиям п. 16 ст. 255 НК РФ.

Еще одно новшество касается правил налогового учета расходов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица (абз. 10 п. 16 ст. 255 НК РФ). Взносы по таким договорам с 2008 г. включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год на каждого работника. Эта сумма рассчитывается как частное от деления общей суммы взносов,

уплачиваемых по указанным договорам, на количество застрахованных работников. Напомним, что раньше в расходы было разрешено включать до 10 000 руб. взносов на каждого работника.

* * *

В 2008 г. достаточно серьезно изменились правила налогового учета амортизируемого имущества.

Согласно поправкам, внесенным в абз. 1 п. 1 ст. 256 НК РФ, с 1 января 2008 г. амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. Дополнение внесено и в абз. 1 п. 1 ст. 257 НК РФ. В определение понятия основного средства добавлен стоимостной критерий (20 000 руб.). Следовательно, имущество со стоимостью 20 000 руб. и менее теперь не считается амортизируемым, а затраты на его приобретение налогоплательщики могут одновременно признавать как материальные расходы (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Эти изменения касаются только основных средств, вводимых в эксплуатацию после 1 января 2008 г. По амортизируемому имуществу, стоимость которого от 10 000 до 20 000 руб. и которое эксплуатировалось до этой даты, следует продолжать начислять амортизацию до полного погашения первоначальной стоимости.

Минфин России в Письме от 03.11.2007 N 03-03-06/1/767 отметил, что приобретенное организацией имущество учитывается для целей налогообложения прибыли организаций в соответствии с порядком, действующим на момент введения данного имущества в эксплуатацию.

Интересная проблема возникла с 1 января 2008 г. в связи с учетом отдельных видов нематериальных активов стоимостью свыше 10 000 руб., но менее 20 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Подпунктом 2 п. 3 ст. 257 НК РФ установлено, что к нематериальным активам, в частности, относится исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных.

Согласно пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. (в 2008 г. данный стоимостной лимит остался без изменений).

Возник резонный вопрос: как должны учитываться с 2008 г. программы для ЭВМ и баз данных, на которые организация имеет исключительные права, стоимостью свыше 10 000, но менее 20 000 руб.?

Автору представляется разумным следующий вариант - авторские права стоимостью до 10 000 руб. учитывать в расходах по пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ, а от 10 000 руб. до 20 000 руб. включительно - в составе прочих расходов на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как другие обоснованные расходы. По мнению автора, оснований учитывать такие расходы в составе амортизируемого имущества с 2008 г. не имеется, так как это не позволяет новый стоимостной критерий (20 000 руб.).

Однако Минфин России считает иначе. В Письме от 13.02.2008 N 03-03-06/1/91 он сообщил, что затраты на приобретение исключительных прав на использование программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ. В случае если указанные расходы превышают 10 000 руб., то согласно пп. 2 п. 3 ст. 257 НК РФ приобретенные права признаются объектами нематериальных активов (если срок их полезного использования превышает 12 месяцев), которые включаются в амортизационную группу в соответствии со сроком их полезного использования и амортизируются в общеустановленном порядке.

В Письме от 13.11.2007 N 03-03-06/2/211 Минфин России также указал, что, несмотря на появление с 1 января 2008 г. для созданных или приобретенных нематериальных активов стоимостного критерия при учете их в составе амортизируемого имущества, порядок включения в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходов, связанных с

приобретением исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб., предусмотренный пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ, остался без изменений.

Отметим, что на практике случаи приобретения исключительных прав стоимостью менее 20 000 руб. достаточно редки. Если же вы все-таки окажетесь в такой "экзотической" ситуации, решение о порядке их учета в целях налогообложения прибыли вам придется принимать самостоятельно.

До 1 января 2008 г., на основании п. 9 ст. 259 НК РФ, организации, которые приобрели легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы с первоначальной стоимостью, соответственно, более 300 000 и 400 000 руб., при начислении амортизации должны были применять специальный понижающий коэффициент 0,5.

С 1 января 2008 г. первоначальная стоимость легковых автомобилей, в отношении которых используется понижающий коэффициент, увеличилась до 600 000 руб., а пассажирских микроавтобусов - до 800 000 руб.

Внимание! Важная информация! Новые лимиты по начислению амортизации с коэффициентом 0,5 применяются к транспортным средствам, введенным в эксплуатацию после 31 декабря 2007 г.

Согласно п. 3 ст. 259 НК РФ выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества. Поэтому при начислении в 2008 г. амортизации по автотранспорту, введенному в эксплуатацию до 1 января 2008 г., нужно применять те стоимостные критерии, которые действовали до 1 января 2008 г. Соответственно, если первоначальная стоимость такого автотранспорта превышает 300 000 (400 000) руб., но не превышает 600 000 (800 000) руб., амортизация по нему и после 1 января 2008 г. должна продолжаться начисляться с применением специального коэффициента 0,5.

Аналогичная точка зрения изложена Минфином России в Письме от 18.01.2008 N 03-03-06/1/11.

Затраты на капитальные вложения, единовременно включаемые в состав расходов (так называемая амортизационная премия, применяемая в соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ), с 2008 г. всегда признаются в качестве косвенных расходов. Соответствующие поправки внесены в абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ. Отметим, что именно такой позиции Минфин России (см., например, Письмо от 28.09.2006 N 03-03-02/230) и ФНС России придерживались в своих разъяснениях и до 1 января 2008 г. С этой точки зрения данную поправку можно считать технической.

* * *

С 1 января 2008 г. в гл. 25 НК РФ введена новая ст. 268.1 о специальных правилах признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса. Налогоплательщик, покупающий предприятие как имущественный комплекс, должен учитывать доход или расход, возникший в результате такой сделки, для целей налогообложения прибыли. Расходом (доходом) признается положительная (отрицательная) разница между ценой приобретения предприятия и его чистыми активами (активы за вычетом обязательств).

Величина превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов в налоговом законодательстве квалифицируется как надбавка к цене, которую уплачивает покупатель в ожидании будущих экономических выгод. В обратной ситуации, когда чистые активы больше цены, полученная разница приравнивается к скидке с цены. Эта скидка предоставляется покупателю при отсутствии стабильных покупателей продаваемого предприятия, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта и т.д.

Стоимость чистых активов покупаемого предприятия для целей гл. 25 НК РФ определяется на основании передаточного акта. Исключение - приобретение предприятия в порядке приватизации или по конкурсу. В этом случае вместо величины чистых активов используется оценочная (начальная) стоимость предприятия.

Надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, учитывается в составе расходов равномерно в течение пяти лет, начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на приобретенное предприятие.

Скидка, получаемая покупателем предприятия, признается доходом в том месяце, в котором право собственности на предприятие как имущественный комплекс зарегистрировано.

В п. 4 ст. 268.1 НК РФ указано, как поступить продавцу, реализовавшему предприятие как имущественный комплекс с убытком. Этот убыток признается расходом в порядке, установленном ст. 283 НК РФ. То есть налоговая база последующих налоговых периодов уменьшается на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы в течение 10 лет (п. 1 ст. 283 НК РФ).

Введение в Налоговый кодекс ст. 268.1 вызвало необходимость внесения технической поправки в п. 1 ст. 283 НК РФ. Согласно новой редакции этого пункта при определении текущей налоговой базы учитываются особенности, предусмотренные в ст. ст. 264.1, 268.1, 275.1, 280 и 304 НК РФ.

В п. 5 ст. 268.1 НК РФ уточнено, как покупатель рассчитывает стоимость активов и имущественных прав, поступивших в составе купленного предприятия. Их величина для целей налогообложения прибыли определяется исходя из данных передаточного акта.

Отметим, что опять в НК РФ не дается четкого определения понятия "чистые активы". Действующий на сегодня Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (он утвержден совместным Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29.01.2003 N 10н/03-6/пз) основывается, прежде всего, на данных бухгалтерского учета. А ведь правила формирования первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском учете во многом отличаются от правил, установленных гл. 25 НК РФ.

Для страховых организаций, созданных в форме акционерных обществ, действует свой Порядок определения стоимости чистых активов, установленный совместным Приказом Минфина России и ФСФР России от 01.02.2007 N 7н/07-10/пз-н.

Интересно также, что Федеральным законом от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (с учетом изменений и дополнений) не предусмотрено установление каким-либо органом исполнительной власти порядка оценки чистых активов организаций, созданных в форме обществ с ограниченной ответственностью.

От автора. Отметим, в гл. 25 НК РФ впервые появились особенности признания доходов при приобретении некоего имущества (в данном случае - это предприятие как имущественный комплекс). Ведь начиная с введения в действие гл. 25 НК РФ, т.е. с 2002 г., Налоговый кодекс для целей налогообложения "не видит" результатов переоценки основных средств. Только однажды, при переходе на гл. 25 НК РФ в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 N 110-ФЗ, результаты переоценки принимались в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств.

А ведь оценка объекта для целей налогообложения не по фактическим затратам, а по рыночной стоимости, является одним из элементов механизма взимания нового налога на недвижимость (взамен действующего налога на имущество), который предполагается ввести с 2011 г. Именно поэтому, по мнению автора, в гл. 25 НК РФ с 2008 г. сделана первая попытка оценивать приобретение имущества для целей налогообложения по рыночной стоимости.

* * *

Законом N 216-ФЗ п. 2 ст. 292 НК РФ дополнен двумя абзацами, уточняющими правила формирования резервов банков в налоговом учете.

В частности, сумма резерва на возможные потери по ссудам с 2008 г. используется банком при списании с баланса безнадежной задолженности по ссудам. В случае принятия банком решения о списании этой задолженности, начисление процентов на нее прекращается, если, конечно, начисление процентов не было прекращено ранее по договору. Порядок списания с баланса кредитной организации безнадежной задолженности по ссудам утверждает Банк России.

* * *

В п. 4 ст. 324.1 НК РФ теперь подробно прописан порядок уточнения резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работников (раньше в НК РФ такого порядка не содержалось; отмечалось лишь, что указанный резерв должен быть уточнен).

В налоговом учете резерв уточняется исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников и отчислений ЕСН. Если по итогам инвентаризации уточненная сумма резерва на конец года превысит фактический остаток неиспользованного резерва, сумма превышения должна быть включена в состав расходов на оплату труда. В обратной ситуации, когда на последнее число налогового периода уточненный резерв оказался меньше фактического остатка резерва, отрицательную разницу нужно учесть в составе внебюджетных доходов.

* * *

Налогоплательщик, имеющий несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, вправе выбрать одно обособленное подразделение, через которое он будет уплачивать налог на прибыль в бюджет данного субъекта РФ. До 1 января 2008 г. в п. 2 ст. 288 НК РФ, предусматривающем такие правила, не был оговорен срок для подачи налогоплательщиками

уведомлений о выборе ответственного подразделения. С 2008 г. указанное уведомление необходимо подавать в налоговые органы до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду. Например, приняв решение уплачивать в 2009 г. налог на прибыль в бюджет субъекта РФ через ответственное подразделение, организация должна до 31 декабря 2008 г. уведомить об этом решении все налоговые органы, в которых обособленные подразделения этого субъекта РФ состоят на учете.

Обратите внимание! Если организация ранее уже уведомляла налоговые органы о переходе на новый порядок уплаты налога, повторной подачи уведомления в следующем году не требуется (Письмо ФНС России от 12.12.2006 N 18-5-09/000462).

* * *

С 1 января 2008 г. ст. 311 НК РФ дополнена новым п. 4. Он касается российских организаций, имеющих обособленные подразделения за рубежом. Авансовые платежи и налог на прибыль с доходов таких подразделений должны уплачиваться по месту нахождения головной организации. В этот же налоговый орган представляются расчеты по налогу на прибыль и налоговые декларации.

Обратите внимание! Минфин России в Письме от 17.04.2008 N 03-03-05/39 (доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 25.04.2008 N ШС-6-3/316@) сообщил, что при формировании показателя доли налоговой базы, приходящейся на обособленные подразделения организации, на организацию без входящих в нее обособленных подразделений (или на группу обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации), отражаемого по строке 040 Приложения N 5 к листу 02 Декларации, данные о среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и об остаточной стоимости амортизируемого имущества по обособленным подразделениям, расположенным за пределами территории Российской Федерации, учитываются по совокупности с данными по организации без обособленных подразделений (т.е. головной организации).

* * *

В абз. 1 и 4 п. 9 ст. 274 НК РФ внесено уточнение о том, что с 2008 г. для целей налогообложения прибыли не признаются доходы и расходы, не просто относящиеся к игорному бизнесу, а обязательно подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 29 "Налог на игорный бизнес" НК РФ.

Организации игорного бизнеса и организации, получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, обязаны вести обособленный учет доходов и расходов по такой деятельности, при условии, что они одновременно являются плательщиками налога на прибыль. Предположим, расходы невозможно разделить между разными режимами налогообложения. Тогда они распределяются пропорционально доле доходов организации от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, в общем доходе организации по всем видам деятельности. Изложенный порядок остался неизменным.

На основании прежней редакции абз. 4 п. 9 ст. 274 НК РФ эти правила распространялись на налогоплательщиков, перешедших на уплату ЕНВД, и на организации, получающие прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности. С 2008 г. данный порядок, помимо плательщиков налога на игорный бизнес, применяют только плательщики ЕНВД.

* * *

Техническая поправка внесена в абз. 2 пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Раньше в этой норме указывалось, что внереализационными расходами признаются проценты по долговым обязательствам любого вида, начисленные исходя из первоначальной доходности, устанавливаемой эмитентом или ссудодателем (но не выше фактической). С 2008 г. согласно новой редакции указанного абзаца первоначальную доходность устанавливает эмитент или заимодавец.

* * *

С 2008 г. утратил силу п. 36 ст. 270 НК РФ. Согласно этому пункту не включались в состав расходов затраты на научные исследования или опытно-конструкторские разработки, не давшие положительного результата, сверх размера, предусмотренного ст. 262 НК РФ.

Отметим, что эта поправка носит чисто технический характер, т.к. в ст. 262 НК РФ больше нет ограничений по размеру затрат, которые можно учесть в целях налогообложения.

* * *

С 2008 г. уточнен порядок признания расходов по тем договорам страхования (негосударственного пенсионного обеспечения), в которых предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку.

В п. 6 ст. 272 НК РФ внесено дополнение следующего содержания: если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

* * *

С 2008 г. изменились правила налогового учета дохода страховых организаций, изложенные в ст. 330 НК РФ.

Раньше на основании абз. 2 ст. 330 НК РФ в особом порядке признавались доходы по долгосрочным договорам, относящимся к страхованию жизни (они включались в налоговую базу в момент возникновения у страховщика права на получение очередного страхового взноса согласно договору). С 2008 г. особый порядок признания доходов применяется в отношении договоров страхования жизни и пенсионного страхования.

1.1.2. Изменения, внесенные Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ

С 2008 г. налогоплательщики, занимающиеся инновационной деятельностью, получили достаточно существенные льготы по налогу на прибыль.

Раньше при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывались доходы в виде средств, полученных налогоплательщиками из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций (абз. 11 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). Кроме того, не облагались налогом на прибыль средства, поступившие на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, при условии, что эти фонды зарегистрированы в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ (абз. 12 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

С 1 января 2008 г. дополнительно освобождены от налогообложения налогом на прибыль средства, поступившие из фондов поддержки научной или научно-технической деятельности по перечню, устанавливаемому Правительством РФ (новая редакция абз. 12 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Пункт 7 ст. 259 НК РФ дополнен новым абзацем. По основным средствам, используемым только для осуществления научно-технической деятельности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применить специальный коэффициент. Величина этого коэффициента не может быть больше трех.

По мнению автора, указанная норма (по аналогии с поправкой, внесенной Законом N 216-ФЗ, в части увеличения лимитов стоимости автомобилей для начисления амортизации с коэффициентом 0,5 - см. с. 23) распространяется только на основные средства, которые введены в эксплуатацию после 1 января 2008 г.

В Письме от 14.04.2008 N 03-03-06/1/282 Минфин России разъяснил следующее.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике" под научно-технической деятельностью понимается деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

В целях налогообложения прибыли ст. 262 НК РФ определяется понятие научно-исследовательских и (или) опытно-конструкторских разработок, под которыми понимаются разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг). По мнению Минфина, научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки, указанные в ст. 262 НК РФ, являются научно-технической деятельностью.

Поэтому Минфин России считает, что специальный коэффициент не более 3 может применяться к амортизируемым основным средствам, которые используются только для осуществления научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, понятие которых дано в ст. 262 НК РФ.

Отметим также, что использованное в законе слово "только" применительно к осуществлению научно-технической деятельности означает невозможность ускоренной амортизации основных средств, если они используются и в другой деятельности. Поэтому организациям, претендующим на применение указанного повышающего коэффициента, придется, по всей видимости, организовать раздельный учет основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

В новой редакции п. 3 ст. 262 НК РФ установлен новый норматив расчета признаваемых в налоговом учете расходов на НИОКР. Имеются в виду расходы в форме отчислений в специализированные фонды.

В соответствии с прежней редакцией названного пункта отчисления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР признавались для целей налогообложения прибыли в пределах 0,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика.

С 2008 г. отчисления в специализированные фонды включаются в состав расходов в пределах 1,5% валовой выручки налогоплательщика. Отметим, что действие этой нормы не распространяется на расходы отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития.

1.1.3. Изменения, внесенные Федеральным законом от 16.05.2007 N 76-ФЗ

С 1 января 2008 г. существенно изменился порядок налогообложения дивидендов.

До 2008 г. доходы в виде дивидендов, полученных российскими организациями от российских компаний - эмитентов, облагались налогом на прибыль по ставке 9%. С суммы дивидендов, выплаченных российской фирме иностранной компанией и наоборот - иностранной компании российской фирмой, удерживался налог на прибыль в размере 15%. Если Российская Федерация и государство, в котором зарегистрирован иностранный контрагент - источник или получатель дивидендов, заключили соглашение об избежании двойного налогообложения, дивиденды облагались в РФ по пониженным ставкам. Но это возможно лишь при выполнении определенных условий. Кроме того, российская организация вправе уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате с доходов в виде дивидендов в России, на сумму налога, уплаченного с таких доходов в другом государстве. Как правило, такая возможность прописывается в международных договорах.

До недавнего времени ни Налоговый кодекс, ни заключенные Российской Федерацией международные соглашения не предусматривали полного освобождения дивидендов от налогообложения. Поэтому многие российские холдинги предпочитали регистрировать головную компанию в странах, где налог на дивиденды отсутствует или минимален.

Президент РФ в Бюджетном послании от 26.05.2005 "О бюджетной политике в 2006 году" уделил внимание проблеме совершенствования налогообложения дивидендов, получаемых российскими юридическими лицами от инвестиций в дочерние общества. По мнению главы государства, в налоговую систему требовалось внести изменения, чтобы стимулировать размещение холдинговых компаний в России. В Бюджетном послании от 30.05.2006 "О бюджетной политике в 2007 году" Президент указал на необходимость освободить от налогообложения дивиденды, получаемые российскими юридическими лицами от инвестиций в дочерние общества.

В результате был принят Федеральный закон от 16.05.2007 N 76-ФЗ "О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Закон N 76-ФЗ). Он вступил в силу с 1 января 2008 г. (опубликован в "Российской газете" 19 мая 2007 г.).

Закон N 76-ФЗ направлен на создание благоприятных с точки зрения налогообложения условий для размещения на российской территории материнских компаний крупных производственных холдингов. Ожидается также повышение эффективности работы находящихся в России холдинговых структур.

1.1.3.1. Ставки по налогу на прибыль с доходов в виде дивидендов в 2008 году

Законом N 76-ФЗ введена ставка 0% для доходов, полученных в виде дивидендов. Применять эту ставку вправе только те получатели дивидендов, которые соответствуют признакам, перечисленным в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

По ставке 0% облагаются дивиденды, получаемые российскими организациями. На дату принятия решения о выплате дивидендов получающая их организация обязана непрерывно владеть на праве собственности в течение срока, превышающего 365 дней:

- либо не менее чем 50% вклада (доли) в уставном (складочном) капитале или фонде выплачивающей дивиденды компании;

- либо депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых компанией дивидендов.

При этом стоимость приобретения или получения в собственность вклада (доли) должна превышать 500 млн руб. Аналогичное правило действует и в отношении депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов.

Обратите внимание! Дивиденды облагаются по ставке 0%, если их выплачивают российское юридическое лицо или иностранная организация, страна постоянного местонахождения которой не включена в список, утверждаемый Минфином России (этот список утвержден Приказом от 13.11.2007 N 108н).

Речь идет о перечне государств и территорий, где действует льготный режим налогообложения или не предусмотрено раскрытие и предоставление информации о проведенных финансовых операциях (офшорные зоны).

Как видим, чтобы исключить возможность применения нулевой ставки для целей минимизации налогообложения, законодатель предусмотрел существенные ограничения по ее применению. Независимо от места регистрации компании, выплачивающей дивиденды, введены критерии минимального размера участия в ней организации - получателя дивидендов. Это позволяет сузить круг применяющих нулевую ставку налогоплательщиков организациями, реально входящими в структуру холдинга. По мнению автора, льготой смогут воспользоваться только крупные структуры, поскольку наличие доли в уставном капитале не менее 500 млн руб. является достаточно серьезным ограничением.

Чтобы подтвердить право на применение налоговой ставки 0%, налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы:

- документы, содержащие сведения о дате приобретения или получения права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов;

- сведения о стоимости приобретения или получения соответствующего права.

В п. 3 ст. 1 Закона N 76-ФЗ приведен примерный перечень документов, которые могут являться подтверждающими для целей применения нулевой ставки при налогообложении дивидендов. Это договоры купли-продажи (мены), решения о размещении эмиссионных ценных бумаг, договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения, решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования, ликвидационные (разделительные) балансы, передаточные акты, свидетельства о государственной регистрации организации и иные документы, содержащие необходимые сведения. Подтверждающие документы или их копии, составленные на иностранном языке, должны быть переведены на русский язык.

В Законе N 76-ФЗ не указано, в какой момент налогоплательщик обязан представлять перечисленные выше документы в налоговую инспекцию. Должен ли налоговый агент требовать от налогоплательщика, у которого доходы в виде дивидендов облагаются по ставке 0%, подтверждения о направлении необходимой информации в налоговую инспекцию? Разъяснения по этому вопросу пока отсутствуют.

Если российская организация - получатель дивидендов не соответствует условиям, перечисленным в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, и не имеет права применять нулевую ставку при налогообложении дивидендов, тогда выплачиваемые ей дивиденды должны облагаться налогом по ставке 9%. При этом не важно, какая компания выплачивает дивиденды - российская или иностранная.

Дивиденды, выплачиваемые российскими юридическими лицами иностранным компаниям, по-прежнему облагаются налогом по ставке 15%.

1.1.3.2. Новые ставки НДФЛ с дивидендов

Еще одно нововведение Закона N 76-ФЗ, вступившее в силу с 2008 г., состоит в понижении до 15% ставки налога с сумм дивидендов, получаемых физическими лицами - нерезидентами РФ, от долевого участия в деятельности российских организаций (раньше такие выплаты облагались НДФЛ по ставке 30%). Таким образом, Закон N 76-ФЗ устранил существовавший дисбаланс в отношении налогообложения дивидендов, получаемых физическими лицами от российских организаций, исключив противоречия между ст. ст. 224 и 284 НК РФ.

Напомним, что в 2007 г. при выплате российской организацией дивидендов физическому лицу - налоговому резиденту РФ применялась ставка НДФЛ в размере 9%. Это было зафиксировано в действовавшей на тот момент редакции п. 3 ст. 284 гл. 25 НК РФ. Такая же

ставка предусмотрена для налогообложения выплачиваемых резидентам РФ дивидендов и в п. 4 ст. 224 гл. 23 НК РФ.

В отношении доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, в ст. 284 НК РФ налоговая ставка вообще не была указана. В пп. 2 п. 3 этой статьи была установлена только ставка в размере 15% для дивидендов, причитающихся иностранным организациям. А доходы в виде дивидендов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, облагались НДФЛ по ставке 30% на основании п. 3 ст. 224 НК РФ.

Соответственно, до 2008 г. в отношении одного и того же вида дохода применялись различные ставки в зависимости от того, кто получал этот доход: иностранное физическое лицо или организация. Законом N 76-ФЗ это противоречие устранено и установлена единая ставка в размере 15%, применяемая к дивидендам, получателями которых являются как иностранные организации, так и иностранные физические лица.

Действующие с 2008 г. ставки налога с доходов в виде дивидендов приведены в таблице:

Источник выплаты дивидендов	Получатель дивидендов				
	Российская организация		Иностранная организация	Физическое лицо - налоговый резидент РФ	Физическое лицо - нерезидент РФ
	Участие в уставном капитале более 500 млн руб., доля 50% и более и непрерывно более 1 года	Все остальные случаи			
Российская организация	0%	9%	15%	9%	15%
Иностранная организация	0%	9%	x		

1.1.3.3. Изменения в порядке исчисления налога при выплате дивидендов

Поправки, внесенные Законом N 76-ФЗ во вторую часть Налогового кодекса, усовершенствовали механизм исчисления налога, взимаемого с дивидендов.

В 2008 г. выплачивающая дивиденды российская организация признается, как и раньше, налоговым агентом. При этом с 1 января 2008 г. налоговую базу по дивидендам, распределяемым между российскими организациями, налоговый агент должен рассчитывать по новым правилам. Поскольку в 2008 г. для доходов в виде дивидендов действуют три разные налоговые ставки, процедура расчета налоговой базы по дивидендам упрощена. Налоговый агент использует специальную формулу, позволяющую учесть все особенности применяемого налогового механизма.

Сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по формуле:

$$H = K \times C_n \times (D - D_1),$$

где H - сумма налога, подлежащая удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей величине дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C_n - ставка, по которой облагаются дивиденды данного налогоплательщика (0 или 9%);

D - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков - получателей дивидендов <1>;

D₁ - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом от другой организации в текущем и предыдущем отчетных (налоговых) периодах к моменту распределения его собственных дивидендов. При этом суммируются только те полученные дивиденды, которые не учитывались ранее при формировании налоговой базы (то есть, не участвовали в расчете налога при предыдущих выплатах дивидендов). В величину показателя D не включаются полученные налоговым агентом дивиденды, к которым была применена нулевая ставка налога на прибыль <2>.

<1> По мнению Минфина России, дивиденды, подлежащие распределению в пользу лиц, не являющихся налогоплательщиками налога на прибыль организаций или налога на доходы физических лиц, при определении показателя "Д" не учитываются. К таким доходам в виде дивидендов, в частности, относятся дивиденды по акциям, находящимся в собственности Российской Федерации или субъектов Российской Федерации, дивиденды, выплачиваемых по акциям, составляющим имущество паевых инвестиционных фондов (Письма от 06.02.2008 N 03-03-06/1/82, от 19.02.2008 N 03-03-06/1/114).

<2> По мнению Минфина России, при расчете показателя "Д" учитывается сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом, то есть сумма дивидендов за вычетом удержанного с них налога, если данные суммы дивидендов ранее не принимались к вычету при определении суммы налога с доходов в виде дивидендов, подлежащей удержанию налоговым агентом.

При этом, поскольку п. 2 ст. 275 НК РФ не установлено иное, показатель "Д" формируется с учетом дивидендов, полученных от иностранных организаций (за исключением дивидендов, указанных в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ) (Письма от 06.02.2008 N 03-03-06/1/82, от 19.02.2008 N 03-03-06/1/114).

Если значение показателя Н является отрицательным, обязанности по уплате налога не возникает. При этом возмещение налога из бюджета не производится.

Пример 1.1. Уставный капитал ОАО "Альфа" составляет 1000 000 руб. Участники общества:

- ООО "Бета" (70% уставного капитала);
- иностранная компания "Capital investment" (30% уставного капитала).

На общем собрании участников общества, которое состоялось 21 апреля 2008 г., было принято решение о выплате дивидендов за 2007 г. в размере 100 000 руб. Из них российской организации выплачивается 70 000 руб. (100 000 руб. x 70%), а иностранной - 30 000 руб. (100 000 руб. x 30%).

Помимо этого, 25 марта 2008 г. ОАО "Альфа" получило дивиденды в размере 50 000 руб. от ОАО "Альфа капитал", 95% акций которого ОАО "Альфа" владеет в течение двух лет. Стоимость приобретения акций - 520 000 000 руб.

При выплате дивидендов ОАО "Альфа" должно удерживать с участников налоги, используя ставки налога на доходы, действующие на дату выплаты. При выплате дивидендов с доходов иностранной компании нужно удерживать налог в сумме 4500 руб. (30 000 x 15%).

Расчет налога с доходов ООО "Бета" будет производиться по формуле, введенной с 2008 г. Для этого нужно определить значения показателей.

Дивиденды, полученные ОАО "Альфа" от ОАО "Альфа капитал", облагаются налогом на прибыль по ставке 0% (при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих право на применение этой ставки). Тогда при определении налоговой базы для расчета налога, подлежащего удержанию из дивидендов, выплачиваемых российской организации, сумма дивидендов, полученная от ОАО "Альфа капитал", не уменьшает общую сумму дивидендов, подлежащую распределению. Таким образом, показатель "Д" равен 0 руб., а показатель "д - Д" равен 100 000 руб.

Отношение суммы дивидендов, подлежащей распределению в пользу российской организации (ООО "Бета"), к общей сумме дивидендов, подлежащей распределению, (показатель "К") составит 0,7 (70 000 руб. : 100 000 руб.).

Сумма налога на прибыль, подлежащая удержанию при выплате дивидендов ООО "Бета", составит 6300 руб. (0,7 x 9% x 100 000 руб.).

После удержания соответствующих сумм налога участникам общества будет выплачено:

- ООО "Бета" - 63 700 руб. [70 000 руб. - (0,7 x 9% x 1 000 000)];
- иностранной компании "Capital investment" - 25 500 руб. [30 000 руб. - (30 000 x 15%)].

Обратите внимание! Согласно п. 3 ст. 275 НК РФ сумма налога с дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям или физическим лицам, не являющимся резидентами РФ, и в текущем, и в следующем году рассчитывается по более простой формуле. Величина налога равна произведению суммы выплаченных дивидендов и налоговой ставки в размере 15%. При этом суммы собственных дивидендов, полученных организацией-эмитентом, выплачивающей дивиденды, не уменьшают налоговую базу получателя дивидендов - иностранца. Поэтому при расчете показателей "д" и "К" приведенной выше формулы не учитываются дивиденды, подлежащие распределению между иностранными организациями или гражданами-нерезидентами.

Налогоплательщик, у которого с 1 января 2008 г. источником дохода в виде дивидендов будет иностранная организация, сумму налога по таким доходам определяет самостоятельно.

Налог равен произведению суммы полученных дивидендов и налоговой ставки 9% (или 0%, если выполнены условия, прописанные в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Пример 1.2. Российская компания по итогам 2007 г. должна распределить дивиденды в сумме 1000 000 руб., при этом сумма полученных компанией дивидендов составила 300 000 руб. (за минусом налога по ставке 9%).

У компании два участника, между которыми и распределяются дивиденды, - российская организация и физическое лицо - резидент РФ. Доля российской организации в общих дивидендах составляет 0,8 (т.е. ей причитаются дивиденды в сумме 800 000 руб.), физического лица - резидента РФ - 0,2 (или 200 000 руб.).

Рассчитаем налог с дивидендов участников - получателей дивидендов.

Расчет для российской организации:

К - 0,8;

Сн - 9%;

д - 1 000 000 руб.;

Д - 300 000 руб.

Сумма налога, подлежащая удержанию:

$0,8 \times 0,09 \times (1\,000\,000 - 300\,000) = 50\,400$ руб.

Расчет для физического лица - резидента РФ:

К - 0,2;

Сн - 9%;

д - 1 000 000 руб.;

Д - 300 000 руб.

Сумма налога, подлежащая удержанию:

$0,2 \times 0,09 \times (1\,000\,000 - 300\,000) = 12\,600$ руб.

Обратите внимание! Минфин России в Письме от 17.04.2008 N 03-03-05/39 "О порядке формирования показателей, отражаемых в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за отчетные периоды 2008 года" (доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 25.04.2008 N ШС-6-3/316@) сообщил, что при формировании показателей, отражаемых в строках 050, 060 и 070 разд. А "Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации) листа 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)" Декларации по налогу на прибыль, в расчет не включаются суммы дивидендов, облагаемые по ставке 0% в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

В разд. В "Реестр-расшифровка сумм дивидендов (процентов)" листа 03 Декларации следует отражать суммы дивидендов, облагаемых по ставке налога 9 и (или) 0%.

Обратите внимание! Приведенная в п. 2 ст. 275 НК РФ формула применяется любыми российскими организациями, вне зависимости от того, какой режим налогообложения применяют получатели дивидендов. То есть при выплате дивидендов организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения или перешедшим на уплату единого сельскохозяйственного налога, в отличие от порядка, действовавшего в 2007 г., налог должна будет удержать и перечислить в бюджет организация, выплачивающая дивиденды.

Внимание! Важная информация! С 2008 г. организация - источник выплаты дохода должна удерживать налог с дивидендов, выплачиваемых любой российской организации, независимо от применяемого ею режима налогообложения.

Напомним, что до 1 января 2008 г. у организаций, находившихся на спецрежимах (упрощенная система налогообложения или ЕСХН), был выбор: они могли самостоятельно заплатить налог с получаемых дивидендов либо организация, выплачивающая дивиденды, могла удержать налог при выплате этих дивидендов. Во втором случае организациям на спецрежимах налог с полученных дивидендов уплачивать не нужно было (см., например, Письмо Минфина России от 22.05.2007 N 03-11-05/113). А вот с организаций, уплачивающих ЕНВД, налог в обязательном порядке удерживал налоговый агент (Письмо Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-02-04/1/121).

1.1.4. Прочие изменения, вступившие с 1 января 2008 года

Рядом федеральных законов в гл. 25 НК РФ были внесены изменения, которые касаются отдельных категорий налогоплательщиков. Рассмотрим эти изменения.

Федеральным законом от 17.05.2007 N 83-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О Банке

развития" уточнен перечень необлагаемых доходов и расходов банка развития - государственной корпорации.

* * *

Федеральным законом от 17.05.2007 N 84-ФЗ "О внесении изменений в статьи 5 и 23 Федерального закона "Об особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации", ст. 89 части первой Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 288.1 и 385.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" внесены уточнения в порядок проведения выездных налоговых проверок организаций - резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области.

Так, в случае исключения резидента из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области до получения им свидетельства о выполнении условий инвестиционной декларации резидент считается утратившим право на применение особого порядка уплаты налога на прибыль организаций с начала того квартала, в котором он был исключен из указанного реестра.

В этом случае резидент обязан исчислить сумму налога в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области, по налоговой ставке, установленной п. 1 ст. 284 НК РФ.

Исчисление суммы налога производится на основании раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) при реализации данного инвестиционного проекта, и доходов (расходов), полученных (произведенных) при осуществлении иной хозяйственной деятельности, за период применения особого порядка налогообложения.

Исчисленная сумма налога подлежит уплате резидентом по истечении отчетного или налогового периода, в котором он был исключен из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, не позднее сроков, установленных для уплаты авансовых платежей по налогу за отчетный период или налога за налоговый период в соответствии с абз. 1 и 2 п. 1 ст. 287 НК РФ.

При проведении выездной налоговой проверки резидента, исключенного из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, в части правильности исчисления и полноты уплаты суммы налога в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта, ограничения, установленные абз. 2 п. п. 4 и 5 ст. 89 НК РФ, не действуют при условии, если решение о назначении такой проверки вынесено не позднее, чем в течение трех месяцев с момента уплаты резидентом указанной суммы налога.

* * *

Федеральным законом от 29.11.2007 N 284-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" в гл. 25 НК РФ внесены уточнения, обусловленные изменениями в Бюджетном кодексе РФ.

Из пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ исключены понятия "бюджеты всех уровней" и "средства, выделяемые бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов".

В соответствии с новой редакцией данной статьи к средствам целевого финансирования, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относится имущество, полученное и использованное налогоплательщиком по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждением.

Отметим, что из состава целевого финансирования исключены средства в виде субвенций автономным учреждениям, а это значит, что они должны учитываться в доходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль с 01.01.2008.

В ст. 321.1 НК РФ, посвященной ведению налогового учета бюджетными учреждениями, изменены в соответствии с положениями БК РФ некоторые формулировки, а именно:

было "бюджетов всех уровней" - стало "бюджетов бюджетной системы РФ";

было "средства целевого финансирования, выделяемые по смете доходов и расходов" - стало "бюджетные ассигнования";

было "финансирование" - стало "финансовое обеспечение".

Несмотря на внесенные в ст. 321.1 НК РФ изменения, смысл ее положений остался прежним.

* * *

Федеральным законом от 29.11.2007 N 280-ФЗ "О внесении изменений в статью 2.1 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" "сдвинуты" на год сроки применения ставок по налогу на прибыль для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции.

Итак, данным Законом установлены следующие ставки:

в 2004 - 2008 гг. - 0%;

в 2009 - 2010 гг. - 6%;

в 2011 - 2012 гг. - 12%;

в 2013 - 2015 гг. - 18%;

начиная с 2016 г. - в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ.

* * *

Федеральным законом от 01.12.2007 N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" для определенных категорий налогоплательщиков изменен порядок учета доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль.

Данный Закон дополнил перечень доходов, не учитываемых в налоговой базе по налогу на прибыль (п. 1 ст. 251 НК РФ), доходами налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", полученными в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами.

При этом перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения (ст. 270 НК РФ), дополнен п. 48.7, в соответствии с которым не уменьшают налоговую базу расходы, понесенные налогоплательщиками, являющимися российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов.

Не облагаются налогом и доходы, выплачиваемые организациям, являющимся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (п. 2 ст. 310 НК РФ).

Отметим, что в соответствии с п. 3 ст. 31 Закона N 310-ФЗ указанные выше изменения гл. 25 НК РФ вступают в силу с 1 января 2008 г., но не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования этого Закона и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Поскольку Закон был опубликован в "Российской газете" 5 декабря 2007 г., то вопрос о его вступлении в силу с 2008 г. представляется дискуссионным, т.к. в соответствии с указанной выше нормой он должен вступить в силу только с 1 января 2009 г.

* * *

Федеральным законом от 04.12.2007 N 324-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в ст. 251 НК РФ добавлены суммы дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для

распределения по именным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих.

* * *

Федеральным законом от 04.12.2007 N 332-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях совершенствования порядка использования воздушного пространства" в абз. 15 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ уточнен порядок освобождения от налога на прибыль сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации.

1.2. Доходы от реализации продукции (работ, услуг)

Доходами от реализации организации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Сумма выручки определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Обратите внимание! В вышеприведенном определении доходов от реализации не звучит слово "продукция". Это объясняется тем, что в соответствии со ст. 38 "Объект налогообложения" НК РФ товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации.

При использовании метода начисления 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.

Если организация применяет кассовый метод, то доходы должны быть признаны в налоговом учете в день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, а также поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, погашения имеющейся задолженности иным способом.

Обратите внимание! Организации, применяющие кассовый метод признания доходов и расходов, предварительную оплату за товар должны учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Письмо ВАС РФ N 98)).

1.2.1. Различия в бухгалтерском и налоговом учете

Формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций начинается с налогового учета доходов от реализации и внереализационных доходов.

В налоговом учете доходы от реализации бухгалтер должен оценить с точки зрения их соответствия положениям гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, а именно статьям:

- 248 "Порядок определения доходов. Классификация доходов";
- 249 "Доходы от реализации";
- 250 "Внереализационные доходы";
- 271 "Порядок признания доходов при методе начисления" (или 273 "Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе");
- 316 "Порядок налогового учета доходов от реализации";
- 317 "Порядок налогового учета отдельных видов внереализационных доходов".

При этом следует помнить: в налоговом учете часть доходов может быть сформирована как внереализационные доходы, а в бухгалтерском учете эти же виды доходов могут быть отражены как выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (строка 010 Формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках"). Данное несоответствие определяется различием правил бухгалтерского и налогового учета.

В целях бухгалтерского учета организация пользуется теми стандартами, которыми регулируется порядок признания тех или иных видов доходов. В данном случае - это Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н.

Согласно ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы в бухгалтерском учете делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов

деятельности или прочими поступлениями. При этом выручка в бухгалтерском учете признается при четко определенных условиях.

В налоговом учете имеются свои правила. И если в бухгалтерском учете организация по тем или иным причинам не признает выручку, а отражает возникновение кредиторской задолженности, то в налоговом учете при соответствии поступивших сумм требованиям ст. ст. 249, 250, 271, 316 НК РФ организация должна отразить выручку от реализации (либо внереализационные доходы).

Но даже в тех случаях, когда организация одновременно признает выручку от продаж в бухгалтерском учете и выручку от реализации в налоговом учете, может все-таки возникать расхождение данных бухгалтерского и налогового учета. Самый распространенный пример: у организации возникает необходимость пересчитать заявленную выручку исходя из требований, установленных ст. 40 НК РФ. При этом в бухгалтерском учете будет отражена выручка исходя из цены договора, а в налоговом учете показатель выручки должен быть пересчитан исходя из рыночных цен.

1.2.2. Производство с длительным циклом

Бухгалтеру также следует обратить внимание на порядок признания выручки от реализации в налоговом учете при наличии производства работ (услуг) с длительным циклом (более одного налогового периода), не предусматривающим поэтапную сдачу работ (услуг).

В ст. ст. 271, 272 и 316 НК РФ установлены определенные правила признания доходов для подобных операций.

Доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам) на основании п. 1 ст. 271 НК РФ.

При этом, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Доход от реализации работ (услуг) с длительным циклом производства распределяется налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (ст. 316 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Под производством с длительным циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды, независимо от количества дней осуществления работ.

Обратите внимание! Если договор предусматривает поэтапную сдачу работ (услуг), то норма о самостоятельном распределении налогоплательщиком дохода не применяется. При этом не важно, какую продолжительность времени будет иметь этап выполняемых работ (услуг).

В целях определения величины дохода, подлежащего признанию на дату завершения налогового периода, цена договора может быть распределена налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов:

- равномерно;
- пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется налогоплательщиком в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 13.10.2006 N 03-03-04/4/160).

Обратите внимание! С учетом положений ст. ст. 271, 272, 316 НК РФ порядок расчетов по договору не будет влиять на порядок признания выручки в целях налогообложения.

Другими словами, в бухгалтерском учете до передачи права собственности на выполненный объем работ, например по акту приема-передачи, выручка отражена не будет.

А в налоговом учете порядок расчетов сторон по договору не влияет на порядок признания выручки в целях налогообложения. В случае, если доход распределяется налогоплательщиком пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете, объем работ (услуг), доходы по которым учтены в отчетном (налоговом) периоде, при расчете незавершенного производства следует рассматривать как выполненные работы, оказанные услуги. То есть указанные объемы работ (услуг) будут учтены в составе выручки, а соответствующая часть расходов будет уменьшать налоговую базу того же отчетного

(налогового) периода (соответствующие данные должны быть указаны и в Декларации по налогу на прибыль).

При этом следует иметь в виду, что при подписании сторонами акта выполненных работ (услуг) (например, работы начаты в ноябре 2007 г., акт выполненных работ подписан в марте 2008 г.) в доходах 2008 г. уже не будет учитываться выручка (и соответствующая часть расходов), признанная ранее (в 2007 г.) в целях налогообложения, поскольку в соответствии со ст. 248 и 252 НК РФ суммы, отраженные в составе доходов (расходов) налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов (расходов).

Пример 1.3. Организация заключила договор на проведение ремонтных работ в ноябре 2007 г. Общий срок проведения работ составляет 4 месяца. Договорная стоимость работ определена в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Сметная стоимость составляет 80 000 руб. Фактические расходы в ноябре - декабре 2007 г. составили 45 000 руб.

Договор не предусматривает поэтапной сдачи работ, поэтому 31 декабря 2007 г. организация должна признать в составе доходов часть выручки от реализации работ по данному договору.

Предположим, что в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения распределение доходов по договорам с длительным производственным циклом осуществляется организацией пропорционально доле расходов отчетного (налогового) периода в общей сумме расходов по смете.

Определим удельный вес фактических расходов, понесенных в 2007 г., в сметной стоимости затрат. Он составляет 0,5625 (45 000 руб. : 80 000 руб.).

Организация по состоянию на 31 декабря 2007 г. должна признать в налоговом учете выручку от реализации работ в сумме 56 250 руб. (100 000 руб. x 0,5625).

В 2008 г. (по окончании работ) в составе доходов будет показана оставшаяся часть выручки в размере 43 750 руб. (100 000 руб. - 56 250 руб.) и соответствующая часть расходов.

Обратите внимание! В расчет удельного веса принимаются все расходы, но при определении финансового результата в целях налогообложения будут приняты те расходы, которые организация имеет право учесть в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ.

1.2.3. Переход права собственности на продукцию (товары) после их оплаты

При методе начисления выручка от реализации товаров признается в момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю (п. 3 ст. 271 и ст. 39 НК РФ).

По общему правилу, как указано в п. 1 ст. 223 ГК РФ, право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Иными словами, оно переходит к покупателю в момент отгрузки товара. Однако гражданское законодательство предусматривает возможность определить в рамках заключаемого договора переход права собственности на реализуемую продукцию, товары в другом порядке, например, после их оплаты.

Как в этом случае обстоит дело с признанием дохода от реализации?

Интересно обратить внимание на складывающуюся по этому вопросу арбитражную практику.

ВАС РФ в п. 7 Письма N 98 сделал следующий вывод: применяя положения ст. 39 и п. 3 ст. 271 НК РФ для определения даты получения дохода от реализации товаров по методу начисления, следует принимать во внимание фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности.

Так, в рассмотренной в п. 7 Письма ситуации между обществом и покупателем был заключен договор купли-продажи, в соответствии с которым общество поставило покупателю товар. Доход от реализации данного товара не был учтен обществом для целей налогообложения ни на момент отгрузки товара покупателю, ни на момент налоговой проверки, несмотря на получение частичной оплаты от покупателя.

Обосновывая правомерность совершенных действий, общество представило налоговому органу дополнительное соглашение к договору купли-продажи, согласно которому право собственности на товар переходит к покупателю с момента его полной оплаты (ст. 491 ГК РФ). Поскольку на момент налоговой проверки товар был оплачен не полностью, в силу ст. 39 и п. 3 ст. 271 НК РФ дата, на которую доход от реализации признается полученным, не наступила.

Однако ВАС РФ пришел к выводу о том, что, исходя из положений ст. 491 ГК РФ, продавец вправе потребовать от покупателя возврата переданного товара в случае, если тот не будет оплачен. Обеспечением данного права является установление в этой статье в качестве общего правила запрета для покупателя отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до момента перехода к нему права собственности на товар.

В рассмотренном деле предметом продажи выступал товар, характеризующийся родовыми признаками, предназначенный как для дальнейшей перепродажи (колесные диски), так и для фактического потребления путем использования при ремонте другой вещи (запасные части). Стороны не приняли меры по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя), общество не осуществляло контроль за сохранностью товара и его наличием у покупателя.

Оценив изложенные обстоятельства, суд пришел к выводу, что стороны не обеспечили выполнение условия договора о сохранении права собственности на товар за продавцом до момента его полной оплаты. Указанная договоренность сторон, не отражая их фактические отношения и реальные финансово-экономические результаты деятельности, не может учитываться для целей налогообложения.

Это означает, что при учете дохода от реализации товара для целей налогообложения, в соответствии со ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ, не должны приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за обществом до момента полной оплаты товара.

Поэтому суд согласился с решением налогового органа, в основу которого был положен вывод о необходимости учета дохода в том периоде, в котором общество сдало товар перевозчику для доставки покупателю.

Минфин России в Письме от 20.09.2006 N 03-03-04/1/667 сообщил, что выручка от реализации товаров в случаях, подобных изложенному выше, должна признаваться на дату фактической передачи товара покупателям и выставления им расчетных документов, поскольку такой подход позволяет отразить фактические отношения, сложившиеся между продавцом и покупателем товара, полученного по договору купли-продажи с особым порядком перехода права собственности.

Таким образом, если вы заключаете с покупателем договор на реализацию продукции (товаров), где предусмотрен момент перехода права собственности к покупателю после ее оплаты, имейте в виду, что вы как продавец обязаны обеспечить контроль за сохранностью этой продукции и наличием ее у покупателя до момента перехода права собственности.

Это представляется достаточно логичной нормой: покупатель не может реализовать (использовать в своей деятельности) приобретенный товар, не обладая правом собственности на него. Поэтому судебные инстанции правомерно сделали вывод о том, что у продавца товара появляется доход в тот момент, когда покупатель этого товара реализовал его кому-либо еще.

Будьте внимательны при заключении подобных договоров!

1.2.4. Продажа недвижимости

Представляется, что в ближайшем будущем должна разрешиться ситуация, связанная с отражением у продавца в составе доходов выручки от реализации объектов недвижимости.

Так, в Письме от 03.07.2006 N 03-03-04/1/554 Минфин России указал, что у организации - продавца недвижимого имущества обязанность по уплате налога на прибыль организаций возникает с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним вне зависимости от даты государственной регистрации таких прав.

Автор не согласен с указанной позицией, поскольку в соответствии с Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации (ст. 219 ГК РФ). Поэтому выручка от реализации объектов недвижимости должна учитываться продавцом только после перехода права собственности.

В Письме от 10.09.2007 N 03-03-06/1/653 Минфин России не опровергает старую позицию, но указывает, что место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяется в соответствии с гл. 25 НК РФ. Позднее, в Письме от 31.01.2008 N 03-03-06/3/1 (правда оно не касается недвижимого имущества), Минфин подчеркивает, что при определении выручки от реализации учитываются все поступления, связанные с расчетами при переходе к другому лицу права собственности на имущество и (или) имущественные права, принадлежащие налогоплательщику, результатов выполненных работ либо оказание услуг одним лицом для другого лица в порядке, установленном НК РФ.

Поэтому автор полагает, что позиция, высказанная Минфином России, в июле 2006 г., в ближайшее время будет уточнена.

1.2.5. Безвозмездное пользование имуществом (имущественными правами), беспроцентные займы

В 2007 г. был окончательно решен вопрос о возникновении налогооблагаемого дохода при получении беспроцентных займов.

Напомним, откуда вообще появилась эта проблема.

Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ в составе внереализационных доходов учитываются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Рассматривая вопрос о необходимости налогообложения доходов по беспроцентным займам, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 03.08.2004 N 3009/04 указал, что пользование денежными средствами по договору займа без взимания заимодавцем процентов не является правоотношением по оказанию услуг.

Для целей налогообложения прибыли организаций имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Согласно п. 1 ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) предоставляет в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Следовательно, у заемщика после получения займа всегда возникает обязанность возвратить имущество заимодавцу.

Поэтому логично предположить, что получение беспроцентного займа надлежало бы квалифицировать как получение безвозмездно имущественного права.

Но ст. 40 НК РФ не предусмотрена рыночная оценка имущественных прав - только товаров, работ, услуг.

ВАС РФ в Письме N 98 (п. 2) принял очень важное решение по данному вопросу - суд признал правомочным решение налогового органа о квалификации суммы экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным использованием нежилыми помещениями, в качестве внереализационного дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль.

Доначисление налоговым органом налога на прибыль явилось следствием увеличения внереализационных доходов на сумму экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным использованием нежилыми офисными помещениями. Данные помещения были получены обществом от иной коммерческой организации и использовались для размещения собственных работников и сдачи в аренду. Принимая решение о доначислении налога, налоговый орган исходил из того, что обществом получена экономическая выгода в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов, перечень которых согласно абз. 2 ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим. Руководствуясь требованиями ст. 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями п. 8 ст. 250 НК РФ на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.

Рассмотрев материалы дела, суд установил, что между сторонами отсутствует спор относительно размера платы за пользование, положенного налоговым органом в основу расчета экономической выгоды. Общество, по существу, не согласилось с позицией налогового органа о наличии в рассматриваемом случае дохода, подлежащего учету для целей налогообложения.

В обоснование своей позиции общество привело довод о том, что, не оплачивая пользование имуществом, оно при этом несло расходы на его содержание (оплачивало услуги по охране, энергоснабжению, теплоснабжению и т.п.) и поддержание в исправном состоянии, осуществляя по мере необходимости текущий ремонт. Несение указанных расходов, по мнению общества, не позволяет в данном случае квалифицировать возникшие отношения для целей налогообложения как отношения по безвозмездному пользованию с возникновением на стороне общества экономической выгоды.

Суд решил, что несение обществом расходов на содержание имущества и поддержание его в исправном состоянии, включая осуществление текущего ремонта, является исполнением обязательств ссудополучателя, предусмотренных ст. 695 ГК РФ. Выполнение данных обязанностей необходимо в процессе нормальной эксплуатации имущества и не свидетельствует о возмездности самого пользования, поскольку собственник данного имущества фактически не получает встречного предоставления за переданное заявителю право пользования помещениями.

В силу нормы п. 8 ст. 250 НК РФ доход в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав признается в качестве внереализационного дохода. Применение п. 8 ст. 250 НК РФ не ограничено только имущественными правами, представляющими собой требования к третьим лицам. Данное положение подлежит применению также и при безвозмездном получении права пользования вещью.

Установленный указанной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью.

Минфин России в Письме от 14.03.2007 N 03-02-07/2-44 отметил, что доходом от безвозмездного пользования денежными средствами или иной вещью по договору займа в соответствии со ст. 41 НК РФ могла бы быть признана экономическая выгода, учитываемая для целей гл. 25 НК РФ в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с данной главой. Однако гл. 25 НК РФ экономическая выгода от экономии на процентах при безвозмездном получении суммы займа не предусмотрена в составе внереализационных доходов в целях налогообложения прибыли. Не установлен порядок определения для целей данной главы дохода в виде экономической выгоды и ее оценки с учетом цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ.

По мнению Минфина России, для обеспечения определенности применения ст. 40 НК РФ в отношении договоров займа и кредита требуется дополнительное законодательное регулирование.

Учитывая изложенное, Минфин России считает, что впредь до внесения в НК РФ необходимых изменений, обеспечивающих определенность в отношении налогообложения налогом на прибыль организаций доходов, полученных по договорам займа и кредита, отсутствуют правовые основания для применения налоговыми органами при проверке правильности применения цен по указанным договорам положений ст. 40 Кодекса об оценке доходов исходя из рыночных цен. То есть при получении беспроцентного займа у получающей стороны налогооблагаемого дохода нет.

Аналогичная позиция была выработана и в отношении процентных договоров займа. Если в договоре между сторонами установлена ставка процента, отличающаяся от среднерыночной (или ставки ЦБ РФ), доходы для целей налогообложения пересматриваться не будут. Об этом говорится в Письме Минфина России от 12.04.2007 N 03-02-07/1-171.

Обратите внимание! Договоры процентных и беспроцентных займов в данном случае (с точки зрения применения ст. 40 НК РФ) являются исключением.

Если речь идет о договорах безвозмездного пользования имуществом, например, помещениями, налогооблагаемый доход возникает!

Минфин России сообщил (Письмо от 17.03.2008 N 03-03-06/1/183), что установленный п. 8 ст. 250 НК РФ принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода в виде безвозмездно полученного имущественного права. Указанный вывод подтверждается Письмом Президиума ВАС РФ N 98 (п. 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации).

В Письме Минфина России от 18.10.2007 N 03-05-06-01/118 отмечено, что налогоплательщик, безвозмездно получающий в собственность имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

Аналогично в Письме от 04.02.2008 N 03-03-06/1/77 Минфин России отметил, что налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества, вне зависимости от того, является такой договор срочным или бессрочным.

Налогооблагаемый доход возникает даже при осуществлении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, облагаемой единым налогом на вмененный доход, в случаях, когда, например, торговое оборудование получено в безвозмездное пользование. Минфин России в Письме от 15.08.2007 N 03-11-04/3/324 сообщил, что экономическая выгода

организации в виде имущественного права на торговое оборудование, полученное в безвозмездное пользование, подлежит обложению налогом на прибыль.

Обратите внимание! Предусмотренное пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ освобождение от налогообложения доходов в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно при наличии указанных в этой статье обстоятельств, не распространяется на безвозмездное получение имущественных прав, а также работ и (или) услуг (Письмо Минфина России от 17.03.2008 N 03-03-06/1/183).

Например, при безвозмездном пользовании имуществом налогооблагаемый доход возникает, независимо от того, кто передал организации имущество в пользование (даже если это учредитель, владеющий 100% уставного капитала).

1.2.6. Взаимоотношения между организацией и ее учредителями

Подпунктом 11 п. 1 ст. 251 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения денежных средств (иного имущества), полученных организацией от учредителя, имеющего более 50% в уставном капитале организации.

Интересная ситуация была рассмотрена в Письме Минфина России от 10.11.2006 N 03-03-04/1/751.

Организация получила от своего учредителя (доля в уставном капитале - 90%) денежные средства на безвозмездной основе. В течение года после этого она приобрела на указанные средства долговые ценные бумаги и права требования у третьих лиц, а затем реализовала их. У организации возник вопрос: можно ли доход от реализации долговых ценных бумаг и прав требования уменьшить на сумму затрат по их приобретению?

В ответе Минфин России справедливо отмечает, что каких-либо ограничений в отношении использования денежных средств, полученных российской организацией безвозмездно от другой организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации, в НК РФ не предусмотрено.

Операции с ценными бумагами и правами требования, приобретенными за счет денежных средств, полученных в вышеуказанном порядке, подлежат налогообложению в порядке, предусмотренном ст. ст. 280 и 268 НК РФ. При этом, по мнению Минфина, в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ в данной конкретной ситуации, учитывая, что имущество и имущественные права приобретены за счет денежных средств, полученных безвозмездно, организация не вправе уменьшать полученные доходы на расходы, связанные с приобретением ценных бумаг и прав требования.

В предыдущем издании данной книги автор выразил несогласие с указанной позицией. Разве в данном случае (если это не бюджетные и не целевые средства) источник приобретения имущественных прав (имущества) имеет значение?

Деньги, безвозмездно полученные от учредителя, попали в кассу, на расчетный счет (а там ведь могли находиться и другие денежные средства), а потом организация приобрела ценные бумаги и права требования. Поэтому, на наш взгляд, в данном случае нельзя ссылаться на п. 16 ст. 270 НК РФ, в котором идет речь о безвозмездно переданном имуществе. Фактически в этом Письме содержится негласное требование о ведении раздельного учета как прихода, так и расходования денежных средств, полученных безвозмездно от учредителя, контроля за их целевым назначением. Но в самом НК РФ таких требований нет.

Следует отметить, что Минфин России на сегодняшний день изменил свою точку зрения.

В Письме от 20.07.2007 N 03-03-06/1/513 Минфин России разъяснил, что расходы на приобретение имущества, необходимого для осуществления деятельности организации, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии их соответствия ст. 252 НК РФ. Имущество, относящееся в соответствии с НК РФ к амортизируемому, приобретенное за счет денежных средств, безвозмездно полученных от учредителя, доля участия которого в уставном капитале хозяйственного общества составляет более 50%, подлежит амортизации в порядке, установленном ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

Позднее, в Письме от 23.01.2008 N 03-03-05/2, Минфин России дал более подробный ответ, в котором отметил, что в целях налогообложения прибыли безвозмездное получение дочерней организацией денежных средств от материнской организации и дальнейшее расходование средств на приобретение каких-либо активов следует рассматривать как две различные хозяйственные операции, имеющие самостоятельное регулирование соответствующими статьями гл. 25 НК РФ. После принятия к учету полученные безвозмездно денежные средства приобретают у организации-получателя статус собственных средств и, следовательно, их расходование в целях налогообложения прибыли квалифицируется как расходование собственных средств налогоплательщика. Поэтому затраты организации на оплату текущих расходов, произведенные за счет денежных средств, полученных от учредителя, доля которого в уставном капитале получающей стороны составляет более чем 50%, учитываются в уменьшение налоговой базы по

налогу на прибыль при условии соответствия расходов критериям, предусмотренным ст. 252 НК РФ.

На этом, надо полагать, история закончилась. Хотя справедливости ради, автор отметит, что с экономической точки зрения доходы, не участвовавшие в налогообложении, не могут принимать участие и в расходах. Но для этого необходимы прямые указания в гл. 25 НК РФ. А их в настоящее время в тексте НК РФ нет.

1.2.7. Получение из бюджета средств на покрытие убытков

Нередко встречаются ситуации, когда государство или муниципалитет выделяют из бюджета средства на покрытие убытков. Причем такие ситуации распространены как для государственных и муниципальных унитарных предприятий, так и коммерческих организаций. Являются ли такие средства целевыми? Подлежат ли они учету в составе доходов, облагаемых налогом на прибыль?

Для унитарных предприятий в соответствии с пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ для целей налогообложения прибыли не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

Данная норма применяется только в случае, если средства и иное имущество получены унитарным предприятием на безвозмездной основе. Если же денежные средства или иное имущество передаются унитарному предприятию в счет оплаты товаров, работ и (или) услуг, данные доходы подлежат включению в состав доходов от реализации.

В соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления, в том числе целевые поступления из бюджета.

При получении унитарным предприятием субвенций из бюджета для возмещения убытков, возникающих у него в результате оказания услуг по регулируемым тарифам, необходимо учитывать особенности признания средств целевыми - при получении целевых средств на получателя возлагается обязанность осуществлять их расходование в соответствии с определенными целями.

При получении средств на покрытие убытков предприятие не приобретает каких-либо товаров (работ, услуг), для оплаты которых ему были бы необходимы целевые бюджетные средства, а наоборот само оказывает услуги (получает при этом убыток, который и возмещается из бюджета). Поэтому получаемые из бюджета средства по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги. Эти средства не подлежат отдельному учету, не предназначены для расходования на строго определенные цели, а могут использоваться получателем по своему усмотрению. Предприятие не представляет отчет об использовании указанных средств.

В этой связи средства, поступившие организации из бюджета в счет компенсации убытков, возникших в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе доходов.

Этот вывод подтверждается п. 1 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (Приложение к Письму Президиума ВАС РФ N 98).

Такое разъяснение Минфин России дал в Письме от 04.03.2008 N 03-03-06/1/137.

1.2.8. Суммы возмещения стоимости коммунальных услуг и услуг связи

Часто при аренде недвижимости стоимость коммунальных услуг (услуг связи) оплачивается арендаторами отдельно от арендной платы. Причем, поскольку договоры на оказание этих услуг заключены на имя арендодателя, арендодатель самостоятельно рассчитывается за оказанные услуги с организациями - поставщиками услуг, а затем перевыставляет эти расходы арендатору, который оплачивает стоимость фактически потребленных им услуг на счет арендодателя.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Возникает вопрос: должен ли арендодатель учитывать поступающие от арендаторов суммы в составе своих доходов?

Обратим внимание, что выручка от реализации для целей налогообложения определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права (п. 2 ст. 249 НК РФ). Чтобы какие-то суммы не учитывались в доходах при исчислении налога на прибыль, они должны быть поименованы в перечне доходов, не учитываемых при исчислении налога, определенном ст. 251 НК РФ.

Сумм возмещения стоимости коммунальных услуг при аренде в ст. 251 НК РФ нет.

Поэтому согласно положениям ст. ст. 248 - 250 НК РФ суммы компенсации расходов по оплате коммунальных услуг, полученные организацией - балансодержателем (арендодателем)

помещений от арендатора этих помещений, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов. Что касается расходов арендодателя по оплате коммунальных услуг, то они учитываются в целях налогообложения прибыли при условии их соответствия критериям, предусмотренным ст. 252 НК РФ. Аналогичное мнение изложил Минфин России в Письме от 27.12.2007 N 03-03-06/4/158.

1.2.9. Доходы унитарных предприятий от сдачи имущества в аренду

В соответствии со ст. 113 ГК РФ имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Статьей 295 ГК РФ установлены права собственника в отношении имущества, находящегося в хозяйственном ведении. Определено, в частности, что предприятие не вправе продавать принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, сдавать его в аренду или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника. Установлено, что собственник имеет право на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении предприятия.

Аналогичная по смыслу норма содержится в ст. 17 "Порядок реализации собственником имущества унитарного предприятия права на получение прибыли от использования имущества, принадлежащего унитарному предприятию" Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях". Кроме того, указанным Законом установлено, что государственное или муниципальное предприятие перечисляет в соответствующий бюджет часть прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей.

В соответствии со ст. 42 БК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2008 г., к доходам от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, учитываемым в доходах бюджетов в качестве неналоговых доходов, относятся, в частности, средства, получаемые в виде арендной платы либо иной платы за сдачу во временное владение и пользование или во временное пользование имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

С 1 января 2008 г. согласно ст. 42 БК РФ к доходам бюджетов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, относится часть прибыли государственного или муниципального предприятия, остающаяся после уплаты налогов и иных обязательных платежей.

При этом необходимо учитывать, что норматив отчислений неналоговых доходов в объеме 100% в федеральный бюджет, указываемый в Приложении N 2 к федеральному закону о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год, устанавливает пропорцию централизации доходов федерального бюджета в аспекте принципа разграничения доходов и расходов между бюджетами разных уровней и на налоговые правоотношения никоим образом не влияет.

Таким образом, при заключении договора аренды между организацией и, например, ФГУП арендные платежи должны уплачиваться непосредственно федеральному государственному унитарному предприятию и использоваться последним в соответствии с положениями налогового и бюджетного законодательства.

В соответствии с положениями гл. 25 НК РФ при сдаче в установленном порядке в аренду федерального имущества, находящегося на праве хозяйственного ведения, ФГУП обязано учитывать доходы в виде арендной платы при формировании налоговой базы для исчисления налога на прибыль в составе внереализационных доходов.

При этом в соответствии со ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, которые должны быть обоснованы, документально подтверждены и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (Письмо Минфина России от 22.01.2008 N 03-03-05/1).

1.2.10. Установление цены товаров (работ, услуг) в условных единицах

Если в соответствии с условиями заключенного договора сумма возникших обязательств и требований исчисляется по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному

Банком России на дату реализации. Если на дату реализации эта сумма не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях, то возникает суммовая разница.

Внимание! Важная информация! Порядок отражения возникающих суммовых разниц в налоговом и бухгалтерском учете различается.

В налоговом учете они всегда отражаются в составе внереализационных доходов (расходов).

В бухгалтерском учете до 1 января 2007 г. суммовые разницы корректировали размер выручки от продаж.

Обратите внимание! С 2007 г. термин "суммовые разницы" исключен из всех нормативных документов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета (см. Приказы Минфина России от 27.11.2006 N N 155н и 156н).

Минфин России Приказом от 27.11.2006 N 154н утвердил новое ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (зарегистрирован Минюстом России 17.01.2007 N 8788), которое устанавливает единый порядок учета курсовых разниц по обязательствам, выраженным как в иностранной валюте, так и в условных единицах. Основное изменение заключается в том, что стоимость обязательств, выраженных в условных единицах, подлежит пересчету в рубли не только на дату оплаты, но и на каждую отчетную дату, приходящуюся на период с момента возникновения обязательства до момента его оплаты.

Приказом N 154н предусмотрены переходные положения: по состоянию на 1 января 2007 г. всем организациям (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) было предписано произвести в бухгалтерском учете пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, подлежащих оплате исходя из условий договоров (независимо от сроков их заключения) в рублях.

Пересчет производился в порядке, установленном п. п. 5 и 8 ПБУ 3/2006. Образовавшиеся при пересчете суммы увеличения или уменьшения стоимости указанных средств в расчетах следовало отнести на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (счет 84).

Обратите внимание! В налоговом учете с 2007 г. порядок учета суммовых разниц не изменился. Суммовые разницы отражаются в составе внереализационных доходов (расходов) только в момент погашения обязательства.

Соответственно, в бухгалтерском учете возникают временные разницы, обусловленные тем, что в бухгалтерском учете разницы, называвшиеся ранее суммовыми, должны в соответствии с новыми правилами отражаться в составе доходов (расходов) не только на дату погашения обязательства, но и на каждую промежуточную отчетную дату, в то время как в налоговом учете признание таких разниц по-прежнему производится только на дату погашения обязательства.

1.3. Расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг)

С 1 января 2006 г. под документально подтвержденными расходами законодатель стал понимать затраты, подтвержденные не только документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, но и документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Отметим, что формулировки, данные в п. 1 ст. 252 НК РФ, большой ясности не вносят.

Во-первых, неудачный, с точки зрения автора, союз "или" подразумевает, что документы, косвенно подтверждающие расходы, могут быть единственными документами.

Во-вторых, по мнению автора, перечисленные документы, такие как, например, приказ о командировке или отчет о выполненной работе в соответствии с договором, сами по себе не могут свидетельствовать о факте несения расходов. Они могут лишь обосновать необходимость произведенных расходов. Ведь приказ о командировке не является основанием для учета расходов в сумме, например, 10 000 руб., выданных сотруднику организации в качестве командировочных расходов. Безусловно, основанием для учета таких расходов будут первичные документы.

Данную позицию косвенно поддержал и Минфин России.

На вопрос о порядке учета расходов в случае аренды квартиры в другом городе для проживания сотрудников во время служебных командировок Минфин ответил следующее. Пункт 1

ст. 252 НК РФ позволяет учесть такие расходы в целях налогообложения прибыли на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания работников в этой квартире во время командировки (командировочного удостоверения, проездных документов до места командировки и пр.). Такие расходы принимаются к налоговому учету в той доле, в которой арендуемая квартира использовалась для проживания в ней командированных работников. Плата за аренду квартиры, исчисленная за то время, что квартира пустовала, не может быть признана расходом в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 25.01.2006 N 03-03-04/1/58).

1.3.1. Экономическая обоснованность расходов

Одним из "камней преткновения" в общении между налоговыми органами и налогоплательщиками с момента вступления в силу гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ стало понятие "экономически оправданные расходы".

В качестве основных критериев экономической оправданности можно назвать такие как, например, прямая или косвенная взаимосвязь расходов с деятельностью организации, направленной на получение дохода, а также учет отдельных видов расходов на основании норм действующего законодательства (не только налогового, но и гражданского, трудового и т.п.).

Надо отметить, что арбитражная практика по данному вопросу крайне неоднозначна, и судебные органы при рассмотрении конкретных обстоятельств дела принимают совершенно разные решения.

Для начала приведем несколько примеров разрешения споров об экономической оправданности затрат на уровне федеральных арбитражных судов округов.

Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.05.2006 N A19-39593/05-51-Ф02-2541/06-С1 был сделан вывод о неправомерности включения налогоплательщиком в состав затрат, учтенных при исчислении налогооблагаемой прибыли, стоимости консультационных и аудиторских услуг сторонних организаций при наличии аналогичных функциональных обязанностей, определенных должностными инструкциями, у работников самой организации. Кроме этого, налогоплательщик не доказал экономическую целесообразность и необходимость тех услуг, которые он оплатил, для своей производственной деятельности, первичные документы не содержали конкретной информации о проведенных консультациях, представленных рекомендациях, выполненных работах, носили обезличенный характер; обществом не была доказана связь понесенных расходов с его производственной деятельностью.

Аналогичный вывод был сделан и ФАС Уральского округа в Постановлении от 04.05.2006 N Ф09-3348/06-С7, где на основании материалов дела было установлено, что содержание актов приема услуг не позволило определить, какие конкретно услуги оказывались, в каком объеме, а также их стоимость. Иные документы налогоплательщиком представлены не были. При таких обстоятельствах судебные органы вынесли решение об отсутствии обоснованности учета таких затрат в целях налогообложения.

Тот же ФАС Уральского округа, при рассмотрении спора, связанного с использованием арендованного автомобиля, признал правомочным утверждение налогового органа о том, что отсутствие у налогоплательщика приказа о закреплении автомобиля за водителями, отсутствие путевых листов, фактов списания ГСМ является основанием для вывода об отсутствии производственной направленности использования арендованного автомобиля. Суд признал законным доначисление налога на прибыль (Постановление от 20.04.2006 N Ф09-2935/06-С7).

Точку в спорах об экономической оправданности затрат решил поставить Конституционный Суд Российской Федерации в своих Определениях от 04.06.2007 N N 320-О-П и 366-О-П, рассмотрев запросы, соответственно, группы депутатов Государственной Думы Российской Федерации о проверке конституционности абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ и негосударственного некоммерческого образовательного учреждения "Институт Управления" о нарушении конституционных прав и свобод положениями п. 1 ст. 252 НК РФ.

Несмотря на то что КС РФ пришел к выводу об отсутствии неопределенности в вопросе о соответствии норм, содержащихся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ, Конституции Российской Федерации, в упомянутых выше Определениях судьи разъяснили, что следует понимать под экономической обоснованностью расходов.

КС РФ указал на то, что законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные не поименованные в гл. 25 НК РФ затраты к расходам в целях налогообложения либо нет.

Из Определений КС РФ можно сделать несколько важных выводов:

1) перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, является открытым;
2) налогоплательщик вправе принимать решение об учете тех или иных расходов только в случаях, если они прямо не поименованы в гл. 25 НК РФ (соответственно, если расходы прямо указаны в гл. 25 НК РФ, они принимаются для целей налогообложения только в том порядке, как это предусмотрено НК РФ);

3) если у налогоплательщика есть прочие расходы, которые он не нашел прямо прописанными в гл. 25 НК РФ, но считает, что они для него являются экономически обоснованными, он может их учесть (надо полагать, по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) исходя из фактических обстоятельств и особенностей финансово-хозяйственной деятельности. При этом налогоплательщик должен иметь на каждый такой случай документы, подтверждающие правомерность его действий.

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности: поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы - принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций (Определения КС РФ от 04.12.2003 N N 441-О и 442-О).

В п. 3 Определения N 320-О-П суд отметил, что общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, указанные в оспариваемых положениях ст. 252 и других статьях гл. 25 НК РФ, должны применяться в системе действующего правового регулирования с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

Гражданское законодательство рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли (п. 1 ст. 2 ГК РФ), которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы (ст. 50 ГК РФ).

Глава 25 НК РФ регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности (ст. ст. 253 - 255, 260 - 264 НК РФ). Этот же критерий прямо обозначен в абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из этого же исходит и Пленум ВАС РФ, указавший в Постановлении от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же Постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 24.02.2004 N 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Следовательно, нормы, содержащиеся в абз. 2 и 3 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.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значения для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение от 12.07.2006 N 267-О).

Формируемая Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. Как указано в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

1.3.2. Расходы при отсутствии доходов

Часто возникают ситуации, когда налогоплательщик в период создания организации несет расходы в виде зарплаты, ЕСН, почтовых расходов, процентов по займам и т.п., а доходы от осуществления деятельности в этот период отсутствуют. Можно ли понесенные расходы учитывать для налога на прибыль?

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В целях налогообложения прибыли сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Кроме того, налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

С учетом этих правил, понесенные организацией экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы ввиду отсутствия в текущем отчетном периоде доходов от производства и реализации относятся в целях налогообложения прибыли на убытки в соответствии с порядком, предусмотренном ст. 283 НК РФ. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 06.03.2008 N 03-03-06/1/153.

Автор полагает уместным дать некоторые комментарии по этому поводу.

Позиция Минфина России по данному вопросу не меняется в течение нескольких лет. В Письме от 08.12.2006 N 03-03-04/1/821 финансовое ведомство разъяснило, что гл. 25 НК РФ не ставит порядок признания расходов в зависимость от того, были у организации доходы или нет. Поэтому организация учитывает расходы в целях налогообложения прибыли как в периоде получения доходов, так и в периоде, в котором организация доходы не получает, при условии, что осуществляемая деятельность в целом направлена на получение доходов.

Этот же вывод следует и из Определения КС РФ от 04.07.2007 N 320-О-П, в котором суд подчеркнул, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате.

Поэтому налогоплательщики в отсутствие в конкретном периоде доходов от реализации должны в первую очередь ориентироваться на документальное доказывание осуществления деятельности как таковой (например, поиск потенциальных покупателей, проведение переговоров, заключение договоров и пр.).

Когда-то и МНС России в Письме от 03.03.2004 N 02-5-11/40@ указывало, что в случаях, когда у организации в конкретном отчетном (налоговом) периоде доходы от деятельности отсутствуют (нет сделок по реализации), но в этом периоде ведется деятельность, направленная на получение доходов, суммы амортизации по амортизируемому имуществу подлежат учету в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в периоде их признания в соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ. В результате такие суммы будут учтены в уменьшение налоговой базы текущего налогового периода (нарастающим итогом) или следующих налоговых периодов с применением механизма переноса убытков на будущее, установленного ст. 283 НК РФ.

* * *

А как быть с расходами, которые связаны с организацией деятельности обособленных подразделений, которые еще не начали работу?

Минфин России в Письме от 15.02.2007 N 03-03-06/2/26 разъяснил, что гл. 25 НК РФ не предусмотрено ограничений в части отнесения расходов, связанных с организацией структурного подразделения и осуществленных организацией до момента начала осуществления деятельности указанными подразделениями, к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Поэтому экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы, связанные с организацией структурных подразделений, учитываются для целей налогообложения в общеустановленном порядке

1.3.3. Распределение расходов исходя из условий сделок (расходы будущих периодов)

В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений гл. 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты, и определяются с учетом положений ст. ст. 318 - 320 НК РФ.

До 2006 г. формулировка нормы о признании расходов была предельно лаконичной: расходы признавались в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникали исходя из условий сделок.

Условия сделки определялись из документов, в соответствии с которыми сделка осуществлялась. Если в договоре указывалось на временной характер осуществляемых расходов (например, указывался срок действия договора), то расходы распределялись по периодам. Если срока действия договора не было, то расходы должны были признаваться единовременно в периоде их возникновения.

Пример 1.4. Организация в июле 2005 г. заключила договор с телефонной компанией о покупке телефонного номера. Срок действия договора - 2 года. Стоимость договора - 7200 руб. (без НДС).

В этом случае ежегодная (календарно) сумма списания составляла 3600 руб. (7200 руб. : 2), а ежемесячная - 300 руб. (7200 руб. : 24 мес.).

Если бы срок действия договора не был указан, всю сумму 7200 руб. организация могла бы учесть единовременно в июле 2005 г.

Такой подход к списанию расходов в целях налогообложения прибыли не допускал возможность самостоятельного распределения расходов "на будущее", который имеется в бухгалтерском учете <3>.

<3> В соответствии с п. 19 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Поэтому, например, приобретая компьютерные программы, на которые организация не имела исключительных прав, по договорам, в которых не был указан срок использования программ, организация в налоговом учете должна была признавать сумму произведенных расходов единовременно, а в бухгалтерском учете могла решить вопрос об их периодическом учете в течение выбранного срока, например в течение пяти лет.

С 2006 г. поправками, внесенными в п. 1 ст. 272 НК РФ, организациям фактически предписано признавать в целях налогообложения расходы "будущих периодов" (назовем их так условно) по аналогии с правилами бухгалтерского учета, т.е. распределяя их по отчетным (налоговым) периодам самостоятельно.

В Налоговый кодекс добавлено условие: "В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно" (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Фактически введена императивная норма о самостоятельном распределении расходов налогоплательщиком.

Для самостоятельного распределения расходов налогоплательщиком должны выполняться одновременно два условия:

- в документах нет условия о периоде, к которому относятся расходы;

- связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Смысл указанной поправки состоит в первую очередь в сближении бухгалтерского и налогового учета, т.е. в повторении в налоговом учете принципа формирования расходов будущих периодов, который присутствует в бухгалтерском учете. Однако если в бухгалтерском учете такое распределение осталось правом, то в налоговом учете стало обязанностью организации.

Так, например, затраты на подключение телефонной линии, если они произведены после 1 января 2006 г., организация должна распределить на весь срок действия договора. Если в договоре такой срок не указан, налогоплательщик распределяет расходы согласно методике, которую он устанавливает самостоятельно.

Внимание! Важная информация! С 2006 г. признавать расходы единовременно при отсутствии в договоре срока, на который они произведены, уже нельзя. Поскольку в п. 1 ст. 272 НК РФ речь идет о распределении расходов, то следует понимать, что такие расходы распределяются в целях налогообложения по решению налогоплательщика.

Не будет считаться "распределением" и списание расходов по схеме "100% + 0%", поскольку в данном случае фактически будет иметь место единовременное списание расходов.

Автору представляется возможным при решении вопроса о сроке списания тех или иных видов расходов, подпадающих под действие указанной нормы п. 1 ст. 272 НК РФ, исходить из периода, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов.

Пример 1.5. Организация в мае 2008 г. приобрела для бухгалтерии компьютерную программу стоимостью 8400 руб. (без НДС). В договоре о покупке программы и лицензионном соглашении срок действия договора не указан.

Организация приняла решение о списании этих расходов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете в течение года. Поэтому ежемесячно организация будет признавать в составе расходов по 700 руб. (8400 руб. : 12 мес.).

Еще раз подчеркнем: с 2006 г., в отличие от ранее действовавшего порядка, признавать такие расходы единовременно нельзя.

Минфин России по аналогичному вопросу (приобретение программного продукта) разъяснил, что расходы, связанные с приобретением программного продукта, распределяются с учетом принципа равномерности признания расходов налогоплательщиком самостоятельно (Письмо от 23.06.2006 N 03-03-04/1/542).

Учитывая позицию Минфина России и ФНС России, а также неоднозначную арбитражную практику по данному вопросу, правомерность единовременного списания в целях исчисления налога на прибыль расходов в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко, налогоплательщику, очевидно, придется доказывать в суде.

1.3.4. Распределение расходов при переводе отдельных видов деятельности на ЕНВД

На основании п. 9 ст. 274 НК РФ организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход, в случае невозможности прямого разделения расходов по видам деятельности определяют величину расходов, приходящуюся на деятельность, переведенную на уплату ЕНВД, пропорционально доле доходов организации от деятельности, переведенной на уплату ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Вопрос о порядке распределения расходов, в том числе в виде сумм выплат и вознаграждений, относящихся к видам деятельности, переведенным и не переведенным на уплату ЕНВД, в различные периоды решался по-разному.

На сегодняшний день применяется подход, изложенный в Письме Минфина России от 14.12.2006 N 03-11-02/279. В нем указано, что в целях исполнения положений п. 9 ст. 274 и п. 4 ст. 346.26 НК РФ распределение суммы расходов, не относящихся к конкретным видам деятельности, между различными видами деятельности осуществляется ежемесячно исходя из показателей выручки (дохода) и расходов за месяц.

В целях исчисления налога на прибыль суммы расходов, исчисленные по итогам месяца по удельному весу выручки, полученной от видов деятельности, не переведенных на уплату ЕНВД, в общей сумме выручки, полученной от всех видов деятельности, суммируются нарастающим итогом за период с начала налогового периода до отчетной даты.

По сути, Минфин России вернулся к той позиции, которую занимали налоговые органы в 2002 - 2004 гг. - "...распределение расходов между различными видами деятельности должно

осуществляться исходя из показателей выручки (дохода) и расходов, определенных за соответствующий квартал (месяц - для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли)" (выдержка из Письма ФНС России от 28.12.2004 N 02-5-11/178).

Пример 1.6. Организация занимается оптовой куплей-продажей товаров и одновременно имеет магазин, деятельность которого (розничная торговля) переведена на уплату ЕНВД. Налог на прибыль уплачивается ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли.

Распределим расходы между видами деятельности и учтем доходы и расходы, исчисленные по итогам месяца, нарастающим итогом.

Месяц (период)	Доходы, всего	Из гр. 2 доходы по магазину	Уд. вес доходов магазина (в %)	Общехозяйственные и общепроизводственные расходы в целом по организации	Сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов по магазину
1	2	3	4	5	6
январь	1 000 000	200 000	20,00%	20 000	4 000
февраль	800 000	250 000	31,25%	25 000	7 813
март	1 300 000	195 000	15,00%	25 000	3 750
(январь - март)	3 100 000	645 000	x	70 000	15 563

В этом случае в Декларации по налогу на прибыль за I квартал организация отразит в составе доходов сумму в размере 2 455 000 руб. (3 100 000 - 645 000), а в составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов - 54 437 руб. (70 000 - 15 563). Эта величина складывается из:

- 16 000 руб. за январь (20 000 - 4000);
- 17 187 руб. за февраль (25 000 - 7813);
- 21 250 руб. за март (25 000 - 3750).

Распределение суммы расходов, не относящихся к конкретным видам деятельности, между различными видами деятельности осуществляется ежемесячно исходя из показателей выручки (дохода) и расходов за месяц.

Обратите внимание! Данный порядок распространяется на порядок распределения организацией, применяющей разные режимы налогообложения, расходов в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов по кредитам банка (Письмо Минфина России от 20.02.2008 N 03-11-04/2/40).

* * *

Еще один вопрос, который возникает в связи с распределением расходов: следует ли при определении суммарного объема всех доходов организации для расчета расходов по пропорциональному принципу учитывать суммы НДС?

Порядок определения доходов закреплен в ст. 248 НК РФ, согласно которой к доходам в целях налогообложения прибыли относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Таким образом, величина расходов, относящихся к деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, определяется пропорционально доле доходов от этого вида деятельности в общем доходе организации по всем видам деятельности, который включает в себя доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы, за исключением суммы налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) (Письмо Минфина России от 18.02.2008 N 03-11-04/3/75).

1.3.5. Материальные расходы

Согласно ст. 254 НК РФ налогоплательщик должен в налоговом учете учесть основные виды прямых и косвенных расходов в части материальных затрат, складывающихся не только из стоимости различных видов материально-производственных ценностей, ресурсов, но также и из

стоимости работ, услуг производственного характера; расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией различных видов имущества; технологических потерь и потерь в пределах норм естественной убыли и др.

1.3.5.1. Определение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ)

Начиная с 2006 г. стоимость материально-производственных запасов формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением МПЗ.

С 1 января 2006 г. изменились правила оценки излишков материально-производственных запасов (МПЗ).

До 1 января 2006 г. излишки МПЗ, списанные в производство, налоговую базу не уменьшали, поскольку в отношении таких МПЗ отсутствовало главное условие, необходимое для включения их стоимости в расходы, - у них не было цены приобретения.

С 1 января 2006 г. п. 2 ст. 254 НК РФ дополнен новым абзацем, согласно которому стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, или имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога, исчисленная с соответствующего дохода.

Другими словами, отразив в составе внереализационных доходов стоимость подобных ценностей, при последующем их отпуске в производство бухгалтер имеет право учесть в затратах расходы в размере суммы налога, исчисленного от суммы признанных доходов.

Пример 1.7. Рыночная стоимость выявленных в процессе инвентаризации материалов, отраженная в налоговом учете в составе внереализационных доходов по ст. 250 НК РФ, составила 25 000 руб. При отпуске этих материалов в производство организация имеет право включить в затраты их стоимость, равную сумме налога в размере 6000 руб. (25 000 руб. x 24%).

Обратите внимание! Стоимость излишков МПЗ определяется в изложенном выше порядке не только в случае использования их в производстве, но и в случае, если организация решит их реализовать.

Кроме этого следует учесть, что сумма, включенная в затраты (в примере 1.7 - 6000 руб.), признается в расходах организации независимо от общего результата (т.е. прибыли или убытка) деятельности организации в целом за истекший отчетный (налоговый) период.

В 2007 г. Минфином России было выпущено несколько Писем, разъясняющих применение нормы, зафиксированной в п. 2 ст. 254 НК РФ.

В Письме от 02.03.2007 N 03-03-06/1/146 Минфин подтвердил, что при реализации МПЗ, полученных в виде излишков или при демонтаже основных средств, в расходы может быть включена их стоимость, равная сумме налога, исчисленная в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ:

"Возможность уменьшения дохода от реализации товарно-материальных ценностей, полученных при демонтаже или разборке основных средств или выявленных в результате инвентаризации, на их рыночную стоимость, определенную на дату оприходования, ст. 268 НК РФ не предусмотрена.

Вместе с тем в случае реализации товарно-материальных ценностей, полученных при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств либо выявленных в результате инвентаризации, налогоплательщик вправе уменьшить доход от реализации на их стоимость, определенную в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ".

Позднее появилось разъяснение о порядке учета в целях налогообложения запасных частей и деталей, полученных в процессе ремонта основных средств и подлежащих восстановлению (ремонту) с целью их дальнейшего использования в производстве.

Минфин России в Письме от 10.09.2007 N 03-03-06/1/656 сообщил, что в соответствии с п. п. 5 и 9 Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, запасные части, полученные при выбытии оборудования, принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В фактическую себестоимость деталей, пригодных к использованию после проведения ремонта, включаются также затраты организации на их восстановление (ремонт) (п. 11 ПБУ 5/01). Таким образом, организация отражает в бухгалтерском учете расходы, связанные с заменой и восстановлением (ремонтом) отдельных запчастей, деталей и узлов.

Для целей налогообложения прибыли стоимость запасных частей, полученных при демонтаже или разборке, при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств,

учитывается в составе внереализационных доходов в соответствии с п. 13 ст. 250 НК РФ. При этом согласно п. 2 ст. 254 НК РФ в составе материальных расходов стоимость таких запасных частей учитывается в размере суммы налога, исчисленной с дохода, предусмотренного п. 13 ст. 250 НК РФ.

Этот же порядок Минфин России предлагает использовать при определении стоимости запасных частей и деталей (узлов), полученных в ходе ремонта вагонов. В Письме указано, что стоимость таких ценностей отражается как внереализационный доход и одновременно учитывается как материальные расходы в размере суммы налога на прибыль, уплаченного с указанного внереализационного дохода.

Однако указанная позиция Минфина России представляется весьма спорной. Ведь п. 2 ст. 254 НК РФ предусмотрено всего лишь два случая, когда стоимость выявленных МПЗ включается в расходы по налоговому учету - это инвентаризация и демонтаж (разборка) выводимых из эксплуатации основных средств. Ситуации с ремонтом там нет.

Кроме того, позднее Минфин России фактически сам отказался от изложенной выше позиции. В Письме от 11.12.2007 N 03-03-06/1/852 указано: "в случае реализации или списания материальных ценностей, полученных при ремонте основных средств, в производство оснований для отнесения в налоговом учете рыночной стоимости таких основных средств на расходы Кодексом не предусмотрено". При этом о возможности применить к данной ситуации п. 2 ст. 254 НК РФ в этом Письме даже не упоминается.

* * *

При применении п. 2 ст. 254 НК РФ важно обратить внимание еще на один момент. Речь идет о признании материальных затрат при приобретении материально-производственных запасов.

В соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов определяется исходя из суммы затрат, связанных с их приобретением, включая также суммы:

- комиссионных вознаграждений, уплачиваемых посредническим организациям;
- ввозных таможенных пошлин и сборов;
- расходов на транспортировку;
- иных затрат, связанных с приобретением материально-производственных запасов.

При этом налоговым законодательством не предусмотрен порядок формирования стоимости МПЗ через распределение расходов, связанных с организацией процесса заготовки, на стоимость всех заготовленных в отчетном периоде ценностей. Таким образом, расходы, связанные с содержанием заготовительно-складского подразделения организации, не включаются в стоимость МПЗ, а учитываются в составе косвенных расходов (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Что касается транспортных расходов по доставке МПЗ, то согласно п. 2 ст. 254 НК РФ такие расходы подлежат учету при формировании стоимости МПЗ. При этом в случае доставки материалов силами собственного транспортного цеха оценка транспортных услуг собственного производства производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) согласно ст. 319 НК РФ, т.е. только в сумме прямых затрат (п. 4 ст. 254 НК РФ). Если услуга транспортного цеха потребляется в связи с приобретением нескольких видов МПЗ, то для целей налогообложения сумма затрат должна быть распределена между видами МПЗ для формирования их стоимости. Распределение производится пропорционально любому обоснованному для этого случая критерию.

1.3.5.2. Специальная одежда, другие средства индивидуальной и коллективной защиты, форменная одежда

Подпункт 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в части расходов на приобретение спецодежды с 1 января 2006 г. дополнен расходами на приобретение "других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации".

Правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты утверждены Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 N 51.

Действие этих Правил распространяется на работников всех организаций независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, профессии и должности которых предусмотрены в Типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи работникам специальной одежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, утверждаемых постановлениями Минтруда России.

Внимание! Важная информация! Затраты на приобретение спецодежды могут быть отнесены к материальным расходам только при условии, что российским законодательством предусмотрено их обязательное применение работниками данной конкретной профессии.

В соответствии со ст. 221 ТК РФ работодатель имеет право с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации или иного представительного органа работников и своего финансово-экономического положения устанавливать нормы бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, улучшающие по сравнению с типовыми нормами защиту работников от имеющихся на рабочих местах вредных и (или) опасных факторов, а также особых температурных условий или загрязнения.

Таким образом, затраты на приобретение средств индивидуальной защиты, предусмотренных законодательством, включаются в состав расходов в пределах норм выдачи, определяемых согласно ст. 221 ТК РФ (Письмо Минфина России от 14.11.2007 N 03-03-05/254).

* * *

Что касается форменной одежды, то включение ее стоимости в расходы предусмотрено п. 5 ст. 255 НК РФ.

В чем разница между специальной и форменной одеждой?

В соответствии со ст. 221 ТК РФ на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением, выдаются сертифицированные средства индивидуальной защиты в соответствии с нормами, утвержденными в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. К средствам индивидуальной защиты относятся специальная одежда, специальная обувь и другие средства индивидуальной защиты (изолирующие костюмы, средства защиты органов дыхания, средства защиты рук, средства защиты головы, средства защиты лица, средства защиты органа слуха, средства защиты глаз, предохранительные приспособления).

Иными словами, спецодежда используется для защиты от загрязнений и выдается только тем работникам, чья деятельность связана с вредными и (или) опасными условиями труда.

В отличие от спецодежды, форменная одежда предназначена для отражения специфики деятельности организации и принадлежности сотрудника к конкретному предприятию или отрасли. Одежда должна быть выполнена в единой цветовой гамме и содержать товарный знак или логотип компании, ее символику. Причем данные реквизиты наносятся непосредственно на униформу, а не на галстук, косынку или жилет. Об этом говорится в Письме Минфина от 01.11.2005 N 03-03-04/2/99.

Таким образом, форменная одежда выполняет представительские функции, а спецодежда - защитные.

Рассмотрим порядок учета в расходах затрат на форменную одежду.

Если форменная одежда передается работнику в собственность, то учет затрат на ее приобретение осуществляется в соответствии со ст. 255 НК РФ, согласно которой к расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся, в частности, расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

Если форменная одежда в собственность работника не передается, ее стоимость, по мнению Минфина России, нельзя учесть в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, даже если обязанность работодателя по оплате расходов на приобретение форменной одежды зафиксирована в трудовом или коллективном договоре.

Эта позиция была высказана Минфином России не раз (см. Письма от 10.03.2006 N 03-03-04/1/203, от 07.06.2006 N 03-03-04/1/502, от 09.10.2006 N 03-03-04/4/156 и N 03-03-04/1/686, от 25.06.2007 N 03-03-06/1/394, от 18.02.2008 N 03-03-06/1/102).

С последним утверждением автор позволит не согласиться.

В ситуации, когда форменная одежда в собственность работника не передается, имеет место приобретение имущества, которое в зависимости от его стоимости и срока полезного использования должно учитываться по правилам налогового учета либо в составе амортизируемого имущества, либо в составе материально-производственных запасов. Естественно, если соблюдаются условия, предусмотренные п. 1 ст. 252 НК РФ (расходы должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода).

Если форменная одежда является амортизируемым имуществом (т.е. используется для извлечения дохода, срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальная стоимость более 20 000 руб. за единицу), автор полагает, что амортизационные отчисления по данному имуществу уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (ст. ст. 256 - 259 НК РФ). При этом срок полезного использования для форменной одежды устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Если форменная одежда не является амортизируемым имуществом, то необходимо руководствоваться пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, согласно которому к материальным расходам, в частности, относятся затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, специальной одежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Такого же мнения по вопросу учета затрат на приобретение форменной одежды придерживается и ФНС России (Письмо от 13.06.2006 N 02-1-08/122).

1.3.5.3. Технологические потери

В пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ дается определение технологических потерь: технологическими признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Учитывая требования гл. 25 НК РФ, организация в целях подтверждения понесенных расходов, обусловленных технологическими потерями, должна иметь разработанные технологические карты (листы и т.п.), обосновывающие эти потери. Это важно для соблюдения требований ст. 252 НК РФ. При этом важно понимать, что вопрос регулирования и утверждения нормативов связан с отраслевой принадлежностью организации. Поэтому кроме разработки локальных документов организации следует также учитывать и отраслевую специфику того или иного производства.

Именно исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки в организации может быть определен, например, норматив образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида используемых в производстве сырья и материалов. Этот норматив должен быть подтвержден соответствующими внутренними документами организации, разработанными специалистами, которые имеют определенные полномочия и контролируют технологический процесс (например, технологами производства, главными инженерами), и утвержден руководителем организации.

При отсутствии рассматриваемых документов для расчета потерь, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, могут быть использованы отраслевые нормативные акты, расчеты либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

Однако организациям следует учитывать, что любой расход должен быть документально подтвержден, поэтому, на наш взгляд, наличие внутренних документов является обязательным.

В Письме Минфина России от 14.08.2007 N 03-03-05/218 изложена точка зрения этого ведомства на порядок учета технологических потерь в организациях трубопроводного транспорта. Отметим, что выводы, содержащиеся в этом Письме, будут интересны и организациям других отраслей.

В Письме отмечено, что гл. 25 НК РФ не установлено каких-либо особенностей учета в целях налогообложения прибыли технологических потерь для отдельных отраслей экономики, в том числе при транспортировке нефти магистральным трубопроводным транспортом.

В связи с этим при передаче товаров от продавца к покупателю в соответствии с заключенным договором технологические потери, возникающие при его транспортировке, являются потерями собственника товара, у кого они и могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ. При этом, поскольку НК РФ не установлено иное, указанные технологические потери учитываются для целей налогообложения прибыли исходя из фактического размера, с учетом их обоснованности и документального подтверждения.

Поскольку законодательством Российской Федерации не определен конкретный перечень документов, необходимых для подтверждения расходов в виде технологических потерь при транспортировке нефти трубопроводным транспортом, по мнению Минфина России, налогоплательщик вправе самостоятельно определить норматив указанных технологических потерь. Данный норматив может быть установлен внутренними документами организации, не имеющими унифицированной формы, в частности, технологической картой, сметой технологического процесса или иными аналогичными документами.

При этом фактические размеры потерь нефти при транспортировке по конкретному маршруту должны подтверждаться первичными учетными документами, в том числе маршрутными

поручениями, актами приема-сдачи нефти на узлах нефти, а также отчетами транспортной организации.

В Письме от 29.08.2007 N 03-03-06/1/606 Минфин России отметил, что, исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки, налогоплательщики могут определять нормативы образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данные нормативы могут быть установлены, в частности, технологическими картами, сметами технологического процесса или иными аналогичными документами, являющимися внутренними документами, не имеющими унифицированной формы, которые разрабатываются специалистами предприятия, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными руководством предприятия лицами (например, главным технологом или главным инженером).

1.3.5.4. Нормы естественной убыли

Согласно пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Поскольку в отношении многих видов МПЗ новые нормы естественной убыли так и не утверждены, организациям разрешено (до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ) применять старые нормы естественной убыли, утвержденные соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

В соответствии с Постановлениями Правительства РФ от 12.11.2002 N 814 и от 29.05.2006 N 331 в целях применения гл. 25 НК РФ утверждены следующие нормы естественной убыли:

- зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении (Приказ Минсельхоза России от 23.01.2004 N 55);
- при хранении химической продукции (Приказ Минпромнауки России от 31.01.2004 N 22, в настоящее время утратил силу в связи с изданием Приказа Минпромэнерго России от 24.09.2007 N 406);
- массы грузов металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом (Приказ Минпромнауки России от 25.02.2004 N 55);
- при производстве и обороте (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (действовали до 1 июля 2007 г.) (Приказ Минсельхоза России от 16.08.2006 N 235, в настоящее время утратил силу); с 1 июля 2007 г. - Приказ Минсельхоза России от 14.06.2007 N 323 (действуют до 1 июля 2008 г.);
- при хранении сливочного масла, упакованного монолитами в пергамент и пакеты-вкладыши из полимерных материалов (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 266);
- сыров и творога при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 267);
- массы столовых корнеплодов, картофеля, плодовых и зеленных овощных культур разных сроков созревания при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 268);
- мяса, субпродуктов птицы и кроликов при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 269);
- продукции и сырья сахарной промышленности при хранении (Приказ Минсельхоза России от 28.08.2006 N 270);
- мяса, субпродуктов птицы и кроликов при перевозке (Приказ Минсельхоза России и Минтранса России от 21.11.2006 N 424/137);
- мяса и мясопродуктов при перевозках различными видами транспорта (Приказ Минсельхоза России и Минтранса России от 21.11.2006 N 425/138);
- сырья и побочной продукции сахарной промышленности при перевозке (Приказ Минсельхоза России и Минтранса России от 21.11.2006 N 426/139);
- этилового спирта при хранении (Приказ Минсельхоза России от 12.12.2006 N 463);
- при хранении лекарственных средств аптечных учреждениях (организациях), организациях оптовой торговли лекарственными средствами и учреждениях здравоохранения (Приказ Минздравсоцразвития России от 09.01.2007 N 2);
- продукции рыболовства при хранении (Приказ Минсельхоза России от 13.02.2007 N 83);
- препаратов, применяемых в ветеринарии и комбикормов при хранении (Приказ Минсельхоза России от 06.04.2007 N 198);
- мяса и мясопродуктов при хранении (Приказ Минсельхоза России от 16.08.2007 N 395);
- при хранении (сливе, наливе) химической продукции (Приказ Минпромэнерго России от 24.09.2007 N 406);
- комбикормов при перевозке (совместный Приказ Минсельхоза России и Минтранса России от 19.11.2007 N 569/164);

- картофеля, овощей и бахчевых культур при перевозках различными видами транспорта (совместный Приказ Минсельхоза России и Минтранса России от 14.01.2008 N 3/2);

- химической продукции при перевозках железнодорожным, автомобильным, морским, речным транспортом и в смешанном железнодорожно-водном сообщении (совместный Приказ Минпромэнерго России и Минтранса России от 11.03.2008 N 93/41).

По остальным видам продукции и товаров пока действуют нормы естественной убыли, утвержденные до вступления в силу гл. 25 НК РФ.

Организациям, осуществляющим свою деятельность в сфере торговли и общественного питания, нужно иметь в виду Приказ Минэкономразвития России от 07.09.2007 N 304 "Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания" (зарегистрирован Минюстом России 07.12.2007 N 10653), который отменяет старые нормы естественной убыли, указанные в Письме Министерства торговли РСФСР от 21.05.1987 N 085.

Данный Приказ Минэкономразвития России (к нему 52 Приложения) был опубликован в "Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти" 24.03.2008 и вступил в силу с 4 апреля 2008 г.

1.3.6. Расходы на оплату труда

1.3.6.1. Премирование сотрудников и материальная помощь

Пунктом 2 ст. 255 НК РФ установлено, что в состав расходов на оплату труда включаются начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

Выплачиваемые работникам премии могут быть учтены в целях налогообложения прибыли, если их выплата предусмотрена трудовым и (или) коллективным договором либо иным внутренним локальным нормативным актом организации. В последнем случае в трудовом договоре с конкретным работником должна быть ссылка на этот локальный нормативный акт.

Внимание! Важная информация! Расходы по выплате премий работникам могут быть учтены для целей налогообложения прибыли на основании положения о премировании работников при условии, что в трудовых договорах, заключенных с работниками, дается отсылка на это положение (см., в частности, Письмо Минфина России от 05.02.2008 N 03-03-06/1/81).

При разработке системы премирования, обозначая тот или иной вид премии, нельзя руководствоваться общими фразами типа: "за добросовестное выполнение трудовых обязанностей, установленных норм труда, соблюдение трудовой дисциплины, требований по охране труда и правил внутреннего трудового распорядка". Данные условия могут быть включены в текст этого раздела в качестве информационной составляющей.

Конкретные показатели премирования должны быть четко перечислены, дифференцированы по категориям работников, по подразделениям.

Показатель премирования может быть единичным. Например, для работников цехов предприятия устанавливается следующий показатель: выполнение плана выпуска продукции в заданном объеме, превышение установленной выработки по сравнению с предыдущим месяцем и т.п.

Если для оценки качества работы одного показателя недостаточно, за основу можно взять два критерия и более.

Например, показателями премирования для работников бухгалтерии могут быть:

- своевременная сдача налоговой и бухгалтерской отчетности;

- отсутствие ошибок в ведении бухгалтерского учета и исчислении налогов и сборов по результатам налоговых и аудиторских проверок.

Имейте в виду: автор приводит различные варианты применения подхода к установлению премий стимулирующего характера, которые ни в коей мере не являются "шаблоном". Вся система премирования устанавливается в конкретной организации индивидуально.

Выплаты, производимые работникам, должны иметь определенную цель. Выплаты, которые можно трактовать двояко, присутствовать не должны. Это касается как премий, так и материальной помощи. Поэтому выплат в стиле "премия за многолетний и добросовестный труд и в связи с юбилеем (праздником, днем рождения и т.п.)" в положении о премировании быть не должно.

Обратите внимание! Премирование сотрудников к юбилейным датам (50, 55, 60-летию со дня рождения), а также к праздничным датам не приравнено к выплатам стимулирующего характера, поэтому в целях налогообложения они не могут быть учтены в составе расходов на

оплату труда (Письма Минфина России от 17.10.2006 N 03-05-02-04/157, от 22.05.2007 N 03-03-06/1/287).

Что касается материальной помощи, то ее выплачивают по приказу руководителя на основании заявления работника. И если его нет, то, по идее, не может быть и самой выплаты. А в заявлениях работника важны формулировки, ведь материальная помощь выплачивается "в связи с...", "потому что...", но не "за что-то".

Тем не менее автор напоминает, что любые виды материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обустройство домашним хозяйством и иные социальные потребности), в составе расходов при исчислении налога на прибыль не учитываются (п. 23 ст. 270 НК РФ).

Расходы в виде сумм материальной помощи, предоставляемой работникам к отпуску, также не могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций (Письмо Минфина России от 20.02.2008 N 03-03-06/1/120).

1.3.6.2. Выплаты пособий по временной нетрудоспособности

Пунктом 15 ст. 255 НК РФ установлено, что к расходам на оплату труда для целей налогообложения прибыли относятся расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 183 ТК РФ размеры пособий по временной нетрудоспособности и условия их выплаты устанавливаются федеральным законом.

Напомним, что в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21.07.2007 N 183-ФЗ (в ред. от 28.02.2008) в 2008 г. и в плановый период 2009 и 2010 гг.:

1) максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) за полный календарный месяц не может превышать 17 250 руб.;

2) максимальный размер пособия по беременности и родам за полный календарный месяц не может превышать 23 400 руб.

В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности и максимальный размер пособия по беременности и родам определяются с учетом этих районных коэффициентов.

Внимание! Важная информация! Если организация производит доплату пособия до размера среднего заработка свыше установленной законодательством РФ суммы, то такая доплата в составе расходов в целях налогообложения не учитывается.

В 2004 - 2007 гг. Минфин России считал возможным включение в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, сумм доплат больничных до размера среднего заработка (последнее из разъяснений - Письмо от 08.08.2007 N 03-04-05-01/287). Если размер фактически выплачиваемого работодателем пособия по временной нетрудоспособности, исчисленного согласно трудовому договору, превышал максимально установленный предел (15 000 руб. в 2006 г., 16 125 руб. в 2007 г.), налогоплательщик относил сумму превышения фактически выплачиваемого пособия по временной нетрудоспособности в пределах фактического (среднего) заработка над максимальным размером пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемого из ФСС РФ, к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли (п. 15 ст. 255 НК РФ).

Однако Постановлением Президиума ВАС РФ от 03.07.2007 N 1441/07 правомерность данной позиции была опровергнута.

Суд отметил, что в соответствии с п. 15 ст. 255 НК РФ к числу расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль относятся расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации. Данная норма могла применяться до 01.01.2005 к случаям оплаты пособия по временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, поскольку ст. 24 Закона РФ от 19.02.1993 N 4520-1 "О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях" (далее - Закон N 4520-1) в редакции, действовавшей до 01.01.2005, было предусмотрено, что в случае временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, выплачивается пособие по временной

нетрудоспособности в размере полного заработка с учетом районного коэффициента и процентной надбавки.

В районах и местностях, где в установленном порядке применялись районные коэффициенты к заработной плате, максимальные размеры пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам определялись с учетом этих коэффициентов.

Разница между фактическим заработком и максимальной суммой пособия, увеличенной на районный коэффициент, и была доплатой, которая в соответствии с п. 15 ст. 255 НК РФ могла быть отнесена к расходам на оплату труда, поскольку эта разница за счет средств ФСС РФ не компенсировалась.

Федеральным законом от 22.08.2004 N 122-ФЗ "О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федеральных законов "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" и "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (далее - Закон N 122-ФЗ) в ст. 24 Закона N 4520-1 были включены слова "но не выше максимального размера пособия, установленного федеральным законом". Закон N 122-ФЗ в названной части вступил в силу с 01.01.2005.

Таким образом, существовавшая ранее обязанность работодателей выплачивать пособия по временной нетрудоспособности в размере полного заработка с учетом районного коэффициента и процентной надбавки с 01.01.2005 была из Закона N 4520-1 исключена.

Поэтому с 1 января 2005 г. организации лишились возможности списывать доплату до фактического заработка, превышающую максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности, на расходы в соответствии с п. 15 ст. 255 НК РФ.

Таким образом, в настоящее время сумму доплаты нельзя учитывать в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ).

Обратите внимание! С 2007 г. сумма "больничных" зависит от страхового стажа работника, а не от непрерывного трудового стажа, как это было раньше. Такие правила введены Федеральным законом от 29.12.2006 N 255-ФЗ "Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию".

При этом процентные соотношения зависимости величины пособия по временной нетрудоспособности от размера стажа не изменились. Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж:

- 1) 8 и более лет, пособие выплачивается в размере 100% среднего заработка;
- 2) от 5 до 8 лет - в размере 80% среднего заработка;
- 3) до 5 лет - в размере 60% среднего заработка.

Эти соотношения заработка и страхового стажа принимаются и в целях налогообложения прибыли. Если организация в трудовом договоре установила иные процентные соотношения заработка и страхового стажа работы, применяемые работодателем при расчете пособий по временной нетрудоспособности, то разница выплачивается организацией за счет прибыли после налогообложения (Письмо Минфина России от 21.09.2006 N 03-03-04/2/211).

Правила подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам в соответствии с п. 3 ст. 16 Федерального закона от 29.12.2006 N 255-ФЗ утверждены Приказом Минздравсоцразвития России от 06.02.2007 N 91.

1.3.6.3. Сверхурочные работы

Порядок привлечения к сверхурочной работе предусмотрен ст. 99 ТК РФ, согласно которой сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Оплата сверхурочной работы производится в соответствии с положениями ст. 152 ТК РФ, которой определен минимальный размер оплаты труда для сверхурочной работы.

При этом сверхурочная работа должна быть оплачена в повышенном размере независимо от того, соблюден ли работодателем порядок привлечения к сверхурочным работам.

По заключению Федеральной службы по труду и занятости нарушение работодателем порядка привлечения к сверхурочной работе (например, превышение максимально допустимого числа часов сверхурочной работы в год) не должно отразиться на реализации права работника на оплату труда за сверхурочную работу.

Таким образом, трудовым законодательством предусмотрена обязанность работодателя оплатить в повышенном размере труд работника, привлекаемого к работе сверхурочно, в том числе, если работник привлекается к сверхурочной работе с нарушением ограничений, установленных ст. 99 ТК РФ.

В целях налогообложения прибыли все расходы, признаваемые при исчислении налоговой базы, должны быть документально подтверждены и обоснованы, т.е. экономически оправданы и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

По мнению Минфина России (Письма от 07.11.2006 N 03-03-04/1/724, от 22.05.2007 N 03-03-06/1/278), оплату сверхурочной работы с согласия работника следует рассматривать как обоснованный расход. Поэтому расходы на оплату труда работников, работающих сверхурочно (в том числе, если количество часов, отработанных ими сверхурочно, превышает 120 часов в год), в целях налогообложения прибыли относятся к расходам на оплату труда (п. 3 ст. 255 НК РФ).

1.3.6.4. Оплата труда совместителей

В соответствии с п. 3 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые согласно законодательству Российской Федерации.

На основании ст. 282 ТК РФ совместительством является выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время. Работник может выполнять работу по совместительству как по месту своей основной работы, так и в других организациях.

В ст. 151 ТК РФ определено, что работнику, выполняющему у одного и того же работодателя наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительную работу по другой профессии (должности) или исполняющему обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, производится доплата за совмещение профессий (должностей) или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника.

Размеры доплат за совмещение профессий (должностей) или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются по соглашению сторон трудового договора.

В ст. 284 ТК РФ предусмотрено, что продолжительность рабочего времени, устанавливаемого работодателем для лиц, работающих по совместительству, не может превышать четырех часов в день и шестнадцати часов в неделю.

С момента вступления в силу Федерального закона от 30.06.2006 N 90-ФЗ продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать четырех часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников.

Ограничения продолжительности рабочего времени при работе по совместительству, установленные ч. 1 ст. 284 ТК РФ, не применяются в случаях, когда по основному месту работы работник приостановил работу в соответствии с ч. 2 ст. 142 ТК РФ или отстранен от работы в соответствии с ч. 2 или 4 ст. 73 ТК РФ.

Согласно ст. 285 ТК РФ оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором.

При установлении лицам, работающим по совместительству с повременной оплатой труда, нормированных заданий оплата труда производится по конечным результатам за фактически выполненный объем работ.

Лицам, работающим по совместительству в районах, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, оплата труда производится с учетом этих коэффициентов и надбавок.

Согласно ст. 129 ТК РФ под тарифной ставкой (окладом) понимается фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда (трудовых обязанностей) определенной сложности (квалификации) за единицу времени.

Таким образом, расходы организации на оплату труда совместителя могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в пределах суммы, не превышающей размер оплаты труда, предусмотренный для совместителей ст. ст. 284 и 285 ТК РФ, исходя из должностного оклада, определенного коллективным договором организации для совмещаемой штатной единицы (Письмо Минфина России от 01.02.2007 N 03-03-06/1/50).

1.3.6.5. Дополнительные отпуска

В соответствии со ст. 116 ТК РФ ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено федеральными законами. Порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или локальными нормативными актами.

Статьей 119 ТК РФ определено, что работникам с ненормированным рабочим днем предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации и который не может быть менее трех календарных дней.

В соответствии со ст. 100 ТК РФ работа с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, а для работников, режим рабочего времени которых отличается от общих правил, установленных у данного работодателя, - трудовым договором.

Согласно ст. 101 ТК РФ ненормированный рабочий день - особый режим работы, в соответствии с которым отдельные работники могут по распоряжению работодателя при необходимости эпизодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени. Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем устанавливается коллективным договором, соглашениями или локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения представительного органа работников.

Учитывая требования ст. 252 НК РФ и вышеуказанные нормы ТК РФ, установление режима работы в виде ненормированного рабочего дня работников должно быть оформлено помимо коллективного договора (трудового договора) локальным нормативным актом (приказом или распоряжением руководителя организации).

Статьей 57 ТК РФ установлено, что существенными условиями трудового договора являются, в частности:

- наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием организации или конкретная трудовая функция;

- характеристики условий труда, компенсации и льготы работникам за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях;

- режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных в организации).

Следовательно, условия предоставления работникам с ненормированным рабочим днем ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска относятся к режиму труда и отдыха, являющемуся существенным условием трудового договора (Письмо Минфина России от 29.01.2007 N 03-03-06/4/6).

При этом для целей налогообложения прибыли расходы на оплату ежегодного дополнительного отпуска продолжительностью не менее трех календарных дней учитываются в фактических размерах при соблюдении порядка предоставления указанного отпуска, предусмотренного действующим законодательством Российской Федерации.

В Письме Минфина России от 06.02.2007 N 03-03-06/2/17 указано, что если в трудовом договоре с работником оговаривается производственная необходимость работы в режиме ненормированного рабочего дня и все случаи работы сверх нормальной продолжительности рабочего дня оформлены локальным нормативным актом, расходы организации, связанные с оплатой дополнительных отпусков работников с ненормированным рабочим днем, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе расходов по оплате труда согласно ст. 255 НК РФ.

Из приведенного Письма можно сделать вывод о том, что расходы по оплате дополнительного отпуска можно учесть в целях налогообложения только в том случае, если работник фактически привлекался к сверхурочной работе (иначе зачем нужны локальные акты, это подтверждающие?).

Однако еще в 2005 г. Минфин России разъяснял, что, если работник в течение года фактически не привлекался к работе сверх рабочего времени, но относится к категории работников, которым дано право на дополнительный отпуск, данные расходы учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль согласно п. 7 ст. 255 НК РФ (Письмо Минфина России от 28.01.2005 N 03-03-01-04/1/38).

Нам эта позиция представляется более правильной, поскольку ТК РФ не связывает право работников, которым установлен ненормированный рабочий день, на дополнительный отпуск в

зависимость от того, привлекался ли он на самом деле к работе сверх нормальной продолжительности рабочего дня.

* * *

В организации может быть принято решение о предоставлении дополнительных отпусков и в случаях, не предусмотренных ТК РФ, например сотрудникам, осуществляющим работу в многосменном режиме.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Можно ли учесть расходы на дополнительные отпуска работникам в случаях, не предусмотренных ТК РФ, в расходах в целях налогообложения прибыли?

Нет, нельзя. Такая позиция изложена Минфином России в Письме от 29.12.2007 N 03-03-06/1/900 в отношении расходов на предоставление дополнительных отпусков за работу многосменном режиме. Она обоснована следующим.

ТК РФ не предусматривает специального порядка предоставления ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков работникам, осуществляющим работу в многосменном режиме. Положениями абз. 2 ст. 116 ТК РФ предусмотрено, что работодатели с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено ТК РФ и иными федеральными законами. Порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или локальными нормативными актами, которые принимаются с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

Подпунктом 24 ст. 270 НК РФ установлен запрет на включение в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, затрат на оплату дополнительных отпусков, предоставляемых работникам по коллективным договорам (сверх предусмотренных действующим законодательством).

Поэтому организация не может отнести к расходам для целей налогообложения прибыли расходы на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам, осуществляющим работу в многосменном режиме.

1.3.6.6. Доставка сотрудников к месту работы и обратно

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах; стимулирующие начисления и надбавки; компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда; премии и единовременные поощрительные начисления; расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В то же время согласно п. 26 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В этой связи организация вправе учесть в целях налогообложения затраты, связанные с перевозкой рабочих, если данные расходы обусловлены технологическими особенностями производства и предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. Расходы организации по доставке работников на работу и оплате проезда от места работы до дома в черте города не уменьшают налогооблагаемую прибыль (Письмо Минфина России от 04.12.2006 N 03-03-05/21).

В случае, если расходы по доставке не предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, такие расходы вообще не могут быть отнесены к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Обратите внимание! На основании п. 26 ст. 270 НК РФ в составе расходов могут быть учтены затраты, связанные с доставкой работников до начала рабочего дня и после его окончания, при выполнении остальных указанных условий.

Разъезды сотрудников в течение рабочего дня данной нормой НК РФ не регулируются, а рассматриваются как расходы, связанные с режимом и условиями труда (ст. 264 НК РФ).

1.3.6.7. Бесплатное питание сотрудников

Вопрос, волнующий многих: может ли организация учитывать затраты на бесплатное питание сотрудников в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль?

К расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относится, в частности, стоимость бесплатно предоставляемого работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации питания (п. 4 ст. 255 НК РФ).

Согласно п. 25 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

Таким образом, стоимость бесплатно предоставляемых обедов (или иного питания) учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда при условии, что такое питание предусмотрено в трудовом (и (или) коллективном) договоре (см., например, Письмо Минфина России от 08.11.2005 N 03-03-04/1/344).

Конечно, имеется в виду ситуация, когда оплату питания осуществляет работодатель за свой счет.

Внимание! Важная информация! Суммы компенсации взамен бесплатного питания, выплачиваемые работникам, в составе расходов по налогу на прибыль не учитываются на основании того же п. 25 ст. 270 НК РФ, даже если обязанность работодателя осуществлять такие выплаты закреплена в трудовом и (или) коллективном договоре (см., например, Письмо Минфина России от 10.09.2007 N 03-03-06/2/175).

При этом налогоплательщик может учесть затраты на пресловутые и всегда спорные "чай, кофе и другие продукты питания", предоставляемые работникам, а также затраты на частичную их оплату в расходах на оплату труда в случае, если предоставление указанных продуктов предусмотрено трудовым и (или) коллективным договором (п. 25 ст. 270, п. 25 ст. 255 НК РФ). С таким подходом соглашаются и суды (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.03.2007 N А56-44849/2005).

1.3.6.8. Выплаты членам совета директоров организации

В 2007 г. получила дальнейшее развитие дискуссия по вопросу об учете для целей налогообложения выплат членам совета директоров организации, в том числе не состоящих в ее штате, за выполнение ими функций члена совета директоров.

Причиной тому стало Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 N 106 "Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога".

В п. 2 указанного Письма ВАС РФ указал, что выплаты, осуществляемые на основании п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" в пользу членов совета директоров акционерного общества, являются объектом обложения единым социальным налогом.

Ситуация была следующей.

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт занижения обществом налоговой базы по ЕСН вследствие невключения в нее сумм выплат членам совета директоров общества и доначислил обществу данный налог.

Акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании единого социального налога. Решением суда в удовлетворении заявленного требования было отказано по следующим основаниям.

Объектом обложения единым социальным налогом признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

В соответствии со ст. 103 ГК РФ совет директоров (наблюдательный совет) является одним из органов управления акционерного общества и осуществляет общее руководство его деятельностью, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров. Таким образом, деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства. Эти отношения являются гражданско-правовыми.

Согласно п. 2 ст. 64 Федерального закона "Об акционерных обществах" по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Следовательно, выплата вознаграждения членам совета директоров общества связана с выполнением ими управленческих функций. Такая деятельность подпадает под объект обложения единым социальным налогом, предусмотренный п. 1 ст. 236 НК РФ.

С учетом изложенного суд признал, что налоговый орган правомерно доначислил акционерному обществу единый социальный налог с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров общества.

На этом основании многими экспертами был сделан вывод о правомерности включения расходов по выплате вознаграждений членам совета директоров в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (ведь в противном случае эти выплаты подпадают под п. 3 ст. 236 НК РФ и, соответственно, вопрос об их включении в налоговую базу по ЕСН даже не должен подниматься). В этой связи отметим, что при рассмотрении приведенного выше спора суд вообще не проверял, обоснованно ли общество отнесло указанные выплаты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

В то же время нужно учитывать, что Минфин России и ФНС России выработали единую точку зрения по вопросу налогообложения указанных сумм. Суть ее заключается в следующем.

В соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 48 Закона "Об акционерных обществах" к компетенции общего собрания акционеров относится распределение прибыли, то есть чистой прибыли акционерного общества, остающейся после уплаты налога на прибыль, включая возможность направления части нераспределенной прибыли общества на выплату вознаграждений членам советов директоров.

Вследствие этого акционерное общество не может гарантировать в обязательном порядке выплату вознаграждений членам совета директоров общества.

В соответствии с п. 21 ст. 270 НК РФ при налогообложении прибыли не учитываются расходы в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, могут признаваться расходы на выплату каких-либо вознаграждений и компенсаций, предоставляемых руководству или работникам, только в том случае, когда такие выплаты предусмотрены законодательством Российской Федерации, коллективным и (или) трудовым договорами.

Кроме того, основанием признания в целях налогообложения прибыли расходов на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ (услуг) являются заключенные с ними договоры гражданско-правового характера (п. 21 ст. 255 и пп. 41 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Следует дополнительно учитывать, что согласно Федеральному закону "Об акционерных обществах" непосредственное руководство текущей деятельностью акционерного общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) или единоличным исполнительным органом общества и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией), компетенция которых определяется уставом общества. В компетенцию совета директоров (наблюдательного совета) общества входит решение вопросов общего руководства деятельностью общества, что, по мнению Минфина России, не может квалифицироваться как управление организацией или отдельными ее подразделениями в смысле пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Из всех приведенных рассуждений следует четкий вывод: расходы акционерного общества на выплату вознаграждений членам совета директоров, производимых не на основании трудовых или гражданско-правовых договоров с обществом, а на основании устава общества, не учитываются в составе расходов, уменьшающих налоговой базы при исчислении налога на прибыль.

Внимание! Важная информация! Следует разграничивать выплаты и вознаграждения, связанные с исполнением физическими лицами своих трудовых обязанностей, и вознаграждения, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров общества.

Аналогичного мнения придерживается Минфин России (Письмо от 09.10.2006 N 03-05-02-04/155).

Есть еще один нюанс, на который необходимо принимать во внимание.

Обсуждение выводов, сделанных Президиумом ВАС РФ в упомянутом выше Информационном письме N 106, показало, что многие налогоплательщики считают, что если они начисляют единый социальный налог на какие-либо выплаты, включая вознаграждения членам совета директоров, то эти выплаты автоматически попадают в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Отметим, что это заблуждение.

В п. 3 того же Информационного письма N 106 ВАС РФ указал, что п. 3 ст. 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа о доначислении единого социального налога.

В налоговом периоде общество при выполнении работ, обусловленных трудовым договором, выплачивало своим работникам премии за производственные результаты. Данные выплаты, согласно п. 2 ст. 255 НК РФ, отнесены к расходам на оплату труда, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Однако общество, вместо уменьшения на эти расходы налоговой базы по налогу на прибыль, уменьшило на их сумму налоговую базу по единому социальному налогу, полагая, что п. 3 ст. 236 НК РФ предоставляет ему право такого выбора.

Суд отказал в удовлетворении заявленного обществом требования, согласившись с позицией налогового органа. При этом суд указал: норма, установленная п. 3 ст. 236 НК РФ, имеет в виду, что при наличии соответствующих норм в гл. 25 НК РФ налогоплательщик не имеет права исключать суммы, отнесенные законом к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, из налоговой базы по единому социальному налогу.

1.3.6.9. Расходы по договорам гражданско-правового характера

В 2006 г. произошло изменение позиции налоговых органов по вопросу учета расходов, произведенных по договорам гражданско-правового характера с лицами, состоящими в штате организации.

ФНС России в Письме от 20.10.2006 N 02-1-08/222@ сообщила, что расходы, осуществленные по гражданско-правовым договорам (договорам подряда), учитываются, в зависимости от того, кем в рамках этих договоров были выполнены работы (оказаны услуги):

- либо в составе расходов на оплату труда (если исполнители - физические лица, не состоящие в штате организации (кроме индивидуальных предпринимателей)) (п. 21 ст. 255 НК РФ),
- либо в составе прочих расходов (если исполнитель - индивидуальный предприниматель, не состоящий в штате организации) (пп. 41 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Как быть в том случае, если штатный работник организации на период своего отпуска заключает с организацией договор гражданско-правового характера? Можно ли учесть в расходах выплаты по такому договору?

Законодательство Российской Федерации не запрещает работодателю и работнику наряду с трудовым законодательством вступать в гражданско-правовые отношения, в том числе в случае, когда между указанными лицами уже существуют трудовые отношения.

Поэтому выплаты по таким договорам учитываются для целей налогообложения в составе прочих расходов по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ при соблюдении требований п. 1 ст. 252 НК РФ.

В Письме от 26.01.2007 N 03-04-06-02/11 Минфин России указал, что расходы на выплату вознаграждений по договорам гражданско-правового характера, в том числе по договорам подряда, лицам, состоящим в штате организации, могут учитываться в целях налогообложения прибыли на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ при соблюдении требований п. 1 ст. 252 НК РФ.

Итак, на сегодня нет запрета на учет таких расходов в целях налогообложения прибыли. Однако при проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы обязательно проверяют экономическую обоснованность подобных расходов, поскольку в целях налогообложения прибыли договоры гражданско-правового характера не должны подразумевать выполнение работ (оказание услуг), которые входят в служебные обязанности соответствующих работников и должны исполняться в рамках трудовых договоров.

1.3.6.10. Страховые взносы по договорам добровольного медицинского страхования работников

Организации, заключающие договоры добровольного медицинского страхования работников на срок более одного отчетного периода, должны учитывать следующее.

Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ для целей исчисления налога на прибыль суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в расходы на оплату труда в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

Согласно п. 6 ст. 272 НК РФ расходы по добровольному страхованию признаются в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых взносов. Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора.

Поэтому страховые взносы по договору добровольного медицинского страхования сотрудников, заключенному на срок более одного отчетного периода, могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда, равномерно в течение срока действия договора (Письмо Минфина России от 07.02.2008 N 03-03-06/1/87).

Пример 1.8. Организация, уплачивающая ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, заключила 8 января 2008 г. договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников на 1 год (по условиям договора год равен 365 дней). Страховая премия уплачена единовременно 11 января 2008 г. в размере 12 000 руб. Договор страхования вступает в силу с момента поступления денежных средств на счет страховщика.

Поскольку договор страхования приходится на несколько отчетных периодов и по условию договора страхования страховой платеж уплачен единовременно, то расходы по страхованию признаются равномерно в течение срока действия договора.

Ежемесячная сумма расходов по страхованию составляет:

$12\ 000\ \text{руб.} : 12 = 1000\ \text{руб.}$

Поскольку договор страхования жизни начинается не с начала месяца, то затраты, приходящиеся на январь 2008 г. (21 день) будут рассчитываться следующим образом:

$1000 : 31 \times 21 = 677\ \text{руб.}$

Аналогичная ситуация возникает и в январе 2009 г. Затраты, приходящиеся на январь 2009 г. (10 дней) будут составлять: $1000 : 31 \times 10 = 323\ \text{руб.}$

Таким образом, расходы на страхование будут учитываться в целях налогообложения в следующем порядке:

Период	Расходы на оплату труда в руб. без учета затрат по страхованию	Предельный размер затрат по добровольному медицинскому страхованию (3% суммы расходов на оплату труда), руб.	Равномерные расходы по добровольному медицинскому страхованию, руб.	Признанные расходы, руб.	Расходы на оплату труда, всего, руб.
январь	100 000	3 000	677	677	100 677
январь - февраль	200 000	6 000	1 677	1 677	201 677
январь - март	300 000	9 000	2 677	2 677	302 677
январь - апрель	400 000	12 000	3 677	3 677	403 677
январь - май	500 000	15 000	4 677	4 677	504 677
январь - июнь	600 000	18 000	5 677	5 677	605 677
январь - июль	700 000	21 000	6 677	6 677	706 677
январь - август	800 000	24 000	7 677	7 677	807 677
январь - сентябрь	900 000	27 000	8 677	8 677	908 677

январь - октябрь	1 000 000	30 000	9 677	9 677	1 009 677
январь - ноябрь	1 100 000	33 000	10 677	10 677	1 110 677
январь - декабрь	1 200 000	36 000	11 677	11 677	1 211 677
январь следующего года	115 000	3 450	323	323	115 323
Итого			12 000	12 000	

На практике организации часто заключают договоры добровольного медицинского страхования работников на один год с правом изменять число застрахованных лиц, при этом оформляется дополнительное соглашение и уплачивается дополнительная страховая премия по каждому застрахованному в размере, пропорциональном оставшемуся сроку страхования. Можно ли при заключении дополнительного соглашения учесть при исчислении налога на прибыль сумму дополнительных взносов?

В соответствии с п. 1 ст. 934 ГК РФ по договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая).

Если к основному договору заключается дополнительное соглашение, условиями которого предусмотрено включение в основной договор новых работников организации-работодателя, расходы в виде дополнительных сумм платежей (взносов) по договору добровольного личного страхования работников могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 18.01.2008 N 03-03-06/1/13).

При этом должны быть соблюдены все существенные условия договора добровольного личного страхования работников (в соответствии со ст. 942 ГК РФ к ним отнесены: соглашение о застрахованном лице; о характере события, на случай наступления которого в жизни застрахованного лица осуществляется страхование (страхового случая); о размере страховой суммы; о сроке действия договора).

1.3.6.11. Возмещение расходов по найму жилого помещения работникам

Часто организации приглашают на работу "ценных" сотрудников, включая им в так называемый социальный пакет условие об оплате им жилого помещения. Как правило, такая ситуация характерна для случаев приглашения на работу иногородних сотрудников.

Можно ли учитывать расходы на оплату жилья работников в целях налогообложения прибыли?

Согласно положениям ст. 131 ТК РФ в соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться не только в денежной, но и в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% начисленной месячной заработной платы.

Таким образом, расходы на оплату найма жилого помещения, возмещаемые российской организацией своему работнику, российская организация вправе учесть для целей налогообложения прибыли в размере, не превышающем 20% суммы заработной платы.

Одновременно следует иметь в виду, что при квалификации начисляемых в пользу работника сумм в качестве заработной платы следует исходить из того, что размер оплаты труда считается установленным, если из условий трудового договора можно достоверно определить, какая сумма заработной платы причитается работнику за фактически выполненный объем работы. Другими словами, размер оплаты считается установленным, если работник, не получив причитающуюся по условиям трудового договора оплату труда в денежном или натуральном выражении, может исходя из условий трудового договора потребовать от работодателя оплатить за выполненный объем работ конкретную сумму денежных средств (см., например, Письмо Минфина России от 18.12.2007 N 03-03-06/1/874).

1.3.6.12. Выплаты аспирантам

Пунктом 7 ст. 19 Федерального закона от 22.08.1996 N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании" установлено, что аспиранты, обучающиеся в аспирантуре по заочной форме обучения, имеют право на один свободный от работы день в неделю с оплатой его в размере пятидесяти процентов получаемой заработной платы.

Согласно ст. 255 НК РФ в целях налогообложения прибыли в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

На основании п. 6 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда, учитываемым при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, относятся, в частности, суммы начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей, и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде.

Таким образом, учитывая, что законодательством Российской Федерации предусмотрена обязанность работодателя осуществлять выплаты аспирантам в размере пятидесяти процентов получаемой заработной платы, начисляемой за один свободный от работы день в неделю, такие выплаты могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда на основании п. 6 ст. 255 НК РФ при условии их отражения в трудовых и коллективных договорах (Письмо Минфина России от 15.02.2008 N 03-04-06-02/13).

1.3.6.13. Выплаты выходных пособий при увольнении работников

В соответствии с ч. 1 ст. 178 ТК РФ при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации (п. 1 ст. 81 ТК РФ) либо сокращением численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 ТК РФ) увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка.

Кроме того, в случае расторжения трудового договора по основаниям, указанным в ч. 3 ст. 178 ТК РФ, выходное пособие выплачивается работникам в размере двухнедельного среднего заработка.

Вместе с тем на основании вышеуказанной статьи трудовым договором или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий. При этом, согласно ч. 3 ст. 57 ТК РФ, если при заключении трудового договора в него не были включены какие-либо условия, эти условия могут быть определены отдельным приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора.

Расходы на оплату труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, определены ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Учитывая изложенное, если дополнительным соглашением к трудовому договору предусмотрена выплата выходного пособия при увольнении сотрудника по основаниям, не предусмотренным ст. 178 ТК РФ, то, по мнению Минфина России (Письмо от 12.12.2007 N 03-03-06/2/222), такие расходы могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль, независимо от оснований расторжения трудового договора.

1.3.6.14. Бесплатная выдача молока или других равноценных пищевых продуктов

Федеральным законом от 01.10.2007 N 224-ФЗ в ст. 222 ТК РФ было внесено дополнение о том, что выдача работникам по установленным нормам молока или других равноценных пищевых продуктов по письменным заявлениям работников может быть заменена компенсационной выплатой в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если это предусмотрено коллективным договором и (или) трудовым договором. Названный Закон вступил в силу с 14 октября 2007 г.

При этом сделана оговорка, что нормы и условия бесплатной выдачи молока или других равноценных пищевых продуктов, лечебно-профилактического питания, а также порядок осуществления компенсационной выплаты, устанавливаются в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

В этой связи Постановлением Правительства РФ от 13.03.2008 N 168 "О порядке определения норм и условий бесплатной выдачи лечебно-профилактического питания, молока или других равноценных пищевых продуктов и осуществления компенсационной выплаты в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов" установлено, что:

работникам, занятым на работах с особо вредными условиями труда, бесплатная выдача лечебно-профилактического питания осуществляется в соответствии с перечнем производств, профессий и должностей, работа в которых дает право на бесплатное получение лечебно-профилактического питания в связи с особо вредными условиями труда, рационами лечебно-профилактического питания, правилами бесплатной выдачи лечебно-профилактического питания и нормами бесплатной выдачи витаминных препаратов;

работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, бесплатная выдача молока или других равноценных пищевых продуктов осуществляется в соответствии с перечнем вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов, нормами и условиями бесплатной выдачи молока или других равноценных пищевых продуктов.

Однако сам порядок осуществления компенсационной выплаты в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, указанным Постановлением не определен. Этот порядок до конца 2008 г. должно определить Минздравсоцразвития России.

По мнению автора, до выхода данного порядка, т.е. в отсутствие механизма реализации данной нормы, фактически не представляется возможным учитывать суммы выплачиваемых деньгами компенсаций в уменьшение налоговой базы, т.к. размер этой компенсации для целей налогообложения определить невозможно.

Поэтому автору представляется целесообразным до выхода соответствующих нормативных документов сохранить действующую в организации систему выдачи молока и других равноценных пищевых продуктов в натуральной форме в соответствии с действующим законодательством.

1.4. Амортизационные отчисления и операции с амортизируемым имуществом

1.4.1. Особенности формирования первоначальной стоимости объектов основных средств в отдельных случаях

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ в целях налогообложения прибыли первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

* * *

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Как учитываются в целях исчисления налога на прибыль дополнительные расходы, связанные с исполнением обязательств перед органами государственной власти и органами местного самоуправления, возникающие у организации-застройщика при реализации инвестиционного контракта на строительство объекта недвижимости?

В ходе строительства по условиям инвестиционного контракта у застройщиков (заказчиков, инвесторов), помимо непосредственно строительства объектов жилого и нежилого фонда, может возникнуть обязанность в строительстве или финансировании дополнительных объектов социальной и коммунальной инфраструктуры, а также инженерных сетей для нужд государственных или муниципальных органов власти, в чьем ведении находятся земельные участки, отчуждаемые под строительство.

Речь идет об обязательствах, которые возникают в связи с получением прав на необходимый для строительства земельный участок (в случае если он находится в государственной или муниципальной собственности), а также разрешения на строительство (в том числе реконструкцию, капитальный ремонт) объектов жилого и нежилого фонда.

Возникновение данных обязательств обусловлено тем, что органы государственной власти и органы местного самоуправления в качестве дополнительных условий предоставления налогоплательщикам соответствующих прав для создания (строительства, реконструкции, капитального ремонта) объектов жилого и нежилого фонда предъявляют требования по созданию (строительству, реконструкции, капитальному ремонту) объектов социальной и коммунальной инфраструктуры (в том числе объектов жилого и нежилого фонда), а также инженерных сетей.

Глава 25 НК РФ не предусматривает отраслевых особенностей налогообложения налогом на прибыль доходов и расходов, возникающих в ходе строительства объектов недвижимости. Вследствие этого для указанных налогоплательщиков применяется общий порядок отражения в целях налогообложения прибыли организаций доходов и расходов, установленный НК РФ.

Поскольку осуществление застройщиком (заказчиком, инвестором) вышеуказанных дополнительных расходов непосредственно вытекает из условий инвестиционного контракта и связано с деятельностью организации, направленной на получение прибыли, такие расходы в целях налогообложения прибыли признаются экономически обоснованными.

В то же время согласно п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств. С учетом этого дополнительные расходы застройщика (заказчика, инвестора), связанные с наличием в инвестиционном контракте дополнительных обременений, как расходы капитального характера, формируют первоначальную стоимость объекта строительства.

По завершении строительства объектов, предусмотренных дополнительными обременениями, осуществляется их безвозмездная передача органам государственной власти и органам местного самоуправления. Пунктом 16 ст. 270 НК РФ предусматривается, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

Согласно п. 2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Соответственно, если в рамках инвестиционного контракта на строительство объекта недвижимости предусмотрены дополнительные обременения в пользу органов государственной власти или органов местного самоуправления, без несения расходов на выполнение которых у организации отсутствует возможность осуществлять строительство объекта недвижимости, и при этом со стороны органов государственной власти и органов местного самоуправления возникают встречные возмездные обязательства (в виде предоставления прав на необходимый для строительства земельный участок, а также разрешения на строительство), указанные расходы капитального характера можно рассматривать как экономически обоснованные расходы по выполнению работ (оказанию услуг) соответствующим органам государственной власти и органам местного самоуправления, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль (Письма Минфина России от 22.10.2007 N 03-03-06/1/733, от 25.05.2007 N 03-03-06/1/319, от 23.05.2007 N 01-02-01/03-893).

* * *

В целях налогообложения прибыли суммы государственной пошлины, уплачиваемые за регистрацию права собственности на недвижимое имущество или в связи с постановкой приобретенного автомобиля на учет в ГИБДД, таможенных пошлин и таможенных сборов по приобретенным (сооруженным и т.п.) основным средствам учитываются в первоначальной стоимости основных средств (Письмо Минфина России от 01.06.2007 N 03-03-06/2/101).

* * *

Расходы, связанные с транспортировкой, строительно-монтажными работами, страхованием, стоимостью дополнительного оборудования, а также расходы по контролю качества и приемке оборудования подлежат включению в первоначальную стоимость объектов основных средств при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ. Такие расходы списываются в состав расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного (налогового) периода, путем начисления амортизации в порядке, предусмотренном ст. 259 НК РФ (Письмо Минфина России от 11.04.2007 N 03-03-06/4/41).

* * *

Исходя из экономического смысла, проценты за кредит, уплачиваемые налогоплательщиком в период создания объектов основных средств, должны учитываться в составе первоначальной стоимости объекта строительства.

В то же время пп. 2 п. 1 ст. 265 и ст. 269 НК РФ установлен специальный порядок учета процентов по займам и кредитам.

Так, согласно пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 НК РФ, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации.

Таким образом, расходы в виде процентов по кредитам, выданным на приобретение оборудования, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в составе внереализационных расходов в размере, не превышающем норматива, установленного ст. 269 НК РФ (см., например, Письмо Минфина России от 07.05.2007 N 03-03-06/1/262).

Отметим, что с момента издания упомянутого Письма позиция Минфина России по данному вопросу не менялась.

Конечно, исходя из экономических соображений, а также правил формирования первоначальной стоимости объектов в бухгалтерском учете, логично было бы и в налоговом учете отражать сумму процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств, в составе их первоначальной стоимости. Но для этого нужны изменения в гл. 25 НК РФ, которые на сегодняшний день даже не предполагаются.

* * *

Застройщик, получивший в аренду под строительство жилого дома земельный участок, на котором находятся частные дома, предназначенные к сносу, обязан выплатить компенсацию владельцам сносимого жилья в виде другого жилья или денежных средств.

Как такие расходы признаются в целях налогообложения?

Поскольку расходы застройщика в виде компенсации за снос ветхого жилья непосредственно вытекают из договора на строительство и связаны с деятельностью организации, направленной на получение дохода, эти расходы в целях налогообложения прибыли признаются экономически обоснованными.

В то же время согласно п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Поэтому расходы застройщика, связанные с выплатой компенсации, как расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства.

Соответственно, все дополнительные расходы застройщика, связанные со сносом ветхого жилья, предоставлением переселенцам денежной компенсации или квартир, помимо затрат, связанных непосредственно со строительством объектов недвижимости, формируют первоначальную стоимость объектов строительства и компенсируются дольщиками (инвесторами) (если речь идет о долевом строительстве).

Указанные расходы в целях налогообложения прибыли списываются через механизм амортизации по законченному строительством объекту, начисляемой в соответствии с положениями ст. ст. 256 - 259 НК РФ (Письмо Минфина России от 28.05.2007 N 03-03-06/1/332).

1.4.2. Расходы по изготовлению, приобретению и монтажу рекламных установок

Вопрос о том, как учитываются расходы на изготовление, приобретение и монтаж рекламных установок, в том числе светящихся букв, баннеров и т.п., долгое время оставался дискуссионным. Как учесть такие расходы: как расходы на рекламу или как расходы, связанные с приобретением (сооружением) объектов основных средств?

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым

имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. <4>.

<4> С 2008 г. До 01.01.2008 лимит составлял 10 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" рекламные установки (электрифицированные рекламные конструкции различных форматов) отнесены к 5-й группе - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

В соответствии с пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, учитываемым при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений п. 4 ст. 264 НК РФ.

Пунктом 4 ст. 264 НК РФ определен перечень расходов на рекламу.

Таким образом, если созданное (приобретенное) имущество (рекламная установка, щит и т.п.) относится к амортизируемому имуществу, то организация относит к расходам на рекламу амортизационные отчисления по этому имуществу, начисленные в соответствии с действующим порядком; если имущество к амортизируемому не относится, то расходы на его приобретение (создание) учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в порядке, установленном п. 4 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 13.11.2007 N 03-03-06/2/213).

1.4.3. Принятие к учету объектов основных средств

В 2008 г. Минфин России высказал ряд позиций по учету объектов основных средств, которые служат составными частями для других основных средств.

В Письме Минфина России от 20.02.2008 N 03-03-06/1/121 дается ответ на вопрос о правомерности учета в качестве отдельных инвентарных объектов в целях исчисления налога на прибыль авиационных двигателей гражданской авиации, срок полезного использования которых отличается от срока полезного использования воздушного судна.

Не вдаваясь в подробности отраслевой специфики, рассмотрим подход Минфина к решению данного вопроса. Ведь таких ситуаций на практике очень много (например, у многих крупных организаций есть котельные, которые учитываются как единый инвентарный объект со всем входящим в него оборудованием - насосами, трубами и т.п.; в то же время ничто не мешает учитывать их отдельно - см. ниже).

Согласно п. 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

В силу этого авиационные двигатели гражданской авиации, срок полезного использования которых отличается от срока полезного использования воздушного судна, учитываются как отдельные инвентарные объекты.

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Исходя из этого, у организации нет оснований учитывать в налоговом учете авиационные двигатели как составную часть воздушного судна.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях налогообложения прибыли признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Таким образом, в налоговом учете авиационные двигатели учитываются как отдельные объекты амортизируемого имущества, по которым установлены все необходимые элементы для начисления амортизации.

В Письме Минфина России от 21.01.2008 N 03-03-06/2/2 рассмотрена другая ситуация. Банк приобрел нежилое помещение, расположенное в административном здании, состоящее из 67 отдельных объектов (кабинетов), на каждый из которых оформлено свидетельство о праве собственности. Срок полезного использования и амортизационная группа каждого объекта в целях исчисления налога на прибыль одинаковы (ст. 256 НК РФ). Вправе ли банк принять приобретенное нежилое помещение к налоговому учету как один инвентарный объект основных средств?

Минфин России сообщил, что если в результате государственной регистрации объектов недвижимости организация на праве собственности зарегистрировала 67 отдельных объектов основных средств (получила 67 свидетельств), то при постановке на учет в целях налогообложения прибыли эти объекты должны учитываться также отдельно, т.е. каждому объекту недвижимости должен быть присвоен отдельный инвентарный номер.

1.4.4. Учет амортизации по амортизируемым основным средствам, переданным в безвозмездное пользование

Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения прибыли исключаются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование.

Пунктом 2 ст. 322 НК РФ установлено, что по основным средствам, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится.

Таким образом, по амортизируемому имуществу, переданному (полученному) в безвозмездное пользование, на период его нахождения в безвозмездном пользовании амортизация не начисляется ни налогоплательщиком-ссудодателем, ни налогоплательщиком-ссудополучателем (Письмо Минфина России от 16.01.2007 N 03-03-06/2/1).

1.4.5. Амортизация по объектам основных средств, выявленным в ходе инвентаризации

В 2008 г. Минфин России сформулировал свою позицию по вопросу о том, следует ли амортизировать основные средства, выявленные в ходе инвентаризации.

Заметим, что в данном случае проблема заключается не в самом факте признания расхода, а в определении его размера.

Стоимость основных средств включается в состав расходов через механизм начисления амортизации. Порядок определения первоначальной стоимости основных средств (на которую и начисляется амортизация) приведен в ст. 257 НК РФ. Согласно этой статье первоначальной стоимостью основного средства признается сумма расходов на его приобретение, а по безвозмездно полученному имуществу - сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ.

Выявленные в ходе инвентаризации излишки основных средств включаются в состав внереализационных доходов на основании п. 20 ст. 250 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения имущество считается полученным безвозмездно, если получение этого имущества не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Поскольку при выявлении в результате инвентаризации основных средств отсутствует передающая сторона, такие основные средства для целей налогообложения прибыли не признаются безвозмездно полученными. Соответственно, порядок определения первоначальной стоимости основных средств, полученных безвозмездно, на них не распространяется. При этом в ст. 257 НК РФ нет специальных правил определения первоначальной стоимости основных средств, выявленных при инвентаризации.

Таким образом, гл. 25 НК РФ в настоящий момент не предоставляет возможности включить в расходы стоимость выявленных при инвентаризации излишков основных средств ввиду отсутствия правил оценки таких основных средств. Для устранения этой ситуации необходимо внести

соответствующие поправки в гл. 25 НК РФ. А до тех пор налогоплательщик не вправе амортизировать в налоговом учете основные средства, выявленные в результате инвентаризации (Письма Минфина России от 25.01.2008 N 03-03-06/1/47, от 15.02.2008 N 03-03-06/1/98, от 18.03.2008 N 03-03-06/1/198).

В этой связи отметим следующее. С экономической точки зрения разницы между основными средствами и материально-производственными запасами, оприходованными в качестве излишков, выявленных в ходе инвентаризации, или полученными безвозмездно, быть не должно. Но гл. 25 НК РФ устанавливается фактически прямо противоположный порядок учета такого имущества.

Ниже приведена сравнительная таблица, наглядно иллюстрирующая различия в порядке учета стоимость материально-производственных запасов и основных средств в "спорных" ситуациях.

Ситуация	Материально-производственные запасы	Основные средства
Оприходование имущества, полученного безвозмездно	Списание в расходы не предусмотрено (отсутствует цена приобретения, п. 1 ст. 254 НК РФ)	Амортизация начисляется исходя из рыночной стоимости объекта, по которой он был оприходован (п. 1 ст. 257 НК РФ)
Оприходование имущества, выявленного в качестве излишков при инвентаризации	Расход только в сумме налога (до 24%), исчисленного исходя из суммы дохода, выявленного при оприходовании МПЗ (п. 2 ст. 254 НК РФ)	Амортизация не предусмотрена (п. 1 ст. 257 НК РФ)

1.4.6. Учет амортизации по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам первоначальной стоимостью более 600 и 800 тыс. руб. соответственно

В соответствии с п. 9 ст. 259 НК РФ по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 600 000 руб. и 800 000 руб. <5>, основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

<5> С 1 января 2008 г. До 01.01.2008 указанный лимит составлял 300 000 и 400 000 руб. соответственно. Подробнее о переходном периоде см. с. 23.

Применение этого коэффициента предполагает продление срока полезного использования легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, установленного Классификацией, в целях налогообложения прибыли в два раза.

Статьей 268 НК РФ установлен особый порядок определения расходов при реализации товаров, включая амортизируемое имущество.

В соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества организация вправе уменьшить доходы от его продажи на остаточную стоимость, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов на его реализацию превышает выручку от продажи этого имущества, разница между этими величинами признается у организации убытком. При расчете налога на прибыль полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Таким образом, убыток от реализации легкового автомобиля (пассажирского микроавтобуса), имеющего первоначальную стоимость более 600 000 руб. (800 000 руб.), учитывается для целей налогообложения прибыли в составе расходов равномерно в течение срока, исчисляемого как разница между сроком полезного использования, определенным в изложенном выше порядке и скорректированным на коэффициент 0,5, и фактическим сроком эксплуатации автомобиля до даты его реализации. Такое мнение изложено в Письме Минфина России от 19.01.2007 N 03-03-06/1/14. В 2008 г. эта точка зрения Минфином России подтверждена еще раз (Письмо от 02.04.2008 N 03-03-06/2/34).

Пример 1.9. В мае 2007 г. организация купила пассажирский микроавтобус "Тойота" стоимостью 1000 000 руб. Микроавтобус относится к 3-ей амортизационной группе, поэтому организация установила по нему срок его полезного использования в размере 50 месяцев.

Норма амортизационных отчислений с учетом п. 9 ст. 259 НК РФ составит: $1/50 \times 0,5 = 1/100$.

Начиная с июня 2007 г. организация ежемесячно учитывает в составе расходов сумму амортизации в размере 10 000 руб.

В марте 2008 г. организация продала данный микроавтобус за 600 000 руб.

К моменту продажи микроавтобус амортизировался 10 месяцев, и его остаточная стоимость по данным налогового учета составила 900 000 руб. ($1000\ 000 - 10\ 000 \times 10\ \text{мес.}$).

Таким образом, при реализации автомобиля получен убыток в сумме 300 000 руб. ($600\ 000\ \text{руб.} - 900\ 000\ \text{руб.}$), который будет включаться в состав прочих расходов равными долями в течение 90 месяцев ($50\ \text{мес.} : 0,5 = 10\ \text{мес.}$). Ежемесячно, начиная с апреля 2008 г., в состав прочих расходов будет включаться часть убытка в размере 3333 руб. ($300\ 000\ \text{руб.} : 90\ \text{мес.}$).

1.4.7. Реконструкция, модернизация, техническое перевооружение основных средств

В соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Таким образом, несмотря на фактическое увеличение остаточной стоимости амортизируемого имущества в результате модернизации, срок его полезного использования может быть увеличен только в пределах той амортизационной группы, к которой оно относится согласно Классификации ОС.

Например, на балансе организации находится автомобиль специальный. По Классификации он относится к четвертой амортизационной группе (со сроком полезного использования свыше 5 лет и до 7 лет). При принятии автомобиля к учету организация установила по нему в налоговом учете срок полезного использования 5 лет. После проведения модернизации организация вправе увеличить срок полезного использования этого автомобиля максимум на 2 года.

Если срок полезного использования по данному объекту изначально был установлен 7 лет, то организация, несмотря на модернизацию, не имеет права увеличить этот срок.

Согласно ст. 259 НК РФ на показатель нормы амортизации, рассчитываемой в целях налогообложения прибыли, влияет только один фактор - срок полезного использования.

Если после завершения реконструкции (модернизации) организация не меняет срок полезного использования объекта, то норма амортизации остается без изменения.

В итоге, в результате модернизации при существенном увеличении остаточной стоимости амортизируемого имущества и неизменной нормы амортизации период начисления амортизации увеличивается (продлевается). Это вполне закономерно, так как срок полезного использования рассчитан на простую эксплуатацию амортизируемого имущества (без проведения модернизаций, реконструкций, дооборудования и т.п. мероприятий, продлевающих сроки его эксплуатации).

Кроме того, продление срока амортизации имущества в результате его модернизации позволяет организации полностью перенести на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, все затраты по сооружению (приобретению) амортизируемого имущества.

Такая позиция изложена в Письме Минфина России от 10.11.2006 N 03-03-04/2/235. Отметим, что налоговые органы всегда придерживались именно этой позиции. Правомочность такого подхода еще раз подтверждена в Письме Минфина России от 06.02.2007 N 03-03-06/4/10.

Пример 1.10. Организация в мае 2008 г. модернизировала компьютер путем увеличения оперативной памяти, а также покупки второго жесткого диска. Общая сумма расходов на модернизацию - 8000 руб. Первоначальная стоимость компьютера, приобретенного и введенного в

эксплуатацию в январе 2008 г., - 45 000 руб., срок полезного использования (2-я амортизационная группа) - 25 месяцев.

Определим норму амортизации. Она составляет $1/25$ (для упрощения примера предположим, что организация не пользуется правом на амортизационную премию).

Поэтому ежемесячная сумма амортизации, которую организация начисляет с февраля 2008 г. до проведения модернизации, составляет 1800 руб. ($45\,000 \times 1/25$). К моменту проведения модернизации сумма начисленной амортизации (февраль - май 2007 г.) составит 7200 руб. ($1800 \text{ руб.} \times 4 \text{ мес.}$).

В мае 2008 г. организация сформирует новую первоначальную стоимость компьютера, которая составит 53 000 руб. ($45\,000 + 8000$). Срок полезного использования после модернизации решено не изменять.

Поэтому сумма амортизации после модернизации составит 2120 руб. в месяц ($53\,000 \times 1/25$). Эта сумма будет включаться в расходы начиная с июня 2008 г.

Новая остаточная стоимость к 1 июня 2008 г. составит 45 800 руб. ($45\,000 + 8000 - 7200$), и объект, начиная с 1 июня 2008 г., будет амортизироваться еще 22 месяца ($45\,800 \text{ руб.} : 2120 \text{ руб./мес.}$).

Таким образом, фактический срок начисления амортизации составит 26 месяцев (4 мес. + 22 мес.).

1.4.8. Определение понятий "капитальный ремонт" и "реконструкция"

В соответствии с гл. 25 НК РФ расходы на ремонт основных средств относятся к текущим, а расходы на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение - к капитальным затратам. То есть для целей налогообложения прибыли порядок учета расходов на ремонт основных средств отличается от порядка учета расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, которые увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств и подлежат списанию для целей налогообложения через механизм амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

Поэтому очень важно правильно разграничивать эти понятия.

Минфин России в Письме от 23.11.2006 N 03-03-04/1/794 обозначил свою позицию по данной проблеме.

Расходы по объектам основных средств, изменяющие их первоначальную стоимость, учитываются в целях налогообложения через амортизационные отчисления (конечно, при соответствии требованиям ст. 252 НК РФ). А расходы на ремонт основных средств списываются в уменьшение налоговой базы единовременно в размере фактических затрат (ст. 260 НК РФ) либо за счет резерва предстоящих расходов на ремонт (ст. 324 НК РФ), если организация предусмотрела в учетной политике для целей налогообложения формирование такого резерва.

Налоговое законодательство дает определение только тому, что является реконструкцией, техническим перевооружением, модернизацией, т.е. тем расходам, которые учитываются через амортизацию. Определения понятия "ремонт" действующее налоговое законодательство не содержит. Наиболее тонкий "водораздел" находится между капитальным ремонтом и капитальными вложениями в объект основных средств. Поэтому бухгалтеру важно правильно классифицировать произведенные расходы. А для этого необходимо не только иметь все документы, подтверждающие понесенные расходы, но и на их основании сделать правильный вывод о характере расходов.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

В целях гл. 25 НК РФ к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

При определении терминов "капитальный ремонт" и "реконструкция" Минфин России советует руководствоваться следующими документами:

- Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 N 279 (далее - Положение N 279);

- Ведомственными строительными нормативами (ВСН) N 58-88 (Р) "Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения", утвержденными Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.1988 N 312 (далее - Приказ N 312).

- Письмом Минфина СССР от 29.05.1984 N 80 "Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий".

В частности, Положение N 279 предусматривает, что ремонт производственных зданий и сооружений представляет собой комплекс технических мероприятий, направленных на поддержание или восстановление первоначальных эксплуатационных качеств как здания и сооружения в целом, так и их отдельных конструкций. А в Приказе N 312 достаточно подробно раскрываются виды работ, которые относятся, например, к реконструкции.

При этом в Положении N 279 определены понятия текущего и капитального ремонта (п. п. 3.4 и 3.11 соответственно).

К текущему ремонту производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей.

А капитальный ремонт - это работы, в процессе которых производится смена изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых в зданиях и сооружениях является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий и сооружений, все виды стен зданий, все виды каркасов стен, трубы подземных сетей, опоры мостов и др.).

Кроме этого, Положение N 279 четко разделяет понятия текущего и капитального ремонтов по функциональным частям зданий, сооружений, видам внутренних работ и т.д.

Например, согласно Положению N 279 (Приложение N 8) полная смена ветхих оконных и дверных блоков является капитальным ремонтом. Поэтому затраты на проведение таких работ следует квалифицировать как затраты на капитальный ремонт и учитывать в целях налогообложения в составе текущих расходов, а не через амортизацию как расходы на капитальные вложения.

Согласно п. 5.1 Приказа N 312 капитальный ремонт должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, восстановление или замену (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) их на более долговечные и экономичные, улучшающие эксплуатационные показатели ремонтируемых зданий. При этом может осуществляться экономически целесообразная модернизация здания или объекта: улучшение планировки, увеличение количества и качества услуг, оснащение недостающими видами инженерного оборудования, благоустройство окружающей территории.

Из приведенных норм можно сделать вывод о том, что капитальный ремонт, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция и техническое перевооружение по существу подразумевают комплекс мероприятий, направленный на повышение технико-экономических, эксплуатационных показателей объекта основных средств, а также повышение долговечности и экономичности, приобретение объектом основных средств новых качеств.

Как видим, основываясь на приведенных выше определениях, на практике очень сложно разделить понятия "капитальный ремонт" и "реконструкция, модернизация".

Именно поэтому арбитражная практика по рассматриваемому вопросу неоднозначна. Решения судов зависят от конкретных ситуаций. При этом зачастую суды для квалификации произведенных работ привлекают экспертов.

Например, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 26.02.2007 N А33-5384/06-Ф02-610/07 указал, что налоговый орган должен был воспользоваться предусмотренными ст. 31 НК РФ правами на осмотр спорного помещения, привлечение для проведения налогового контроля специалистов, поскольку спорный вопрос о фактически произведенных на объекте работах требует специальных познаний.

ФАС Московского округа в Постановлении от 04.03.2008 N КА-А40/14837-07 указал, что в соответствии с п. 3.8 Постановления Госстроя России от 05.03.2004 N 15/1 (МДС 81-35.2004) к капитальному ремонту относятся работы по восстановлению или замене отдельных частей зданий (сооружений) или целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с их физическим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их эксплуатационные показатели.

Таким образом, в целях снижения налоговых рисков при отнесении понесенных затрат к расходам на капитальный ремонт или на техническое перевооружение (реконструкцию, дооборудование), организации следует позаботиться о документальном подтверждении характера проведенных работ. Необходимы документы можно получить, например, в Федеральном агентстве по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству.

1.4.9. Амортизация по объектам основных средств, требующим государственной регистрации

Согласно п. 1 ст. 4 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" (далее - Закон N 122-ФЗ) государственной регистрации подлежат права собственности и другие вещные права на недвижимое имущество и сделки с ним в соответствии со ст. ст. 130, 131, 132 и 164 ГК РФ, за исключением прав на воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания и космические объекты.

Пунктом 8 ст. 258 НК РФ установлено, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав включаются в состав соответствующей амортизационной группы. При этом включение основного средства в состав амортизационной группы означает отнесение этого объекта к амортизируемому имуществу.

В соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

В то же время до включения основного средства в состав амортизационной группы оно не может амортизироваться, даже если оно уже введено в эксплуатацию.

Внимание! Важная информация! Для начисления амортизации по объекту недвижимого имущества необходимо одновременное соблюдение двух условий: включение недвижимого имущества в состав амортизационной группы и ввод его в эксплуатацию.

При подаче организацией документов на государственную регистрацию прав собственности на недвижимое имущество органы, принимающие документы, выдают расписку об их получении. После получения расписки организация включает недвижимое имущество в состав амортизационной группы.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Является ли отказ в госрегистрации права собственности основанием для исключения объекта ОС из состава амортизируемого имущества в целях исчисления налога прибыль?

Основания для отказа в государственной регистрации прав и прекращения государственной регистрации прав определены ст. 20 Закона N 122-ФЗ.

К таким основаниям отнесены следующие случаи:

- право на объект недвижимого имущества, о государственной регистрации которого просит заявитель, не является правом, подлежащим государственной регистрации прав в соответствии с Законом N 122-ФЗ;
- с заявлением о государственной регистрации прав обратилось ненадлежащее лицо;
- документы, представленные на государственную регистрацию прав, по форме или содержанию не соответствуют требованиям действующего законодательства;
- акт государственного органа или акт органа местного самоуправления о предоставлении прав на недвижимое имущество признан недействительным с момента его издания в соответствии с законодательством, действовавшим в месте его издания на момент издания;
- лицо, выдавшее правоустанавливающий документ, не уполномочено распоряжаться правом на данный объект недвижимого имущества;
- лицо, которое имеет права, ограниченные определенными условиями, составило документ без указания этих условий;
- правоустанавливающий документ об объекте недвижимого имущества свидетельствует об отсутствии у заявителя прав на данный объект недвижимого имущества;
- правообладатель не представил заявление и иные необходимые документы на государственную регистрацию ранее возникшего права на объект недвижимого имущества, наличие которых необходимо для государственной регистрации возникших после введения в действие Закона N 122-ФЗ перехода данного права, его ограничения (обременения) или

совершенной после введения в действие Закона N 122-ФЗ сделки с объектом недвижимого имущества;

- не представлены документы, необходимые в соответствии с Законом N 122-ФЗ для государственной регистрации прав;
- имеются противоречия между заявленными правами и уже зарегистрированными правами;
- осуществление государственной регистрации права собственности не допускается в соответствии с п. 5 ст. 25.2 Закона N 122-ФЗ.

Возможность и порядок начисления амортизации по имуществу, включенному в состав амортизируемого имущества с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию прав на данное имущество, в случае отказа органа, осуществляющего государственную регистрацию, зависят от конкретных оснований такого отказа (Письмо Минфина России от 14.01.2008 N 03-03-06/1/5).

Автору представляется, что если основания отказа носят "технический" характер (например, представлен неполный комплект документов), то при оперативном их устранении организация вправе начислять амортизацию с даты первоначальной подачи документов на государственную регистрацию и получения соответствующей расписки.

Если же основания отказа носят правовой характер (например, отсутствуют правоустанавливающие документы, имеются противоречия и т.п.), то у налогоплательщика нет в принципе оснований включать такое имущество в состав амортизируемого и начислять по нему амортизацию. Поэтому после получения отказа нужно восстановить статус-кво - вернуть все в первоначальное состояние, подать уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль (уменьшив сумму начисленной амортизации) и доплатить налог.

* * *

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Как следует начислять амортизацию по объектам основных средств, права на которые не требуют государственной регистрации, но при этом для самих объектов требуется особый порядок регистрации (например, автомобили)?

Исходя из положений ст. 130 ГК РФ, автотранспортное средство является движимой вещью. В соответствии с п. 2 ст. 164 ГК РФ государственной регистрации сделок с движимым имуществом не требуется, кроме предусмотренных законом случаев. Необходимость регистрировать сделки с транспортными средствами, а также право собственности на транспортные средства законодательством не установлена.

Постановление Правительства РФ от 12.08.1994 N 938 "О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации" регулирует порядок регистрации самого автотранспортного средства в государственных органах.

Учитывая изложенное, начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества - транспортному средству начинается в общеустановленном порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, на основании п. 2 ст. 259 НК РФ (Письмо Минфина России от 20.11.2007 N 03-03-06/1/816).

Таким образом, регистрация автомобиля в ГИБДД не влияет на порядок начисления амортизации по автомобилю. Она начисляется с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, независимо от того, когда была осуществлена постановка автомобиля на учет в ГИБДД.

Аналогичный подход применяется судами и в отношении объектов связи, введенных в эксплуатацию, но по которым не было получено решение органа контроля и надзора в сфере связи о разрешении их эксплуатации (Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.2007 N 5600/07).

ВАС РФ указал, что правомерность отнесения в состав расходов сумм начисленной амортизации определяется наличием затрат на приобретение (сооружение) имущества, а также соответствием их критериям амортизируемого имущества.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01).

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Следовательно, принятие обществом к бухгалтерскому учету сооружений связи на основании актов приемки-передачи основных средств, составленных по унифицированной форме ОС-1, является необходимым подтверждением ввода данных объектов в эксплуатацию.

Установление Приказом Минсвязи России от 09.09.2002 N 113 дополнительных условий для ввода в эксплуатацию сооружений связи в целях реализации Положений Федерального закона от 16.02.1995 N 15-ФЗ "О связи" и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов в сфере государственного надзора за связью и информатизацией не изменяет порядок принятия данных объектов основных средств к бухгалтерскому учету и не влияет на налоговые последствия указанных действий.

1.4.10. Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств

Согласно ст. 256 НК РФ капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем; капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды.

Амортизация начисляется арендатором с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эти капитальные вложения были введены в эксплуатацию, до окончания действия договора аренды. При этом норма амортизации рассчитывается с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств.

По окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по неотделимым улучшениям. Недоамортизированная часть капитальных вложений передается арендодателю. Эта передача расценивается как безвозмездная передача имущества (работ, услуг, имущественных прав). Поэтому остаточная стоимость улучшений, а также расходы, связанные с их передачей, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль у арендатора.

После окончания договора аренды помещения недоамортизированную часть капитальных вложений в форме неотделимых улучшений (невозмещенную арендодателем) арендатор относит на расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций (Письмо Минфина России от 05.02.2008 N 03-03-06/2/12).

У арендодателя капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, при определении налоговой базы в качестве доходов не учитываются (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Внимание! Важная информация! Амортизируются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, т.е. связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением имущества.

Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие затраты одновременно учитываются в составе прочих расходов как расходы на ремонт согласно ст. 260 НК РФ (Письмо Минфина России от 07.03.2008 N 03-03-06/1/159).

Так, например, договором аренды с арендодателем может быть предусмотрено, что организация имеет право производить ремонтные работы арендованного под офис помещения за свой счет с согласия арендодателя для своей деятельности. Организацией произведены отделка полов, стен, потолков, демонтаж и замена дверей, окон, установлены стеклянные перегородки, щит бесперебойного питания, вентиляция, проведены кабельные сети. Какие из указанных расходов организации учитываются в качестве расходов на ремонт арендованного помещения, а какие в качестве капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в объект арендуемых основных средств?

Минфин России в Письме от 16.10.2007 N 03-03-06/2/191 ответил, что арендатор должен самостоятельно определить, какие расходы являются расходами на ремонт арендованного помещения, а какие - капитальными вложениями в форме неотделимых улучшений в объект арендуемых основных средств, исходя из стоимости неотделимых улучшений, условий договора, составленной сметы на проведение ремонтных работ и т.д.

Изложенный выше порядок начисления амортизации по неотделимым улучшениям арендованного имущества применяется начиная с 1 января 2006 г. Соответственно, капитальные вложения арендатора в арендованное имущество в форме неотделимых улучшений, произведенных до 1 января 2006 г., для целей налогообложения прибыли амортизации не подлежат (Письмо Минфина России от 24.11.2005 N 03-03-04/2/120).

Пример 1.11. Организация с 1 января 2004 г. заключила договор аренды помещений на первом этаже здания сроком на 5 лет. В марте 2006 г. с согласия арендодателя арендатором за свой счет произведена перепланировка помещения. Работы закончены в апреле 2006 г. Общая сумма затрат на неотделимые улучшения составила 100 000 руб.

Здание, в котором арендован первый этаж, входит в восьмую амортизационную группу (свыше 20 до 25 лет включительно). Арендатор установил срок полезного использования по произведенным капитальным вложениям 20 лет и 10 месяцев <6>.

<6> Обратите внимание! Сроки полезного использования, установленные арендодателем по зданию и арендатором по произведенным капитальным вложениям в арендованный объект основных средств, могут не совпадать.

С мая 2006 г. организация-арендатор вправе начать начислять амортизацию по произведенным капитальным вложениям.

Норма амортизации, согласно п. 4 ст. 259 НК РФ, составит 0,4% ($1 : 250 \times 100\%$) в месяц или 4,8% в год.

Ежемесячная сумма амортизации составит 400 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 0,4\%$).

Таким образом, в 2006 г. организация может учесть в налоговом учете расходы в сумме 3200 руб. ($400 \text{ руб.} \times 8 \text{ мес.}$ начиная с мая).

Если договор аренды впоследствии не будет пролонгирован, то арендатор с 2009 г. не сможет продолжать начислять амортизацию по произведенным капитальным вложениям.

К 1 января 2009 г. фактически будет учтено в расходах только 12 800 руб. ($3200 \text{ руб.} + 4800 \text{ руб.} + 4800 \text{ руб.}$). Оставшуюся сумму в размере 87 200 руб. арендатор не сможет учесть в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Обратите внимание! Если договор аренды, согласно которому осуществлялись такие капитальные вложения, будет пролонгирован, арендатор сможет продолжить начисление амортизации по неотделимым улучшениям в установленном порядке. В случае же заключения нового договора аренды начисление амортизации будет невозможно. Такая позиция изложена в Письмах Минфина России от 20.06.2006 N 03-03-04/2/166 и от 28.08.2006 N 03-03-04/1/640.

У арендодателя стоимость полученного имущества (в примере - 87 200 руб.) не будет включаться в состав налогооблагаемых доходов, так как с 1 января 2006 г. доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, при определении налоговой базы не учитываются (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Обратите внимание! Арендодатель, получивший улучшения безвозмездно, по мнению автора, не сможет их амортизировать в своем налоговом учете.

Конечно, п. 1 ст. 257 НК РФ предусматривает оценку безвозмездно полученного имущества по п. 8 ст. 250 НК РФ (внереализационные доходы, облагаемые налогом на прибыль). Но в данном случае полученные улучшения не требуют их оценки в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ (т.к. используются данные налогового учета арендатора). Кроме того, они не попадают в налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 32 п. 1 ст. 251 НК РФ).

* * *

Следует учитывать, что расходы лизингополучателя по проведению монтажных, проектных и пусконаладочных работ не признаются капитальными расходами в форме неотделимых улучшений предмета лизинга.

Права и обязанности сторон договора аренды при осуществлении улучшений арендованного имущества определяются в соответствии со ст. 623 ГК РФ. При этом вышеуказанные работы обусловлены целевым назначением предмета лизинга и не являются работами по его улучшению (Письмо Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/1/473).

* * *

Согласно положениям п. 2 ст. 288 НК РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится налогоплательщиками - российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения, определяемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения

соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Включается ли в целях исчисления налога на прибыль в расчет доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения, остаточная стоимость капитальных вложений в арендованные обособленным подразделением объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных обособленным подразделением с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем?

Учитывая, что капитальные вложения в форме неотделимых улучшений в арендуемое имущество в целях налогообложения прибыли амортизируются, то на период действия договора аренды, по мнению Минфина России, сумма капитальных вложений включается в расчет удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества при определении доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (Письмо от 10.12.2007 N 03-03-06/2/221). Подробнее об этом см. с. 283.

1.4.11. "Амортизационная премия" (расходы на капитальные вложения в соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ)

Согласно п. 1.1 ст. 259 НК РФ с 2006 г. налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Соответствующее положение должно быть закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! У многих бухгалтеров после появления в ст. 259 НК РФ нового п. 1.1 возник резонный вопрос: можно ли применять амортизационную премию не ко всем капитальным вложениям, перечисленным в этом пункте, а выборочно, установив соответствующие критерии в учетной политике для целей налогообложения?

Минфин России в конце 2006 г. разъяснил свою позицию по данному вопросу.

На вопрос организации о праве применить амортизационную премию только по производственным объектам основных средств стоимостью более 1 млн руб. Минфин России в Письме от 17.11.2006 N 03-03-04/1/779 ответил положительно. По мнению финансового ведомства, организация вправе закрепить в учетной политике для целей налогообложения положение о том, что амортизационная премия применяется в размере 10% только в отношении производственных объектов основных средств первоначальной стоимостью не менее 1 млн руб.

Автору данная позиция представляется важной не столько с точки зрения установления конкретных стоимостных критериев, сколько с позиции того, что организация в принципе вправе применять амортизационную премию не по всем основным средствам, а лишь по тем, которые удовлетворяют определенным критериям, которые установлены в учетной политике для целей налогообложения.

Позднее, в Письме от 10.04.2007 N 03-03-05/83, Минфин России подтвердил: учитывая, что гл. 25 НК РФ не предусматривает каких-либо дополнительных разъяснений или ограничений по порядку применения п. 1.1, налогоплательщик самостоятельно выбирает критерии отнесения на расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, затрат по осуществленным капитальным вложениям в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Пример 1.12. Организация в марте 2008 г. приобрела объект основных средств стоимостью 20 000 руб. и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. Объект относится к третьей амортизационной группе (срок полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно), поэтому организацией при вводе объекта в эксплуатацию был установлен срок его полезного использования 50 месяцев.

Предположим, в учетной политике организации на 2008 г. установлен размер единовременного списания расходов на капитальные вложения 10%.

Первоначальная стоимость объекта за вычетом амортизационной премии составит 18 000 руб. $[20\,000 - (20\,000 \times 10\%)]$.

С учетом установленного срока полезного использования и нормы амортизации (1/50) ежемесячная сумма амортизации составит 360 руб. (18 000 руб. x 1/50).

Таким образом, в апреле 2008 г. в уменьшение налоговой базы учитывается сумма в размере 2360 руб. (20 000 x 10% + 360), а начиная с мая 2008 г. в расходах признается амортизация в сумме 360 руб. ежемесячно до полной амортизации объекта.

Обратите внимание! Чтобы воспользоваться амортизационной премией, налогоплательщику необходимо произвести затраты на капитальные вложения. Поэтому расходы в виде амортизационной премии не могут быть учтены в случаях безвозмездного получения имущества (прямая норма ст. 259 НК РФ), а также при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, в лизинг.

Организация, получившая основные средства в качестве вклада в уставный капитал, не произвела расходов на их приобретение, поэтому не вправе воспользоваться льготой, предусмотренной п. 1.1 ст. 259 НК РФ (Письмо Минфина России от 16.05.2006 N 03-03-04/1/452).

Лизинговым компаниям при применении п. 1.1 ст. 259 НК РФ необходимо учитывать следующее.

Оборудование, приобретенное для передачи в лизинг и числящееся на балансе организации-лизингодателя на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", не может рассматриваться для целей НК РФ как капитальные вложения, которые налогоплательщик вправе учесть в составе расходов в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств одновременно (Письмо Минфина России от 27.04.2006 N 03-03-04/2/124).

Что касается основных средств, приобретаемых лизинговой компанией в собственность и передаваемых в краткосрочную аренду (лизинг) без права выкупа, то в этом случае льгота, предусмотренная п. 1.1 ст. 259 НК РФ, может быть применена в общеустановленном порядке (Письмо Минфина России от 06.05.2006 N 03-03-04/2/132).

Обратите внимание! По основным средствам, приобретаемым с рассрочкой платежа, важное значение имеет момент перехода права собственности на основное средство. Если право собственности переходит только после полной оплаты, то фактически осуществленные (понесенные) расходы, связанные с приобретением основного средства и определяющие его первоначальную стоимость, будут сформированы только при окончательном расчете. Соответственно, права на амортизационную премию до момента перехода права собственности (включая частичные платежи за приобретаемое основное средство) не имеется. Аналогичное мнение Минфин России изложил в Письме от 16.11.2006 N 03-03-04/2/247.

Обратите внимание! Амортизационная премия не может быть применена теми налогоплательщиками, которые, являясь арендаторами, производят неотделимые улучшения арендованного имущества.

В этой ситуации для арендатора произведенные расходы не являются расходами на приобретение и (или) модернизацию объекта основных средств. Объект аренды находится на праве собственности у другого лица. И тот факт, что в соответствии со ст. 258 НК РФ неотделимые улучшения арендованного имущества могут амортизироваться арендатором, сути не меняет. Просто с 1 января 2006 г. Налоговым кодексом РФ для арендатора определен специальный порядок признания подобных расходов для целей налогообложения прибыли (до 1 января 2006 г. эти расходы вообще не учитывались при исчислении налогооблагаемой прибыли).

Таким образом, амортизационная премия по капитальным вложениям в арендованные объекты основных средств не применяется по двум причинам:

- произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора;
- для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный ст. 258 НК РФ.

Об этом говорится в Письмах Минфина России от 20.10.2006 N 03-03-04/1/703 и от 15.11.2006 N 03-03-04/1/759.

Какими первичными документами можно подтвердить свое право на применение амортизационной премии?

В налоговом законодательстве не предусмотрены специальные первичные документы, подтверждающие обоснованность понесенных организацией расходов на капитальные вложения в размере 10% первоначальной стоимости введенных в эксплуатацию (приобретенных) основных средств. Поэтому в качестве таковых служат унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Росстатом и применяемые в бухгалтерском учете (например, акт о приеме выполненных работ - форма N KC-2).

Смета на строительные работы (сводный сметный расчет) первичным документом, подтверждающим расходы в виде амортизационной премии, по мнению Минфина России, не является (Письмо Минфина России от 30.05.2006 N 03-03-04/2/152).

Пример 1.13. Организация приобрела в апреле 2008 г. объект основных средств первоначальной стоимостью 120 000 руб. и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию.

В учетной политике для целей налогообложения предусмотрено, что организация пользуется правом применения положений п. 1.1 ст. 259 НК РФ в максимальном размере (т.е. 10%). Соответственно, сумма амортизационной премии по приобретенному объекту составит 12 000 руб.

Срок полезного использования для данного объекта установлен организацией равным 40 мес. Ежемесячная сумма амортизации будет составлять 2700 руб. $((120\,000\text{ руб.} - 12\,000\text{ руб.}) : 40\text{ мес.}) <7>$.

<7> Амортизация начисляется от первоначальной стоимости основного средства за вычетом примененной амортизационной премии. Об этом говорится в п. 2 ст. 259 НК РФ.

Таким образом, в мае 2008 г. в составе расходов по статье "амортизация" будет учтена сумма 14 700 руб. (12 000 + 2700). При этом в Декларации по налогу на прибыль сумма амортизационной премии в размере 12 000 руб. будет отражена по строке 044 Приложения N 2 к листу 02, а сумма амортизации из расчета 2700 руб. в мес. будет учитываться в составе прямых расходов.

Предположим, в ноябре 2008 г. организация модернизировала данный объект, затратив на это 20 000 руб. К моменту проведения модернизации объект находился в эксплуатации 7 месяцев. Остаточная стоимость объекта к моменту модернизации - 89 100 руб. $(2\,700\text{ руб.} \times 33\text{ мес.})$.

Амортизационная премия с учетом заявленного в учетной политике процента составит 2000 руб. $(20\,000\text{ руб.} \times 10\%)$. Новая остаточная стоимость данного объекта, которая будет доамортизироваться организацией, составит в налоговом учете 107 100 руб. $(89\,100\text{ руб.} + 18\,000\text{ руб.})$. При этом следует помнить, что в случае модернизации первоначальная стоимость объекта всегда меняется, и поэтому новая первоначальная стоимость за вычетом амортизационной премии будет равна 126 000 руб. $(108\,000\text{ руб.} + 18\,000\text{ руб.})$.

Предположим, организация в результате проведенной модернизации не увеличила срок полезного использования объекта, поэтому норма амортизации осталась прежней - 1/40. При этом ежемесячная сумма амортизации с декабря 2008 г. изменится и составит:

$126\,000\text{ руб.} \times 1/40 = 3\,150\text{ руб.} <8>$.

<8> Обратите внимание! Новая (после модернизации) сумма амортизационных отчислений определяется как произведение новой первоначальной (а не остаточной стоимости) на старую норму амортизационных отчислений (если срок полезного использования не изменился). Это правило п. 4 ст. 259 НК РФ.

Таким образом, фактически объект самортизируется за 41 месяц: 7 месяцев до модернизации объекта - с мая по ноябрь 2008 г. (по 2700 руб. в месяц, что составит 18 900 руб. за 7 мес.) + 34 месяца, начиная с декабря 2008 г. (по 3150 руб. в месяц, что составит 107 100 руб.).

Обратите внимание! Если бы организация не применяла 10%-ную амортизационную премию, объект основных средств при тех условиях, что рассмотрены в примере, фактически амортизировался бы также 41 месяц! Проиллюстрируем это на цифрах:

В период с мая по ноябрь 2008 г. (до модернизации):

- ежемесячная сумма амортизации: 3000 руб. $(120\,000\text{ руб.} \times 1/40)$;

- фактически начислено за 7 месяцев: 21 000 руб. $(3\,000\text{ руб.} \times 7\text{ мес.})$.

В период с декабря 2008 г. (после модернизации):

- ежемесячная сумма амортизации: 3500 руб. $(140\,000\text{ руб.} \times 1/40)$;

- остаточная стоимость к 1 декабря 2008 г. : 119 000 руб. $(120\,000\text{ руб.} - 21\,000\text{ руб.} + 20\,000\text{ руб.})$;

Число месяцев, в течение которых объект основных средств полностью самортизируется: $119\,000\text{ руб.} : 3500\text{ руб.} = 34\text{ мес.}$

Смысл амортизационной премии заключается лишь в том, что при ее применении сумма расходов, уменьшающих налоговую базу, в начале срока начисления амортизации будет больше, чем в конце срока. При этом сам срок начисления амортизации не меняется.

Пример 1.13 (продолжение). При проведении модернизации, сумма амортизационной премии (в данном примере 2000 руб.) также отражается по строке 044 Приложения N 2 к листу 02 Декларации.

В итоге в составе косвенных расходов (строка 044) будет отражена только сумма амортизационной премии в размере 14 000 руб. $(12\,000\text{ руб.} + 2\,000\text{ руб.})$.

При этом в строке 400 (справочно) Приложения N 2 к листу 02 отражается вся сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, включая амортизационную премию. В нашем случае - это 36 050 руб., в том числе:

14 000 руб. - амортизационная премия;

22 050 руб. - сумма амортизации за 2008 г. (с мая по ноябрь включительно - 18 900 руб. (7 мес. x 2700 руб.) и за декабрь - 3150 руб.).

Обратите внимание! Есть методологическая проблема по тому, в каком периоде правомерно признать в целях исчисления налога на прибыль затраты на капитальные вложения в размере 10% суммы затрат, осуществленных при модернизации основных средств, - в месяце, следующем за месяцем ввода их в эксплуатацию, или на дату изменения их первоначальной стоимости?

Пунктом 3 ст. 272 НК РФ установлено, что расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные п. 1.1 ст. 259 НК РФ, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с гл. 25 НК РФ приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Минфин России полагает, что расходы в виде 10% суммы затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основных средств (Письмо от 22.01.2008 N 03-03-06/1/29).

В то же время он отмечает некую "двоякость" указанной нормы закона - согласно положениям п. 1.1 ст. 259 и п. 3 ст. 272 НК РФ можно доказывать, что расходы на капитальные вложения в размере до 10% суммы затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, проводимой после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, для целей налогообложения прибыли учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основных средств.

Как поступить - налогоплательщик решает сам. Автору представляется, что наиболее безрисковым вариантом является следование позиции Минфина России, поскольку она исходит из общей концепции начисления амортизации. Тем более, что разница в существующих позициях составляет всего один месяц.

1.5. Учет отдельных видов прочих расходов (статья 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией" НК РФ)

1.5.1. Налоги и сборы, таможенные пошлины и сборы

В состав расходов согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по которым она является налогоплательщиком, за исключением сумм:

- налога на добавленную стоимость и акцизов, предъявленных налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- налога на прибыль;
- платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Основанием для учета подобных расходов являются суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет, независимо от назначения имущества (производственного или непроизводственного назначения) (Письмо Минфина России от 27.03.2006 N 03-03-02/70).

Для ситуации, когда производственное здание находится на реконструкции, Минфин разъяснил, что суммы налога на имущество и земельного налога, начисленного в период реконструкции, учитываются для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 19.12.2006 N 03-03-04/2/261).

Сложности вызывает вопрос о порядке учета в целях налогообложения прибыли сумм налогов, уплачиваемых по объектам непроизводственного назначения (налог на имущество, земельный налог).

Раньше Минфин России считал, что суммы налога на имущество по объектам непроизводственного назначения уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Это следует из указанного выше Письма от 27.03.2006 N 03-03-02/70.

Аналогичной точки зрения Минфин России придерживался и в отношении налога на землю, уплачиваемого по земельным участкам, не используемым в производственной деятельности. В Письме от 19.07.2006 N 03-03-04/1/589 было указано, что такие суммы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Интересно, что всего за месяц до издания этого Письма Минфин России

высказывал совершенно противоположную позицию о том, что суммы земельного налога, уплаченного за период, когда земельный участок фактически не использовался в хозяйственной деятельности организации, не подлежат учету в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на основании п. 49 ст. 270 НК РФ, поскольку данные расходы не отвечают критериям п. 1 ст. 252 НК РФ (Письмо от 16.06.2006 N 03-03-04/3/12).

Внимание! Важная информация! С 2008 г. позиция Минфина России изменилась (или вернулась к прежней?). Теперь она такова: суммы налогов по объектам обслуживающих производств и хозяйств налоговую базу по основной деятельности не уменьшают.

Эта позиция обосновывается следующим.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Расходами признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Объекты непроизводственной сферы, такие как общежития, оздоровительные лагеря и прочие, в целях гл. 25 НК РФ относятся к объектам обслуживающих производств и хозяйств, особенности определения налоговой базы по которым установлены ст. 275.1 НК РФ. Налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

На основании этого Минфин России в Письме от 28.02.2008 N 03-03-05/14 сделал вывод, что расходы в виде сумм земельного налога по земельным участкам, занятым непроизводственными объектами, учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в соответствии с особенностями, предусмотренными ст. 275.1 НК РФ.

По мнению автора, данная позиция Минфина России вполне обоснованна, но все же не однозначна.

Ведь по аналогии можно тогда поставить вопрос об обоснованности учета в расходах по налогу на прибыль и сумм налога на имущество, начисленного по объектам основных средств, занятых в обслуживающих производствах и хозяйствах, и, например, сумм единого социального налога, начисленного на заработную плату работников, занятых в указанной деятельности. Тем не менее в целях минимизации налоговых рисков, представляется целесообразным следовать указанной позиции Минфина России, которую также поддерживает и Федеральная налоговая служба. Ведь, по сути, налоги и сборы являются точно такими же видами прочих расходов, как и любые другие, а поэтому они должны учитываться при исчислении налоговой базы с учетом всех особенностей, установленных гл. 25 НК РФ.

При этом отметим, что методики распределения сумм указанных налогов между видами деятельности (основная деятельность, обслуживающие производства и хозяйства, непроизводственные объекты) на сегодняшний день нет.

В этой связи упомянем о Постановлении Президиума ВАС РФ от 02.10.2007 N 7379/07, в котором ВАС РФ указал, что "согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ налоги и сборы включаются в состав расходов в размерах, отраженных налогоплательщиком в представляемых им налоговых декларациях в качестве подлежащих уплате в соответствующий бюджет". Однако с точки зрения процентного распределения сумм начисленного земельного налога в зависимости от видов осуществляемой деятельности, ситуация судом не рассматривалась.

1.5.2. Лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество

Несмотря на то что лизинговые и арендные платежи учитываются в расходах на основании одного и того же пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, автор рассмотрит их отдельно.

С 1 января 2006 г. пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ дополнен нормой о том, что расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг, учитываются в целях налогообложения.

Внимание! Важная информация! Указанные изменения, внесенные в ст. 264 НК РФ, касающиеся налогового учета лизинговых операций, затрагивают лизингодателей, не амортизирующих лизинговое имущество. В налоговом учете лизингополучателей в связи с внесением этих изменений ничего не изменилось.

По тем договорам, согласно которым балансодержателем передаваемого в лизинг имущества является лизингополучатель, новая редакция пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ позволяет

лизингодателю учитывать расходы на приобретение предмета лизинга в течение срока действия договора лизинга.

Если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ признаются:

- у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ;
- у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Обратите внимание! В пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ речь идет лишь о расходах на приобретение предмета лизинга, т.е. о стоимости имущества, которая указана в договоре купли-продажи между лизингодателем и продавцом имущества.

Возможные расходы лизингодателя на доставку, монтаж и доведение до состояния, в котором лизинговое имущество пригодно для использования, должны быть учтены при формировании первоначальной стоимости предмета лизинга на основании п. 1 ст. 257 НК РФ.

Если такие затраты в соответствии с договором лизинга несет лизингополучатель, то он может учесть их в составе прочих расходов в течение срока действия договора лизинга (Письмо Минфина России от 30.12.2005 N 03-03-04/1473).

При передаче предмета лизинга на баланс лизингополучателя первоначальная стоимость предмета лизинга, сформированная в налоговом учете лизингополучателя, может отличаться от суммы затрат, которую лизингодатель может учесть в расходах на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Разницу могут составлять расходы лизингодателя на доставку, монтаж и доведение до состояния, в котором лизинговое имущество пригодно для использования. Все указанные расходы формируют первоначальную стоимость предмета лизинга. Основание - п. 1 ст. 257 НК РФ. Соответственно, в течение срока действия договора лизинга лизингодатель не вправе учесть такие затраты в составе прочих расходов. Он сможет учесть их лишь по окончании договора.

Пример 1.14. В январе 2008 г. ООО "Альфа" заключило с лизинговой компанией договор лизинга, согласно которому лизингодатель обязуется приобрести и передать ООО "Альфа" полиграфическое оборудование. Стоимость оборудования - 25 000 000 руб.

По условиям договора расходы по доставке и монтажу технологической линии в размере 500 000 руб. несет лизингодатель.

Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя. По окончании договора лизинга лизингополучатель приобретает право собственности на оборудование. Следовательно, в течение срока действия договора лизинга лизингодатель вправе включить в состав прочих расходов только стоимость технологической линии в размере 25 000 000 руб. Затраты на доставку и монтаж оборудования в размере 500 000 руб. будут учтены для целей налогообложения прибыли лишь по окончании договора лизинга.

* * *

В соответствии со ст. 665 ГК РФ на основании договора финансовой аренды (лизинга) предмет лизинга передается лизингополучателю за плату во временное владение и пользование.

Вместе с тем на основании договора лизинга предмет лизинга может быть выкуплен лизингополучателем (ст. 624 ГК РФ и п. 1 ст. 19 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)" (далее - Закон N 164-ФЗ)). В этом случае в общую сумму договора лизинга включается выкупная цена предмета лизинга (п. 1 ст. 28 Закона N 164-ФЗ).

Принимая во внимание то, что договор финансовой аренды (лизинга) является подвидом договора аренды (ст. 625 ГК РФ), к нему применяются общие положения об аренде, не противоречащие установленным правилам о договоре финансовой аренды.

Договор аренды, которым предусмотрен выкуп арендованного имущества, следует рассматривать как смешанный договор, содержащий элементы договора аренды и договора купли-продажи. Данный вывод подтверждается Постановлением Президиума ВАС РФ от 01.03.2005 N 12102/04. Этот вывод применим и к договорам финансовой аренды (лизинга).

Порядок выкупа арендованного имущества установлен ст. 624 ГК РФ. Согласно указанной статье в законе или договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Учитывая, что вышеизложенные положения не противоречат правилам о договоре финансовой аренды (лизинга), предусмотренным ГК РФ и Законом N 164-ФЗ, выкупная цена, полная уплата которой является основанием для перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, должна быть обязательно определена в договоре лизинга или в дополнительном соглашении сторон.

Согласно п. 1 ст. 28 Закона N 164-ФЗ под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят:

- возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Необходимо учитывать, что в соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

Для целей налогообложения прибыли расходы лизингополучателя по уплате выкупной цены предмета лизинга являются расходами на приобретение амортизируемого имущества. Поэтому на основании указанного пункта ст. 270 НК РФ они не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Отнесение стоимости амортизируемого имущества к расходам организации для целей налогообложения осуществляется посредством механизма амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

Таким образом, лизинговый платеж может быть отнесен к прочим расходам только в той части, в которой он уплачивается за получение предмета лизинга во временное владение и пользование. При этом выкупная цена предмета лизинга, уплачиваемая в составе лизинговых платежей, для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов не учитывается.

Суммы, уплачиваемые в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга, до перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (реализации лизингового имущества) следует рассматривать для целей налогового учета у лизингодателя и лизингополучателя как авансовые платежи.

У лизингополучателя приобретение по окончании договора в собственность предмета лизинга отражается как приобретение амортизируемого имущества, если предмет лизинга является амортизируемым имуществом в соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ, либо как материальные расходы, если выкупная цена предмета лизинга менее 20 000 руб.

В соответствии с гражданским законодательством договор лизинга может предусматривать, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после уплаты всей суммы лизинговых платежей без указания в нем выкупной цены (за исключением случаев, когда условие о цене является существенным условием договора купли-продажи). В этом случае для правильного применения положений гл. 25 НК РФ стороны должны заключить дополнительное соглашение о размере выкупной цены в общей сумме договора лизинга и порядке ее выплаты (Письма Минфина России от 05.09.2006 N 03-03-04/1/648, от 04.03.2008 N 03-03-06/1/138).

Обратите внимание! В случае отсутствия в договоре лизинга выкупной цены, велик риск того, что налоговые органы всю сумму лизинговых платежей будут рассматривать как расход, направленный на приобретение права собственности на предмет лизинга, являющийся амортизируемым имуществом, включаемый в первоначальную стоимость амортизируемого имущества после перехода права собственности на него к лизингополучателю (см. Письмо Минфина России от 09.11.2005 N 03-03-04/1/348).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Часто возникает такой вопрос - а можно ли определить символическую выкупную цену, например, в размере 1 руб.?

В соответствии со ст. 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Поэтому, в принципе, стороны договора лизинга вправе определить выкупную цену предмета лизинга в размере 1 руб. Но следует учитывать, что ст. 40 НК РФ, устанавливающая принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, не содержит каких-либо исключений в отношении выкупа предмета лизинга. Поэтому при определении рыночной цены выкупа лизингополучателем предмета лизинга, полученного по договору лизинга, должны учитываться особенности данного вида сделок.

При этом рыночная выкупная цена должна определяться как цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на идентичные (а при их отсутствии - однородные) товары в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (Письмо Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/1/576).

Гражданское законодательство, действительно, не запрещает сторонам договора лизинга установить в договоре любой размер платы за пользование предметом лизинга, а также за выкуп лизингового имущества, т.е. распределить общую сумму договора лизинга между текущими лизинговыми платежами и платой в виде выкупной цены предмета лизинга по своему собственному усмотрению.

Однако обоснованность применения тех или иных цен в рамках договора лизинга для целей налогообложения должна устанавливаться в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ, регламентирующей принципы определения цены товаров, работ или услуг. При этом ст. 40 НК РФ не содержит каких-либо ограничений в отношении порядка определения рыночной цены выкупа предмета лизинга, а также платы в виде лизинговых платежей.

В соответствии с п. 2 ст. 170 ГК РФ притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа сделки, применяются относящиеся к ней правила. При этом пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ установлено, что если обязанность организации по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, взыскание налога производится в судебном порядке.

Таким образом, вопрос правовой квалификации сделки, в том числе договора лизинга, должен рассматриваться в каждом конкретном случае с учетом существа сделки и фактических отношений, возникающих между ее сторонами (Письмо Минфина России от 27.04.2007 N 03-03-05/104 доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 13.07.2007 N ХС-6-02/559@).

* * *

Срок полезного использования предмета лизинга, перешедшего в собственность лизингополучателя, определяется в общем порядке на дату ввода данного имущества в эксплуатацию, с учетом Классификации основных средств.

Минфин России полагает, что на основании п. 12 ст. 259 НК РФ налогоплательщик, выкупивший предмет лизинга, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев), в течение которых данное имущество находилось в его пользовании по договору лизинга (Письмо от 11.07.2006 N 03-03-04/1/573).

* * *

Бывает, что полученное в лизинг имущество начинает использоваться лизингополучателем не сразу. Месяц-два могут уйти, например, на его монтаж и наладку. При этом лизинговые платежи начинают уплачиваться лизингодателю сразу же после получения предмета лизинга. Возникает закономерный вопрос: может ли лизингополучатель учесть в расходах лизинговые платежи, уплаченные за период, когда лизинговое имущество еще не использовалось в его деятельности?

Минфин России считает, что если отсрочка ввода в эксплуатацию полученного в лизинг имущества обусловлена необходимостью доведения его до состояния, пригодного к использованию, то лизинговые платежи по указанному имуществу до ввода его в эксплуатацию могут быть включены в состав расходов для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 07.03.2008 N 03-03-06/1/160).

* * *

При лизинге автомобилей возникает вопрос о порядке учета страховых платежей (страхование от угона и ущерба каско и обязательное страхование ОСАГО) в случае, если автомобиль учитывается на балансе лизингодателя, а по условиям договора обязанности по страхованию возложены на лизингополучателя. Вправе ли организация-лизингополучатель учесть при исчислении налога на прибыль расходы на добровольное страхование от угона и ущерба переданного автомобиля?

Статьей 263 НК РФ перечислены виды расходов на обязательное и добровольное страхование имущества, которые могут быть учтены в целях налогообложения прибыли. К ним относятся, в частности, расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 4 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" объектами имущественного страхования могут быть имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества).

Таким образом, расходы на добровольное страхование от угона и ущерба средств наземного транспорта, взятых в лизинг, могут учитываться в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций на основании пп. 1 п. 1 ст. 263 НК РФ (Письмо Минфина России от 20.02.2008 N 03-03-06/1/119).

* * *

Внимание! Важная информация! Амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга (п. 2 ст. 31 Закона N 164-ФЗ).

Согласно п. 7 ст. 259 НК РФ при начислении амортизации по основным средствам, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации может быть применен специальный коэффициент, но не выше 3. Этой возможностью пользуется налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга). Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Если предметом лизинга является имущественный комплекс, коэффициент ускоренной амортизации, предусмотренный п. 7 ст. 259 НК РФ, может быть применен налогоплательщиком в отношении каждого амортизируемого объекта основных средств, входящего в данный имущественный комплекс, за исключением основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом (Письмо Минфина России от 24.09.2007 N 03-03-06/1/692).

* * *

В тех случаях, когда имущество, переданное в лизинг, по условиям договора лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, арендные (лизинговые) платежи признаются расходом лизингополучателя за вычетом сумм начисленной амортизации и в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Могут возникнуть следующие ситуации:

- размер амортизационных отчислений за отчетный период (месяц) превышает размер лизингового платежа за тот же период;
- размер амортизационных отчислений за отчетный период (месяц) равен нулю.

Если сумма лизингового платежа меньше суммы начисленной амортизации, лизинговый платеж в составе расходов не учитывается.

Если сумма амортизационных начислений равна нулю, т.е. амортизация не начисляется, лизинговый платеж признается расходом в полном размере.

Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 29.03.2006 N 03-03-04/1/305.

Пример 1.15. Организация в марте 2008 г. взяла в лизинг по договору, заключенному на 2 года, легковой автомобиль со сроком полезного использования 50 месяцев и первоначальной стоимостью 800 000 руб. По договору автомобиль учитывается на балансе лизингополучателя. Переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю договором не предусматривается. Лизинговые платежи за весь период его действия составляют 960 000 руб.

Норма амортизации по указанному имуществу применяется с учетом коэффициентов 0,5 и 3 и равна 3% ($1 : 50 \text{ мес.} \times 100\% \times 0,5 \times 3$) (п. п. 7 и 9 ст. 259 НК РФ). Сумма амортизации, учитываемая в расходах, уменьшающих доходы, составляет 24 000 руб. в месяц ($800\,000 \text{ руб.} \times 3\%$).

Лизинговые платежи по договору составляют 40 000 руб. в месяц ($960\,000 \text{ руб.} : 24 \text{ мес.}$). Лизинговые платежи учитываются у лизингополучателя в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, за вычетом сумм начисленной амортизации (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ), т.е. в сумме 16 000 руб. в месяц ($40\,000 \text{ руб.} - 24\,000 \text{ руб.}$).

В случае если сумма амортизации, начисленной по лизинговому имуществу за месяц, превысит размер ежемесячных лизинговых платежей, то лизинговые платежи в составе прочих расходов в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ не учитываются. Что касается амортизационных отчислений, то они учитываются в полном объеме в вышеуказанном порядке.

График лизинговых платежей может предусматривать равномерное перечисление лизинговых платежей в течение всего срока действия договора лизинга. В этом случае величина каждого лизингового платежа одинакова.

Однако многие лизинговые компании с целью максимальной выгоды от сделки, предлагают клиентам рассчитываться по методу уменьшающихся лизинговых платежей, т.е. распределенных во времени неравномерно. Основная сумма платежей уплачивается в первые месяцы пользования предметом лизинга. В такой ситуации каждый последующий лизинговый платеж меньше предыдущего.

В результате может получиться, что в расходах для целей исчисления налога на прибыль лизингополучатель учтет большую величину лизинговых платежей, чем предусмотрено в договоре.

Это может произойти в том случае, если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя. При начислении амортизации по такому имуществу лизингополучатель тем самым учитывает в составе своих расходов определенную часть лизингового платежа, поэтому при начислении лизингового платежа он может признавать в составе прочих расходов лишь оставшуюся часть платежа (за вычетом суммы начисленной амортизации).

Таким образом, суммы включаемых лизингополучателем в расходы лизинговых платежей каждый раз делятся на две составляющие:

- сумму начисленной амортизации;
- разницу между лизинговым платежом и суммой начисленной амортизации.

Если при составлении графика лизинговых платежей применяется метод "уменьшающихся платежей", то в первые месяцы лизинговой сделки лизингополучатель относит на затраты всю сумму лизинговых платежей, уменьшенных на начисленную амортизацию. А в последующие периоды величина лизинговых платежей может быть меньше суммы начисляемой амортизации. Однако лизингополучатель продолжает амортизировать имущество до окончания срока лизинга. Сумму начисленной амортизации следует ежемесячно включать в состав расходов.

Оставшаяся часть лизингового платежа в этот период будет отрицательной величиной. На эту сумму лизингополучатель должен скорректировать величину начисленной амортизации.

Внимание! Важная информация! Уменьшается именно сумма начисленной амортизации, а не величина прочих расходов лизингополучателя.

Лизингополучатель, который указанной корректировки не делает, занижает налоговую базу по налогу на прибыль вследствие того, что общая сумма затрат, которую он отнесет на расходы за весь период действия договора лизинга, превысит общую величину лизинговых платежей, предусмотренную договором.

Пример 1.16. ООО "Альфа" работает по методу начисления. 15 декабря 2007 г. ООО подписало с лизинговой компанией договор лизинга полиграфического оборудования. Срок действия договора - 1 год. Расчеты осуществляются в соответствии с графиком лизинговых платежей, исходя из общей суммы 1960 000 руб. (без учета НДС). Размер и периодичность уплаты лизинговых платежей представлены в графе 2 приведенной ниже таблицы.

Период в 2008 г.	Сумма лизингового платежа, руб.	Сумма амортизации, включаемая в расходы, руб.	Сумма лизингового платежа, включаемая в прочие расходы за минусом начисленной амортизации, руб. (гр. 2 - гр. 3)	Итого учтено в расходах, руб. (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
Январь	270 000	100 000	170 000	270 000
Февраль	210 000	100 000	110 000	210 000
Март	200 000	100 000	100 000	200 000
Апрель	190 000	100 000	90 000	190 000
Май	180 000	100 000	80 000	180 000
Июнь	170 000	100 000	70 000	170 000
Июль	160 000	100 000	60 000	160 000
Август	150 000	100 000	50 000	150 000
Сентябрь	140 000	100 000	40 000	140 000
Октябрь	120 000	100 000	20 000	120 000
Ноябрь	90 000	90 000	0	90 000
Декабрь	80 000	80 000	0	80 000
Итого	1 960 000	1 170 000	790 000	1 960 000

По условиям договора предмет лизинга учитывается на балансе ООО "Альфа" (лизингополучателя). Первоначальная стоимость предмета лизинга в налоговом учете лизингополучателя равна 1200 000 руб.

ООО "Альфа" записало в учетной политике для целей налогообложения, что амортизация по всем основным средствам, в том числе принятым в лизинг, начисляется линейным методом. Причем по лизинговому имуществу к норме амортизации применяется повышающий коэффициент 3.

Срок полезного использования полиграфического оборудования, полученного от лизинговой компании, составляет 36 месяцев.

Имущество было введено в эксплуатацию 20 декабря 2007 г. Следовательно, с января 2008 г. ООО "Альфа" начинает начислять по нему амортизацию. Сумма ежемесячно начисляемой амортизации: $1200\ 000\ \text{руб.} : 36\ \text{мес.} \times 3 = 100\ 000\ \text{руб.}$

На указанную величину ООО "Альфа" должно уменьшать сумму лизингового платежа, учитываемого в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. За период с января по октябрь разница между ежемесячным лизинговым платежом и начисленной амортизацией будет положительной. А в ноябре и декабре сумма начисленной амортизации превысит величину предусмотренного графиком лизингового платежа (на 10 000 и 20 000 руб. соответственно). Отрицательная разница уменьшит величину начисленной амортизации. Если ее не учитывать, то общая сумма затрат, признанных лизингополучателем по договору, составит не 1960 000 руб., а 1990 000 руб.

* * *

Для документального подтверждения расходов в виде арендных (лизинговых) платежей необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе договор аренды (лизинга), заключенный в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ, акт приемки-передачи арендованного (принятого в лизинг) имущества, документы, подтверждающие оплату арендных (лизинговых) платежей.

При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей документального подтверждения расходов в виде арендных (лизинговых) платежей, если иное не вытекает из условий сделки, не требуется (Письма Минфина России от 09.11.2006 N 03-03-04/1/742, от 14.01.2008 N 03-03-06/1/3).

1.5.3. Арендные платежи за принятое в аренду имущество

Согласно пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, учитываются арендные платежи.

Отметим, что с 2007 г. законодателем включено уточнение о принятии в расходы арендных (лизинговых) платежей за принятое в аренду (лизинг) имущество, включая земельные участки. Исходя из смысла указанной поправки, арендные платежи за принятые в аренду земельные участки могут иметь место в расходах с 2007 г. в случае, если земельный участок находится в частной собственности. Если же земельный участок находится в государственной или муниципальной собственности, то в этом случае могут уплачиваться арендные платежи, которые представляют собой форму взимания земельного налога.

Любой обоснованный расход налогоплательщика должен быть подтвержден документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, исходя из требований ст. 252 НК РФ. Это правило распространяется, в том числе, на договоры, в соответствии с которыми налогоплательщик осуществляет расходы.

При заключении договора аренды нужно помнить, что в ряде случаев законодательством РФ предусмотрена обязательная государственная регистрация договора аренды.

В соответствии с п. 2 ст. 651 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Как следует из ст. 2 Федерального закона от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", государственная регистрация является юридическим актом признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с Гражданским кодексом РФ и единственным доказательством существования зарегистрированного права. При этом гражданским законодательством не предусмотрено, что отсутствие надлежащей регистрации, предусмотренной Законом N 122-ФЗ, делает договор аренды недействительным или незаключенным. Таким образом, законодательное закрепление обязательной государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним определяет только права и обязанности сторон по договору и имеет не связанные с вопросами налогообложения цели.

Таким образом, отсутствие государственной регистрации прав по договорам аренды не должно влиять на порядок учета сумм арендной платы при исчислении налога на прибыль организаций.

Но нужно учитывать, что согласно п. 1 ст. 252 НК РФ полученные доходы могут быть уменьшены на сумму документально подтвержденных затрат, под которыми понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Установленный п. 2 ст. 9 Закона "О бухгалтерском учете" порядок оформления первичных учетных документов предусматривает указание на содержание хозяйственной операции, определяемой условиями заключенных между сторонами договоров.

Таким образом, расходы по не заключенным в установленном порядке договорам не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как не соответствующие условиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ. Такова позиция Минфина России.

Если договор аренды прошел государственную регистрацию, то расходы организации на оплату аренды учитываются в целях налогообложения только с момента такой регистрации.

Если в соответствии с п. 2 ст. 425 ГК РФ условия договора распространены на период с момента передачи объекта аренды потенциальному арендатору, то арендные платежи по зарегистрированному или находящемуся на государственной регистрации договору принимаются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль с момента получения объекта в пользование (Письмо Минфина России от 12.07.2006 N 03-03-04/2/172).

Таким образом, исходя из позиции Минфина России, налогоплательщик не вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль на суммы уплаченной им арендной платы, если договор аренды, заключенный на срок более одного года, не прошел государственную регистрацию. Противоположную точку зрения налогоплательщику, очевидно, придется доказывать в суде.

В этой связи нельзя не отметить, что позиция Минфина России и налоговых органов расходится со сложившейся арбитражной практикой. По мнению арбитражных судов, расходы налогоплательщика по внесению арендной платы за недвижимое имущество, используемое в процессе производства, могут быть включены в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ независимо от того, прошел ли договор аренды государственную регистрацию.

Например, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 27.09.2006 N Ф03-А73/06-2/3152 суд счел, что отсутствие государственной регистрации договора аренды не может служить основанием для исключения арендной платы, уплаченной налогоплательщиком, из расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, поскольку эти расходы учитываются в целях налогообложения вне зависимости от оснований и правомерности такого пользования. Суд отметил, что нарушение норм гражданского законодательства влияет на налогообложение лишь в случаях, специально предусмотренных законодательством. Если налоговая норма не обуславливает применение содержащегося в ней правила соблюдением норм гражданского законодательства, это правило должно применяться вне зависимости от того, соблюдены нормы гражданского законодательства или нет. Поскольку затраты учитываются при наличии документов, оформленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, подтверждающих понесенные налогоплательщиком расходы, НК РФ не ставит в зависимость учет затрат от оснований и правомерности пользования помещением. Эти расходы учитываются в целях налогообложения вне зависимости от оснований и правомерности такого пользования. Если имущество, переданное налогоплательщику на основании договора аренды, используется им в производственных целях и факт перечисления арендной платы подтвержден, налогоплательщик имеет право отнести осуществленные затраты к прочим расходам, предусмотренным ст. 264 НК РФ.

Аналогичный вывод содержится также в Постановлениях ФАС Московского округа от 21.01.2008 N КА-А40/10158-07, от 18.11.2004 N КА-А40/10400-04, Поволжского округа от 08.06.2006 N А55-25816/2005, от 03.05.2005 N А55-14674/2004-41, Северо-Западного округа от 21.04.2006 N А56-24327/2005, от 14.06.2007 N А05-12472/2006-1 и других.

Среди судебной практики автор выделит Определение ВАС РФ от 15.10.2007 N 12342/07, в котором коллегия судей ВАС РФ, рассмотрев заявление о пересмотре судебных актов в порядке надзора и обсудив изложенные в нем доводы, а также выводы судебных инстанций, не усмотрела оснований для передачи дела в Президиум ВАС РФ. По мнению ВАС РФ, суды совершенно справедливо не согласились с доводом налогового органа о неправомерности включения арендных платежей в расходы ввиду отсутствия государственной регистрации договоров аренды и пришли к выводу об обоснованном включении обществом сумм арендных платежей в прочие расходы при исчислении налога на прибыль на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, поскольку налоговым законодательством учет арендных платежей в расходах не связывается с наличием государственной регистрации договора аренды.

* * *

Еще один часто задаваемый вопрос: правомерно ли учесть затраты организации в виде арендных платежей за арендуемый земельный участок в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль до государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества, находящегося на таком арендуемом земельном участке?

Согласно п. 1 ст. 130 ГК РФ к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

Пунктом 2 ст. 609 ГК РФ установлено, что договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом.

Таким образом, обязательным условием учета расходов в виде арендных платежей за арендуемый земельный участок по договору аренды в составе расходов для целей налогообложения прибыли является государственная регистрация такого договора.

Что касается государственной регистрации недвижимого имущества, находящегося на таком арендуемом земельном участке, то она не влияет на налоговый учет расходов в виде арендных платежей за арендуемый земельный участок (Письмо Минфина России от 06.03.2008 N 03-03-06/1/152).

* * *

Еще один дискуссионный вопрос: принимаются ли в целях налогообложения расходы по аренде жилых помещений, используемых под офис?

Согласно п. 3 ст. 288 ГК РФ размещение в жилых домах промышленных производств не допускается. Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций допускается только после перевода такого помещения в нежилое.

Статья 17 ЖК РФ также определяет, что жилое помещение предназначено для проживания граждан. Допускается использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности или индивидуальной предпринимательской деятельности проживающими в нем на законных основаниях гражданами, если это не нарушает права и законные интересы других граждан, а также требования, которым должно отвечать жилое помещение.

Таким образом, гражданское и жилищное законодательство не допускает не только использование жилого помещения юридическим лицом в предпринимательских целях, но и саму сдачу в аренду жилого помещения для иных целей, кроме как для проживания.

Поэтому расходы юридического лица по аренде жилого помещения, используемого в качестве офиса, не уменьшают его налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Об этом Минфин России сообщил в Письме от 14.02.2008 N 03-03-06/1/93.

* * *

Если организация, арендующая недвижимое имущество, компенсирует арендодателю сверх арендной платы стоимость фактически потребленных коммунальных услуг (например, электроэнергии), то она не имеет права заявлять к вычету суммы НДС, входящие в компенсируемые расходы.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! А может ли арендатор учесть сумму НДС, входящую в компенсируемые расходы, в составе затрат, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль?

Минфин России в Письме от 27.12.2007 N 03-03-06/1/895 отметил, что если в соответствии с договором аренды коммунальные услуги в стоимость услуг по аренде помещения не включаются, а возмещаются арендатором отдельно, суммы НДС по оплаченным арендатором счетам за потребленные в рамках договора аренды коммунальные услуги не учитываются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

* * *

Как арендатор должен документально подтверждать расходы по аренде?

В зависимости от условий договора аренды, помимо арендных платежей, арендатор может возмещать арендодателю расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей, услуг связи, содержанием арендуемых помещений, их охраной и т.п.

Если договором аренды предусмотрена обязанность арендатора по оплате фактически потребленных коммунальных услуг и услуг связи, то арендатор учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым им в своей деятельности.

Указанные расходы должны быть документально подтверждены на основе счетов, выставленных арендодателю организацией, оказывающей соответствующие услуги (энергоснабжающей организацией или оператором связи), и отражающих фактическую стоимость потребленных услуг. Об этом Минфин России сообщил в Письме от 30.01.2008 N 03-03-06/2/9.

Внимание! Важная информация! Для минимизации налоговых рисков арендатор, если он возмещает арендодателю коммунальные и иные платежи, для обоснования учета расходов в целях налогообложения должен иметь копии счетов, выставленных арендодателю,

Если у арендодателя достаточно большое количество арендаторов, а, значит, коммунальные и иные платежи ему предъявляются в целом по объекту, понятно, что копии счетов для всех арендаторов представить будет затруднительно. В этом случае, по мнению автора, достаточно будет к счету на оплату возмещаемых коммунальных платежей, выставляемому арендатору, приложить соответствующий расчет, обосновывающий предъявленную к оплате сумму (как правило, такие расчеты делаются пропорционально занимаемым площадям, но в принципе может применяться и любой другой механизм).

1.5.4. Расходы на приобретение права на земельные участки

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) не подлежат амортизации.

Отсутствие до 2007 г. в гл. 25 НК РФ норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации делало невозможным уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на соответствующие суммы. Такую позицию занимал Минфин России (см., например, Письмо Минфина России от 17.02.2006 N 03-03-04/1/126).

Высший Арбитражный Суд РФ полностью поддержал данную позицию. В Постановлении от 14.03.2006 N 14231/05 суд указал, что отнесение земли к объектам, не подлежащим амортизации, означает использование земельных участков без уменьшения их стоимости и потребительских свойств на протяжении всего срока эксплуатации. То есть стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию. Следовательно, оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам, в составе которых учтены иные расходы собственников земли, землевладельцев и землепользователей, не имеется.

Изложенная позиция распространяется на периоды 2002 - 2006 гг.

С 2007 г. ситуация изменилась, поскольку в гл. 25 НК РФ была введена новая ст. 264.1 "Расходы на приобретение права на земельные участки", нормы которой распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

В соответствии с п. 1 ст. 264.1 НК РФ в целях налогообложения прибыли расходами на приобретение права на земельные участки признаются расходы на приобретение земельных участков из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, на которых находятся здания, строения, сооружения или которые приобретаются для целей капитального строительства объектов основных средств на этих участках.

Обратите внимание! Возможность учесть в расходах затраты на приобретение права на земельные участки распространяется на налогоплательщиков, которые заключили договоры на приобретение земельных участков в период с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2011 г. (п. 5 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2006 N 268-ФЗ).

Автор полагает, что в контексте ст. 264.1 НК РФ речь идет о дате заключения договора, независимо от даты государственной регистрации прав. Соответственно, организация не может учесть в целях налогообложения расходы на приобретение прав на земельные участки, если дата заключения договора приходится на период до 1 января 2007 г.

Расходы можно учесть в целях налогообложения прибыли при соблюдении двух условий.

Во-первых, в расходах учитываются затраты по приобретению не любых земельных участков, а только из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности.

Во-вторых, на приобретаемых земельных участках уже должны находиться здания, строения, сооружения либо участки должны приобретаться для целей капитального строительства объектов основных средств.

Приобретение прав на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, осуществляется согласно ст. 36 ЗК РФ.

Предоставление земельных участков для строительства из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, осуществляется согласно ст. 30 ЗК РФ с проведением работ по их формированию:

- 1) без предварительного согласования мест размещения объектов;
- 2) с предварительным согласованием мест размещения объектов.

Расходы на приобретение права на данные земельные участки включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в следующем порядке.

По выбору налогоплательщика сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного (налогового) периода одним из двух способов:

1) равномерно в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно и не должен быть менее пяти лет

либо

2) в расходах отчетного (налогового) периода признается сумма в размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего налогового периода, исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ. Признание в расходах осуществляется до тех пор, пока в расходах не будет учтена вся сумма понесенных затрат, если иное не предусмотрено ст. 264.1 НК РФ. При расчете размера затрат, которые можно учесть в расходах текущего периода, налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов указанного налогового периода на приобретение права на земельные участки.

Внимание! Важная информация! Порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки должен быть определен в учетной политике для целей налогообложения.

Рассмотрим применение каждого из способов признания расходов на конкретном примере.

Пример 1.17. ООО "Альфа" 29 января 2007 г. заключило договор с Мэрией г. Москвы на приобретение земельного участка площадью 14 000 кв. м. На указанном участке расположены производственные здания, принадлежащие ООО "Альфа". Стоимость приобретения земельного участка в собственность - 61,2 млн руб. Документы на государственную регистрацию сделки поданы 15 марта 2007 г.

Вариант 1. ООО "Альфа" в учетной политике установило, что расходы на приобретение права на земельные участки признаются в целях налогообложения равномерно в течение 6 лет.

ООО "Альфа" уплачивает налог на прибыль ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли.

В этом случае годовая сумма расходов (12 месяцев) составит 10,2 млн руб., а ежемесячно признаваемая сумма расходов - 850 000 руб.

ООО "Альфа" имеет право, начиная с марта 2007 г., учитывать в расходах по 850 000 руб. ежемесячно. Таким образом, расходы на приобретение права на земельный участок будут уменьшать налоговую базу в период с марта 2007 г. по февраль 2013 г. включительно.

Если бы ООО "Альфа" уплачивало налог на прибыль и отчитывалось ежеквартально, то квартальная сумма признаваемых расходов составила бы 2 550 000 руб. Отметим, что это не меняет общую сумму расходов, принимаемых в уменьшение налоговой базы.

Обратите внимание! Расходы на приобретение права на земельный участок учитываются в уменьшение налоговой базы независимо от финансового результата работы организации.

Очевидным недостатком варианта 1 является длительный срок списания расходов: минимум 5 лет. Формальный недостаток данного варианта будет описан чуть ниже.

Вариант 2. ООО "Альфа" в учетной политике установило, что расходы на приобретение права на земельные участки признаются в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% налоговой базы предыдущего налогового периода.

Вариант 2а (все годы прибыльные). Прибыль ООО "Альфа" за 2006 г. составила 70 млн руб., в 2007 г. получена прибыль в размере 50 млн руб., в 2008 г. (условно) будет получена прибыль 160 млн руб.

В этом случае сумма, которая может быть учтена в расходах в 2007 г., зависит от финансового результата предыдущего, 2006 г.

В 2006 г. получена прибыль 70 млн руб., следовательно, предельная сумма, которая может быть учтена в расходах в 2007 г. составляет 21 млн руб. (70 млн х 30%). То есть в 2007 г. в расходах можно учесть только 21 млн руб. Остаток в сумме 40,2 млн руб. переносится на 2008 г.

В 2007 г. получена прибыль 50 млн руб. Для определения "норматива" списания затрат в 2008 г. необходимо взять налоговую базу 2007 г. без учета суммы расходов на приобретение земельных участков, списанных в 2007 г. Таким образом, "расчетная" налоговая база 2007 г. составит: $50 \text{ млн} + 21 \text{ млн} = 71 \text{ млн руб.}$ Тогда норматив списания составит 21,3 млн руб. ($71 \text{ млн} \times 30\%$). Поэтому в 2008 г. ООО "Альфа" может в целях налогообложения учесть расходы, связанные с приобретением земельного участка, в сумме 21,3 млн руб. В результате несписанная сумма расходов составит к 1 января 2009 г. 18,9 млн руб. ($61,2 - 21 - 21,3$).

В 2008 г. получена прибыль 160 млн руб. Прodelав аналогичные расчеты, мы получим "расчетную" налоговую базу 2008 г., которая составит 181,3 млн руб. ($160 + 21,3$). Норматив списания расходов в 2009 г. составит 54,39 млн руб. ($181,3 \times 30\%$). В итоге, в целях налогообложения в 2009 г. может быть учтена вся оставшаяся сумма затрат в размере 18,9 млн руб.

Таким образом, затраты на приобретение участка будут учтены в целях налогообложения прибыли всего за три года.

Обратите внимание! При использовании варианта 2 НК РФ не предъявляет требований по равномерному списанию расходов. Сумма списания зависит от норматива списания расходов и даты, когда расходы по данному земельному участку начинают признаваться в расходах. Распределять их равномерно в течение налогового периода необходимости нет - это не предусмотрено пп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ.

В примере 1.17 (вариант 2а) ООО "Альфа" имеет право уже в I квартале 2007 г. учесть в расходах 21 млн руб.

Вариант 2б (не все годы прибыльные). В 2006 г. получена прибыль 70 млн руб., следовательно, в 2007 г. можно учесть в расходах 21 млн руб. ($70 \text{ млн} \times 30\%$). Остаток на 1 января 2008 г. - 40,2 млн руб.

В 2007 г. получен убыток 22 млн руб. "Расчетная" налоговая база в этом случае будет отрицательной: $-1 \text{ млн руб.} (-22 \text{ млн руб.} + 21 \text{ млн руб.})$. Согласно п. 8 ст. 274 НК РФ в случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток - отрицательная разница между доходами и расходами, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ, налоговая база в данном отчетном (налоговом) периоде признается равной нулю.

Поэтому в 2008 г. ООО "Альфа" не может учитывать расходы, связанные с приобретением земельного участка. Соответственно, несписанная сумма расходов составит к 1 января 2009 г. все те же 40,2 млн руб.

В 2008 г. получена прибыль 160 млн руб. При ее формировании не учитывались расходы, связанные с приобретением прав на земельные участки. Следовательно, норматив для списания расходов в 2009 г. составляет 48 млн руб. ($160 \text{ млн} \times 30\%$). Таким образом, в 2009 г. в расходах может быть учтена вся оставшаяся сумма в размере 40,2 млн руб.

Обратите внимание! При варианте 2б интересная ситуация возникает, когда сумма полученного в предыдущем налоговом периоде убытка меньше суммы затрат на приобретение земли, учтенных при формировании налоговой базы предыдущего налогового периода.

Например, в 2007 г. получен убыток 15 млн руб. А сумма затрат на приобретение земли, учтенная в расходах в 2007 г., - 21 млн руб. Тогда "расчетная" налоговая база составит 6 млн руб. ($-15 \text{ млн руб.} + 21 \text{ млн руб.}$), поэтому в 2008 г. ООО "Альфа" сможет учесть в расходах сумму в размере 1,8 млн руб. ($6 \text{ млн руб.} \times 30\%$).

Таким образом, получение убытка в предыдущем налоговом периоде совсем не обязательно приводит к невозможности учета затрат на приобретение земли в текущем периоде.

Итак, при выборе варианта 2 сумма затрат на приобретение права на земельный участок, принимаемая в уменьшение налоговой базы текущего года, зависит от финансового результата работы организации в предыдущем году.

Очевидным плюсом вариантов 2а и 2б является возможность учесть расходы гораздо быстрее, чем при варианте 1, конечно, при условии получения хороших финансовых результатов. Недостаток данного варианта будет описан чуть ниже.

По условиям примера 1.17 ООО "Альфа" и при варианте 2а, и при варианте 2б все расходы учтет в течение 3-х лет (2007 - 2009 гг.). Однако нужно понимать, что на практике, в зависимости от конкретных результатов деятельности организации, процесс списания расходов может растянуться и на 5, и на 10, и даже на большее количество лет.

Таким образом, при втором варианте расходы могут быть списаны как за один квартал (при значительной сумме прибыли предыдущего года), так и за десятки лет (при постоянном получении убытков, при незначительных суммах прибыли и т.п.). Например, в условиях примера 1.17, если бы величина прибыли за 2006 г. составила 210 млн руб., норматив списания расходов на 2007 г. был

бы равен 63 млн руб. Соответственно, организация получила бы возможность учесть в расходах всю сумму 61,2 млн руб. уже в первом квартале 2007 г.

Если земельные участки приобретаются на условиях рассрочки платежа, срок которой превышает 5 лет, расходы признаются расходами отчетного (налогового) периода равномерно в течение срока, установленного договором.

Обратите внимание! Сумма расходов на приобретение права на земельные участки подлежит включению в состав прочих расходов с момента документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права.

В целях ст. 264.1 НК РФ под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

* * *

Расходами на приобретение права на земельные участки признаются также расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды.

Такие расходы признаются в налоговом учете в порядке, аналогичном тому, который описан выше в отношении затрат по приобретению участков в собственность.

Если договор аренды земельного участка, в соответствии с законодательством Российской Федерации, не подлежит государственной регистрации, то расходы на приобретение права на заключение такого договора аренды признаются расходами равномерно в течение срока действия этого договора аренды.

* * *

Статьей 264.1 НК РФ предусмотрены особые правила определения финансового результата при реализации земельных участков, расходы на приобретение которых учитывались организацией в порядке, предусмотренном этой же ст. 264.1 НК РФ.

Пунктом 5 ст. 264.1 НК РФ определено, что при реализации земельного участка и (выделено авт.) зданий (строений, сооружений), находящихся на нем, прибыль (убыток) определяется в следующем порядке:

1) прибыль (убыток) от реализации зданий (строений, сооружений) принимается для целей налогообложения в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;

2) прибыль (убыток) от реализации права на земельный участок определяется как разница между ценой реализации и не возмещенными налогоплательщику затратами, связанными с приобретением права на этот участок. Под не возмещенными затратами понимается разница между затратами налогоплательщика на приобретение права на земельный участок и суммой расходов, учтенных для целей налогообложения до момента реализации указанного права;

3) убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, установленного в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ, и фактического срока владения этим участком.

Проанализируем текст, содержащийся в п. 5 ст. 264.1 НК РФ.

Интересно, что союз "и" формально означает одновременную реализацию как земельного участка, так и зданий (строений, сооружений), находящихся на нем. В подтверждение этой мысли законодателем отдельно, в пп. 1 и 2 п. 5 ст. 264.1, расписан порядок признания финансовых результатов по зданиям, строениям, сооружениям (т.е. фактически по основным средствам) и по земельному участку.

Для определения прибыли (убытка) от реализации зданий (строений, сооружений) необходимо руководствоваться общими правилами гл. 25 НК РФ (а именно ст. 268 НК РФ, которая предусматривает особый порядок учета убытка от реализации амортизируемого имущества - равномерно в течение срока, который определяется как "разница между сроком полезного использования и фактическим сроком эксплуатации до момента реализации амортизируемого имущества").

Для определения прибыли (убытка) от реализации права на земельный участок закладывается аналогичный принцип (см. приведенную ниже таблицу).

Показатель	Реализация зданий (строений, сооружений), при условии, что они являются амортизируемым имуществом (ст. 268 НК РФ)	Реализация прав на земельный участок (ст. 264.1 НК РФ)
Определение убытка	Цена приобретения (создания) имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией больше выручки от его реализации	Разница [отрицательная - прим. авт.] между ценой реализации и невозмещенными затратами, связанными с приобретением права на этот участок
Как включается в расходы	Равными долями	Равными долями
По какой статье отражаются расходы	Прочие расходы	Прочие расходы
Период включения убытка в расходы	В течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации	В течение срока, установленного в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ, и фактического срока владения этим участком

Автор в предыдущем издании книги <9> обращал внимание, что исходя из прямого прочтения нормы п. 5 ст. 264.1 НК РФ, "вырисовывался" формальный подвох для тех организаций, которые выбрали первый вариант учета расходов на приобретение прав на земельные участки (равномерно в течение самостоятельно установленного срока, но не менее 5 лет). По логике построения фразы подразумевалось (по мнению автора), что законодатель имел в виду разницу между сроком, установленным налогоплательщиком (не менее 5 лет), и фактическим сроком владения участком. Но слово "разница" в НК РФ отсутствует!

<9> Новоселов К.В. "Налог на прибыль 2007", Москва, издательство "АйСи Групп", 2007.

А для организаций, выбравших второй вариант учета расходов (через 30% налоговой базы предыдущего периода), из анализа различных подпунктов п. 5 ст. 264.1 НК РФ можно было сделать противоречивые выводы.

С одной стороны, пп. 2 предусмотрено определение убытка от реализации права на земельный участок для всех налогоплательщиков (пока речь о его признании в расходах не ведем!), независимо от выбранного варианта учета расходов. С другой стороны, пп. 3 предусмотрен учет убытка в течение разницы (автор считал отсутствие этого слова в тексте НК РФ технической ошибкой) между сроками. Но при выборе второго варианта учета расходов срок списания отсутствует! Законодателем прямо указывается: "...в течение срока, установленного в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ...". А срок устанавливается только при выборе первого варианта.

Это означало (по мнению автора), что налогоплательщик, выбравший второй вариант учета расходов, не мог учесть в целях налогообложения убыток от реализации права на земельный участок, скорее всего, в связи с определенной логикой - раз налогоплательщик уверен в своих финансовых результатах, выбирая списание расходов в зависимости от полученной прибыли, то нет необходимости давать ему право учитывать убыток от реализации.

Предположив, что возможно, автор ошибается (нет предела совершенству), мы оказались правы. Минфин России предложил свой вариант прочтения данной нормы п. 5 ст. 264.1 НК РФ.

В Письме от 08.05.2007 N 03-03-05/111 (доведено до налоговых органов Письмом ФНС России от 13.07.2007 N ХС-6-02/558@) он изложил следующее.

"Подпунктом 3 пункта 5 статьи 264.1 Кодекса предусмотрено, что убыток от реализации права на земельный участок включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями:

- в течение срока, установленного в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 указанной статьи;
- фактического срока владения этим участком.

Таким образом, согласно положениям статьи 264.1 Кодекса списание убытка налогоплательщиками, которые самостоятельно определили срок признания расходов на приобретение права на земельный участок, может быть произведено равномерно в течение

периодов, указанных в подпункте 1 пункта 3 данной статьи 264.1, т.е. в течение 5 лет, либо срока, самостоятельно установленного налогоплательщиком для признания расходов на приобретение права на земельные участки, если такой срок превышает 5 лет.

Налогоплательщиками, которые самостоятельно не определяли срок признания расходов на приобретение права на земельные участки и признают такие расходы в размере, не превышающем 30 процентов налоговой базы предыдущего налогового периода, списание убытка производится равномерно в течение фактического срока владения этим участком".

Автор позволит себе несколько комментариев относительно указанной позиции.

1. Минфин фактически разделил единое предложение, содержащееся в пп. 3 п. 5 ст. 264.1 НК РФ, на два самостоятельных абзаца, что из буквального прочтения НК РФ совсем не следует. И получилось, что первая часть предложения относится к организациям, выбравшим 1-й вариант учета расходов, а вторая - к тем, кто выбрал 2-й вариант.

2. Для тех налогоплательщиков, которые самостоятельно определили срок признания расходов (это 1-й вариант учета расходов), не совсем ясно, в течение какого времени признается убыток - в течение общего выбранного срока (например, 5 лет) или в течение еще 5 лет с момента продажи земельного участка с убытком?

3. Под теми налогоплательщиками, которые самостоятельно не определяли срок признания расходов, по всей видимости, подразумеваются налогоплательщики, выбравшие 2-й вариант учета расходов. При этом непонятно, что имеется в виду под термином "не определяли" - не определяли, потому что не захотели или не имели права самостоятельно определить?

В этой связи уместно вспомнить Письмо Минфина России от 14.02.2007 N 03-03-06/1/95, в котором было указано, что "...если организация в течение нескольких лет имеет стабильную и высокую прибыль, она может воспользоваться предоставленным ей правом и направить 30% налогооблагаемой прибыли на покрытие расходов, связанных с приобретением земельных участков. При этом она должна в учетной политике для целей налогообложения отразить, в течение какого срока будут погашены эти расходы", с которым автор позволил также не согласиться.

Итак, подведем итоги с учетом текущей позиции Минфина России.

Для организаций, выбравших 1-й вариант учета расходов (равномерно в течение самостоятельно установленного срока, но не менее 5 лет), убыток признается в течение указанных периодов (см. пример 1.18).

Пример 1.18 (для 1-го варианта). Организация приобрела земельный участок в январе 2008 г., и в этом же месяце подала документы на государственную регистрацию права. Срок списания затрат в учетной политике установлен 5 лет.

Если организация не будет продавать земельный участок, то в расходах затраты на его приобретение будут учитываться равномерно в течение 2008 - 2012 гг.

Предположим, через 2 года (в январе 2010 г.) участок будет продан с неким убытком. И здесь мы споткнемся на очередной "неясности": в течение какого срока включить убыток в расходы - 3-х лет (т.е. оставшегося срока, 2010 - 2012 гг.) или в течение еще последующих 5 лет (т.е. 2010 - 2014 гг.)? Ясности приведенное выше разъяснение Минфина России не вносит.

По мнению автора, необходимо ориентироваться на то, что убыток будет включаться в прочие расходы в течение срока, который был установлен, т.е. 5 лет. Отметим, что это самый безрисковый вариант, хотя и не имеющий особого экономического смысла. Фактически эта позиция подтверждена более поздним разъяснением Минфина, о котором мы скажем в следующем примере.

Для организаций, выбравших второй вариант учета расходов, убыток признается в течение срока фактического владения земельным участком (см. пример 1.19).

Пример 1.19 (для 2-го варианта). Организация приобрела земельный участок в январе 2008 г., и в этом же месяце подала документы на государственную регистрацию права. Расходы списываются по 2-му варианту (исходя из ограничения в 30% налогооблагаемой прибыли предыдущего периода).

Предположим, через 2 года (в январе 2010 г.) участок будет продан с неким убытком. В таком случае убыток включается в расходы в течение фактического срока владения этим участком.

И здесь мы также сталкиваемся с проблемой - ведь к моменту продажи организация уже перестала владеть участком.

Решить эту проблему нам "помогает" новое разъяснение Минфина России, данное в Письме от 31.10.2007 N 03-03-06/1/752. В нем указано, что списание убытка от реализации права на земельный участок производится в течение указанных выше периодов, начиная с отчетного (налогового) периода, в котором получен этот убыток.

Поэтому в нашем примере организация будет включать убыток в расходы в течение 2-х лет (2010, 2011 гг.). Получается - чем больше организация фактически владеет земельным участком, тем дольше убыток будет включаться в расходы. Конечно, такой подход еще больше лишен экономического смысла, ведь с учетом течения времени владения земельным участком сумма возможного убытка от его реализации будет только меньше, при этом убыток будет включаться в расходы дольше.

Есть еще один интересный вопрос, связанный с учетом затрат на землю: может ли организация, выбравшая в 2007 г. какой-либо из вариантов учета расходов (первый или второй), при формировании учетной политики на 2008 г. и позднее выбрать иной вариант?

Запрета на это в НК РФ нет. Однако, по мнению автора, расходы на приобретение прав на конкретный участок должны в течение всего срока признаваться по тем правилам, которые были установлены в учетной политике на момент начала признания таких расходов в целях налогообложения.

Также в учетной политике для организаций, выбирающих второй вариант учета расходов, по мнению автора, следует предусмотреть механизм распределения величины норматива между приобретаемыми земельными участками. Это потребуется для того, чтобы, во-первых, вести налоговый учет по каждому земельному участку, определяя несписанную часть расходов, а во-вторых, корректно определить финансовый результат в случае его продажи.

Такой механизм, по мнению автора, должен быть основан на применении экономически обоснованных показателей (например, исходя из площади земельного участка, исходя из средневзвешенной стоимости гектара земли и т.п.).

1.5.5. Затраты, связанные с содержанием объектов общественного питания: прочие расходы или обслуживающие производства и хозяйства?

В пп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ с 1 января 2006 г. установлено, что расходы, связанные с содержанием объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи), могут учитываться в составе прочих расходов, но только если подобные расходы не учитываются в соответствии со ст. 275.1 НК РФ.

Это означает, что по ст. 264 НК РФ организация может учесть указанные расходы только в том случае, если объект общественного питания не имеет доходов от своей деятельности. В противном случае налоговая база по деятельности такого объекта начиная с 2006 г. должна определяться в порядке, предусмотренном ст. 275.1 НК РФ.

По мнению Минфина России, кафе, бары, столовые могут быть отнесены в состав объектов, признаваемых обслуживающими производствами и хозяйствами, и, следовательно, налоговый учет по их деятельности должен вестись отдельно (Письмо от 22.09.2006 N 03-03-04/1/669).

Напомним, что налогоплательщики, в состав которых входят любые (даже территориально не обособленные) подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, осуществляющих реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам, налоговую базу по указанной деятельности определяют отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности в порядке, установленном ст. 275.1 НК РФ.

Интересную и небесспорную позицию высказал Минфин России в Письме от 05.09.2006 N 03-03-04/1/652. В этом Письме разъясняется, что если столовая находится на территории завода и обслуживает только работников завода, расходы, связанные с содержанием помещения объекта общественного питания (столовой), подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании ст. 264 НК РФ. Позднее эта точка зрения подтверждалась в Письмах от 29.03.2007 N 03-03-06/1/186, от 12.04.2007 N 03-03-06/1/232, от 17.04.2007 N 03-03-06/1/244 и N 03-11-04/3/118, от 26.06.2007 N 03-03-06/1/404, от 11.09.2007 N 03-03-06/1/659.

Однако автор не разделяет указанную точку зрения.

Ведь в пп. 48 п. 1 ст. 264 НК РФ четко указано, что указанный пункт может быть применен только тогда, когда расходы по объектам обслуживающих производств и хозяйств не учтены по ст. 275.1 НК РФ. А это, в свою очередь, возможно только тогда, когда такие объекты (в т.ч. столовые) не имеют выручки от реализации товаров (работ, услуг). Например, обслуживают работников бесплатно (за счет средств работодателя).

Следует отметить, что последние (на момент подписания книги в печать) письма Минфина России свидетельствуют о совпадении позиций финансового ведомства и автора (например, Письма от 07.11.2007 N 03-03-06/1/775, от 13.11.2007 N 03-03-06/4/148) в ситуациях, когда

столовая обслуживает как работников, так и сторонних лиц. Так, Минфин России указал, что поскольку столовая находится на территории организации и обслуживает как работников организации, так и сторонних лиц, то расходы, связанные с содержанием столовой, подлежат включению в состав расходов в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 275.1 НК РФ.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Часто возникает вопрос о порядке учета убытков, полученных от деятельности столовых, которые реализуют услуги общественного питания как трудовым коллективам, так и сторонним лицам.

Минфин России в Письме от 04.04.2006 N 03-03-04/1/318 разъяснил, что, организуя раздельный учет налоговой базы по подразделению, осуществляющему деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, и по иным видам деятельности, налогоплательщик учитывает в совокупности расходы подразделения, возникшие в связи с оказанием услуг как работникам организации, так и сторонним лицам.

Таким образом, порядок учета убытков, полученных подразделением, распространяется на убытки, связанные с оказанием услуг как работникам организации, так и сторонним лицам.

С 1 января 2006 г. обязанность определять налоговую базу отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности установлена в отношении всех подразделений налогоплательщика, осуществляющих деятельность, связанную с использованием объектов ОПХ, независимо от того, обособлены они территориально от организации или нет.

Такое изменение было внесено в целях отделения налогового учета по подразделениям, осуществляющим деятельность, связанную с использованием объектов ОПХ, от налогового учета по иным видам деятельности, вне зависимости от того, обособлены такие подразделения от самого налогоплательщика или находятся с ним на одной территории.

В итоге с 1 января 2006 г. налоговая база по столовым, кафе, буфетам, которые находятся в том же здании, что и организация, должна считаться отдельно.

Интересна позиция Минфина России по следующему вопросу: будет ли признаваться обслуживающим производством или хозяйством для целей гл. 25 НК РФ структурное подразделение предприятия, если вид деятельности, который осуществляет структурное подразделение (в частности, общественное питание), указан в учредительных документах предприятия в качестве одного из основных?

Минфин России в Письме от 19.01.2006 N 03-03-04/4/13 ответил, что если какие-то объекты прямо указаны в ст. 275.1 НК РФ как объекты обслуживающих производств и хозяйств, то независимо от иных обстоятельств (в частности, от указания в уставе организации какого-либо вида деятельности, связанного с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, в качестве одного из основных видов деятельности) налогообложение доходов от деятельности, связанной с их использованием, должно производиться с учетом требований ст. 275.1 НК РФ.

Данная позиция, по мнению автора, далеко не бесспорна. Что делать, если основным видом деятельности организации является, например, оказание услуг общественного питания? Или организация занимается предпринимательской деятельностью в сфере жилищно-коммунального хозяйства? Ответа на данные вопросы в разъяснениях Минфина России так и нет.

1.5.6. Расходы на рекламу

В соответствии с Федеральным законом от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Закон N 38-ФЗ) реклама - это информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Согласно положениям Закона N 38-ФЗ реклама доводится до потребителя посредством опубликования информации в средствах массовой информации и (или) размещения в информационно-телекоммуникационных сетях общего пользования (в том числе в сети Интернет).

Расходы на изготовление лифлетов и флайерсов, содержащих рекламную информацию об организации или об отдельных услугах, оказываемых организацией, относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли. Лифлеты и флайерсы представляют собой разновидность брошюр, содержащих рекламную информацию. Отличие только в размерах этой печатной продукции. Следовательно, расходы на изготовление лифлетов и флайерсов в целях налогообложения прибыли учитываются аналогично расходам на изготовление рекламных брошюр и каталогов.

Поскольку к расходам на рекламу относятся также расходы на рекламные мероприятия через телекоммуникационные сети, то в понятие телекоммуникационные сети входит и размещение рекламы в сети Интернет.

Таким образом, расходы на изготовление лифлетов, флайерсов и расходы на рекламу через сеть Интернет не поименованы как расходы на рекламу, учитываемые в размере с ограничениями одного процента суммы выручки от реализации, и следовательно, они учитываются в целях налогообложения в полном объеме (Письма Минфина России от 21.09.2006 N 03-03-04/2/269, от 06.12.2006 N 03-03-04/2/254).

Позднее, в Письме от 29.01.2008 N 03-03-06/1/41, Минфин России также указал, что расходы по размещению рекламной продукции в сети Интернет, содержащей рекламную информацию об организации или об отдельных услугах, оказываемых организацией, относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли в полном объеме.

Нормируемыми, т.е. признаваемыми в пределах 1% суммы выручки от реализации, являются расходы, связанные с размещением электронной рекламы в терминалах экспресс-оплаты, в случае, если используется программное обеспечение, установленное в платежном терминале, без передачи рекламной информации через телекоммуникационные каналы связи (Письмо Минфина России от 19.12.2007 N 03-03-05/273).

А вот, например, реклама на квитанциях по оплате квартир предназначена для конкретных лиц, и поэтому затраты налогоплательщика, связанные с ее размещением, не признаются расходами на рекламу и не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании п. 16 ст. 270 НК РФ (Письмо Минфина России от 10.09.2007 N 03-03-06/1/655).

Затраты на изготовление конвертов с указанием на них ссылки на сайт организации, а также затраты на изготовление для сотрудников визиток, на которых изображен логотип организации, не признаются рекламными расходами, поскольку эта информация предназначена для конкретных лиц (Письмо Минфина России от 29.11.2006 N 03-03-04/1/801). По мнению автора, такие расходы можно учесть как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Конечно при условии, если организация экономически их обоснует.

1.5.7. Продвижение товаров в торговых сетях

В настоящее время массовый характер приобрела практика заключения между оптовыми продавцами и крупными организациями розничной торговли (так называемыми сетевыми магазинами) договоров, обеспечивающих оговоренное сторонами месторасположение товара определенного наименования в конкретном месте торгового зала. За оказание подобных услуг розничные сети берут с поставщиков плату. При этом товар, о котором идет речь, уже принадлежит на праве собственности розничному продавцу.

Естественно, за эту "услугу" "сетевики" берут деньги, порой немалые. Часто присутствуют расходы и в виде платы за так называемое вхождение в сеть магазинов.

Можно ли учитывать указанные расходы для целей налогообложения?

В соответствии со ст. 506 ГК РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Кроме того, в соответствии со ст. 494 ГК РФ выставление в месте продажи (на прилавках, в витринах и т.п.) товаров, демонстрация образцов или предоставление сведений о продаваемых товарах (описаний, каталогов, фотоснимков товаров и т.п.) признается публичной офертой в рамках договора розничной купли-продажи.

Таким образом, плата поставщика покупателю товаров за их размещение на полках магазинов в оговоренном месте не связана с возникновением у покупателя обязанности передать поставщику имущество (имущественные права), выполнить работы или оказать услуги в рамках договора поставки. Соответственно, затраты поставщика по оплате действий покупателя, производимых последним в рамках договора розничной купли-продажи, не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей налогообложения прибыли.

Затраты в виде платы покупателю за сам факт заключения с поставщиком договора поставки, затраты в виде платы поставщиком покупателю за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины торговой сети, включение товарных позиций в ассортимент магазинов, размещение товаров на полках магазинов, выделение для них постоянного и/или дополнительного места в магазине также не могут быть учтены поставщиком в составе расходов для целей налогообложения прибыли. Все перечисленные действия осуществляются в рамках деятельности покупателя (магазина) по оказанию услуг розничной торговли и не связаны с деятельностью поставщика. Такое мнение изложено в Письме Минфина России от 17.10.2006 N 03-03-02/247.

Можно было бы, конечно, заключить с магазином договор, который предусматривает особый порядок перехода права собственности на товары, например, после их оплаты. Однако такой договор, скорее всего, не спасет вас от спора с налоговым органом.

Во-первых, следует помнить о налоговых рисках, связанных с моментом перехода права собственности, ведь очень сомнительно, что магазин не будет распоряжаться товаром до момента оплаты (см. с. 46).

Во-вторых, нельзя не принимать во внимание мнение Минфина России (Письмо от 03.10.2006 N 03-03-04/1/677), согласно которому затраты в виде платы покупателю за сам факт заключения с поставщиком договора поставки не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей налогообложения прибыли. Данная плата не связана с возникновением у покупателя обязанности передать поставщику имущество (имущественные права), выполнить работы или оказать услуги.

Если вы тем не менее хотите попытаться обосновать экономическую обоснованность таких расходов (что решать будет, скорее всего, суд), позаботьтесь об их документальном подтверждении.

Минфин России в Письме от 05.04.2005 N 03-03-01-04/1/170 рассмотрел такую ситуацию. Организацией оптовой торговли (заказчиком) заключаются договоры с крупными сетями продуктовых магазинов (исполнителями) на оказание услуг, направленных на продвижение поставляемых заказчиком товаров в магазины исполнителя. По условиям этих договоров исполнитель обязан:

- обеспечивать присутствие товаров заказчика в согласованном ассортименте во всех магазинах;
- обеспечивать долю выкладки товаров заказчика в размере не менее 50% общей выкладки аналогичных товаров;
- обеспечивать текущий минимальный запас товаров заказчика в каждом магазине в размере не менее 10 коробов.

Оплата услуг исполнителя осуществляется на основании представляемого им по итогам каждого квартала акта об оказании услуг и счета-фактуры.

Позиция Минфина России заключается в следующем. В акте, составляемом по итогам квартала, нельзя отразить фактическое исполнение указанных выше обязательств исполнителя в течение квартала. Поэтому осуществляемые на основании этого акта затраты организации не отвечают условиям документальной подтвержденности. В связи с этим расходы по оплате услуг исполнителя по продвижению товаров организации не могут учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Следует отметить, что в 2007 г. позиция как Минфина России, так и налоговых органов стала более лояльной по отношению если не ко всем, то к части указанных выше расходов. В частности, речь идет о плате за выкладку товаров и (или) более приоритетное их размещение на прилавках (можно встретить еще наименование "плата за логистику").

Из всех ситуаций были выделены случаи, когда заключенное между поставщиком-продавцом и покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение организацией розничной торговли за вознаграждение конкретных действий, обеспечивающих в итоге создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца. Данное соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе и договора поставки).

Согласно ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Если у организации-заказчика (поставщика-продавца) есть основания полагать, что целенаправленные оговоренные в договоре действия исполнителя (покупателя - организации розничной торговли) способствуют привлечению внимания к товарам определенного наименования, продаваемым поставщиком-продавцом, то такие действия могут рассматриваться в качестве услуг по рекламе.

В таких случаях при надлежащем документальном подтверждении указанные расходы как расходы на рекламу могут уменьшать размер налоговой базы по налогу на прибыль в пределах исчисляемого от размера выручки норматива, установленного п. 4 ст. 264 НК РФ (Письма Минфина России от 22.05.2007 N 03-03-06/1/286, от 30.01.2008 N 03-03-06/1/57).

Что касается платы "за вход в розничную сеть", то в отношении этого вида расходов позиция финансовых и налоговых органов не изменилась - учитывать ее в расходах нельзя.

По сути, указанная плата - это обязательный платеж, который обозначает только право входа в розничную сеть при обязательном и постоянном соблюдении критериев, предъявляемых розничной сетью к поставщикам:

- безусловное и постоянное качество товаров;
- эксклюзивно низкие для данной розничной сети цены на товары;
- востребованность товаров поставщика на рынке.

В случае нарушения одного из вышеуказанных критериев розничная сеть выводит безо всяких условий товары поставщика из ассортимента магазина. Величина платы "за вход в сеть", как правило, зависит от известности производителя и продавца и объемов поставок.

Розничные сети называют такую плату за вход проявлением справедливой конкуренции, которая позволяет отсеять лишние и некачественные товары в условиях, когда производителей товаров становится все больше и на рынке существует избыточное предложение. Однако имеющиеся нарушения в сфере торговли, в том числе и в сфере налогового законодательства, подвигают федеральные органы исполнительной власти препятствовать взиманию торговыми сетями с поставщиков и производителей товара платы за "входной билет" в магазины, поскольку это создает трудности для локальных производителей и поставщиков, имеющих небольшие маркетинговые бюджеты на продвижение продукции. Действительно, данной платой заинтересовались уже и органы Федеральной антимонопольной службы.

По сообщениям отдельных средств массовой информации, Минэкономразвития России разрабатывает сейчас проект закона "О розничной торговле в Российской Федерации", который будет регулировать и защищать конкуренцию в розничной торговле и общественном питании.

Среди основных проблем в обсуждаемом варианте законопроекта выделены следующие:

- взимание сетевыми ритейлерами "платы за вход", "платы за место на полке";
- право одностороннего расторжения договора с поставщиком;
- обязанность выплачивать ритейлеру значительный процент от полученного дохода.

Предполагается, что в нем будет запрет на взимание розничными магазинами платы с поставщиков. Однако пока проект закона официально в Правительство РФ не внесен <10>. На сегодня действует лишь Федеральный закон от 30.12.2006 N 271-ФЗ "О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации".

<10> По состоянию на 1 мая 2008 г.

1.5.8. Расходы на командировки

В соответствии со ст. 166 ТК РФ под служебной командировкой следует понимать поездку работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются.

В свете новой редакции п. 1 ст. 252 НК РФ о документах, косвенно подтверждающих произведенные расходы (действует с 2006 г.), возник вопрос о том, какими документами может быть подтверждено направление работника в командировку.

Порядок направления работников в командировки изложен в Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.1988 N 62 "О служебных командировках в пределах СССР" (далее - Инструкция N 62), действующей в части, не противоречащей ТК РФ.

Согласно п. 2 Инструкции N 62 направление работников объединений, предприятий, учреждений, организаций в командировку производится руководителями этих объединений, предприятий, учреждений, организаций и оформляется выдачей командировочного удостоверения по форме согласно Приложению 1 к данной Инструкции.

По усмотрению руководителя объединения, предприятия, учреждения, организации направление работника в командировку наряду с командировочным удостоверением может оформляться приказом.

Вместе с тем командировочное удостоверение может не выписываться, если работник должен возвратиться из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован.

Таким образом, оформление командировочного удостоверения при направлении работников в командировку продолжительностью свыше 1 дня на территории Российской Федерации соответствует требованиям по документальному подтверждению расходов в целях налогообложения.

Минфин России в Письме от 24.10.2006 N 03-03-04/2/226 разъяснил, что приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение являются, во-первых, документами, подтверждающими производственный характер командировки, во-вторых, документами, на основании которых определяется ее продолжительность. Таким образом, приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение имеют одно и то же назначение. Поэтому организация может в локальном нормативном акте установить перечень документов, являющихся основанием для направления работника в служебную командировку. В частности, это может быть приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и (или) выдача ему командировочного удостоверения, так

как параллельное составление двух документов по одному факту хозяйственной деятельности является необязательным.

Однако предостережем организации от отказа от оформления командировочного удостоверения.

Дело в том, что в Письме от 23.05.2007 N 03-03-06/2/89 Минфин России разъяснил, что, принимая во внимание проставление отметок в командировочном удостоверении о выбытии и прибытии в место назначения, командировочные расходы, учитываемые в целях налогообложения, должны быть в обязательном порядке подтверждены командировочным удостоверением, оформленным с учетом положений Инструкции N 62.

Во избежание споров с налоговыми органами в организации должны оформляться следующие документы:

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (типовые формы N N Т-9, Т-9а);
- командировочное удостоверение с отметками о выбытии/прибытии во все пункты (типовая форма N Т-10) (может не составляться, если командировка однодневная);
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (типовая форма N Т-10а).

Напомним, что типовые формы указанных документов утверждены Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты".

* * *

Внимание! Важная информация! Дата отбытия работника из командировки должна совпадать с отметкой в командировочном удостоверении о дне выбытия из места командировки.

В том случае, если работник остался в месте командировки на отдых, расходы по оплате проезда к постоянному месту работы не будут являться обоснованными, так как работодатель в рассматриваемой ситуации оплачивает возвращение работника не из служебной командировки, а с места отдыха.

Учитывая изложенное, в налоговой базе по налогу на прибыль организаций вышеуказанные расходы не признаются (Письмо Минфина России от 10.11.2005 N 03-03-04/2/111).

Налоговых рисков можно избежать, если вы продлите командировку сотруднику.

* * *

Если работник для поездки в командировку в зарубежное государство воспользовался услугами иностранной авиакомпании и приобрел авиабилет, оформленный в бездокументарной форме, то оправдательными документами для признания расходов в целях налогообложения прибыли могут являться распечатка электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе и посадочный талон.

Если отсутствуют командировочное удостоверение с отметками о дате прибытия и выбытия и отметки в загранпаспорте о датах пересечения границ каждого иностранного государства, то документами, служащими основанием для выплаты суточных работнику, будут являться приказ руководителя организации о командировании работника, распечатка на бумажном носителе электронного авиабилета, посадочные талоны, счета за проживание в гостинице.

Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина России от 08.09.2006 N 03-03-04/1/660.

Сейчас много авиакомпаний и в России оформляют электронные авиабилеты.

Приказом Минтранса России от 08.11.2006 N 134 установлена форма электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации. Так, маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции должны быть оформлены на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете и багажной квитанции или дополнительно к оформленной не на бланке строгой отчетности маршрут/квитанции должен быть выдан документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности или оформленный посредством контрольно-кассовой техники чек.

Таким образом, если билет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательными документами являются распечатка электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе и посадочный талон (Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-03-06/1/893).

Не забудьте, что потребуется также чек или другой документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности (Письмо Минфина России от 07.09.2007 N 03-03-06/1/649).

Внимание! Важная информация! В интересах организации письменно (под роспись) проинструктировать сотрудников, которые выезжают в служебные командировки, о необходимости представления в бухгалтерию организации посадочных талонов в случае приобретения электронного авиабилета, а также распечатки этого билета.

* * *

Правомерно ли учитывать в составе командировочных расходов для целей исчисления налога на прибыль стоимость железнодорожного билета в полном размере, включая дополнительные услуги - сервисные сборы, плату за пользование постельными принадлежностями?

Минфин России в Письме от 21.11.2007 N 03-03-06/1/823 ответил, что поскольку стоимость сервисных сборов формирует стоимость услуги по проезду по железной дороге, для целей налогообложения прибыли стоимость железнодорожного билета может быть учтена полностью (включая дополнительные услуги).

* * *

Внимание! Важная информация! Расходы по добровольному страхованию пассажиров от несчастных случаев, оформленные отдельным страховым полисом, который является приложением к билету, не уменьшают налогооблагаемую базу, поскольку ст. 263 НК РФ не содержит такого вида страхования.

При этом расходы на обязательное страхование, в соответствии с Указом Президента РФ от 07.07.1992 N 750, учитываются в расходах в общеустановленном порядке как включенные в стоимость проездного документа.

* * *

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы на служебные командировки, в частности, на оплату суточных в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93 (далее - Постановление N 93).

С 1 января 2008 г. в связи с поправками, внесенными Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ в гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ, при оплате работодателем работнику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более:

700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации;

2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке;

а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Обратите внимание! Указанные нормы применяются только в отношении налога на доходы физических лиц!

Внимание! Важная информация! Для целей налогообложения прибыли в состав расходов включаются суточные из расчета 100 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и по нормам, установленным Постановлением N 93, для

заграничных командировок, независимо от того, какой размер суточных установлен в организации. С 1 января 2008 г. указанные нормы не изменились и остались прежними! <11>.

<11> По состоянию на 1 мая 2008 г. Логично ожидать, что указанные нормы суточных должны быть скорректированы. Однако когда это произойдет, и если произойдет, то до каких размеров будут увеличены нормы суточных, автор затрудняется предположить.

* * *

Согласно п. 12 Инструкции N 62 расходы по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы возмещаются командированному работнику в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным, водным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси), включая страховые платежи по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями.

Командированному работнику оплачиваются расходы по проезду транспортом общего пользования (кроме такси) к станции, пристани, аэропорту, если они находятся за чертой населенного пункта.

Раньше Минфин России разъяснял, что расходы по найму такси для проезда командированного сотрудника до аэропорта, а также из аэропорта до гостиницы в месте назначения как на территории России, так и за рубежом, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (см., например, Письмо от 10.05.2006 N 03-03-04/2138).

Однако в 2007 г. позиция Минфина России изменилась в благоприятную для налогоплательщиков сторону.

Так, в Письме от 13.04.2007 N 03-03-06/4/48 указано, что расходы на проезд работника на такси в аэропорт при направлении в служебную командировку как внутри страны, так и за ее пределы могут быть включены в состав прочих расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, при условии подтверждения их экономической целесообразности. Аналогичная точка зрения высказана в Письмах от 22.05.2007 N 03-03-06/2/82 и от 19.12.2007 N 03-03-06/4/880.

Автору представляется, что экономическую целесообразность подобных расходов можно подтвердить, например, служебной запиской на имя руководителя организации (или его заместителя) с просьбой разрешить воспользоваться услугой такси (это, кстати, не обязательно может быть аэропорт; но и железнодорожный или автомобильный вокзал) и указанием обоснования (например, в организации отсутствует собственный или арендованный служебный транспорт; поздний вылет или выезд; большое количество и вес служебных документов и пр.). Разрешение руководителя организации (или его заместителя) путем наложения согласительной резолюции или закрепленный локальным нормативным актом организации порядок использования такси в отдельных ситуациях, по мнению автора, доказывает обоснованность указанных расходов.

* * *

Можно ли учесть затраты на VIP-обслуживание в аэропортах в целях налогообложения?

Для ответа на этот вопрос следует внимательно прочитать пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ, согласно которому в составе расходов на командировки признаются расходы на консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

В Приказе Минтранса России от 02.10.2000 N 110, которым утвержден Перечень аэронавигационных сборов, тарифов за обслуживание воздушных судов эксплуатантов Российской Федерации в аэропортах и воздушном пространстве Российской Федерации, услуги VIP-залов не указаны.

Соответственно, плата за пользование услугами VIP-зала не отвечает требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ и не может быть включена в состав расходов для целей налогообложения прибыли, так как не входит в состав аэродромных сборов и не носит обязательного характера.

* * *

При направлении работников в заграничные командировки необходимо помнить, что Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 93 установлены разные нормативы суточных для командировок продолжительностью более и менее 60 дней.

Какую норму суточных следует применять в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, если командировка длится свыше 60 дней?

Минфин России в Письме от 02.11.2007 N 03-03-06/1/764 разъяснил, что в случае пребывания работника в заграничной командировке более 60 дней размер суточных уменьшается с 61-го дня пребывания в заграничной командировке.

* * *

Что касается длительных внутрироссийских командировок, то здесь имейте в виду следующее.

Максимальная длительность командировок установлена п. 4 Инструкции N 62. В соответствии с указанным пунктом срок командировки работников определяется руководителями объединений, предприятий, учреждений, организаций. Данный срок не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. На этом основании налоговые органы не принимают расходы на командировки, длительность которых превышает 40 дней.

В то же время Минздравсоцразвития России в Письме от 25.01.2008 N 163-17 отметило, что гл. 24 ТК РФ не содержит ограничений по максимальной продолжительности служебных командировок. При этом в соответствии со ст. 168 ТК РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом. Поэтому, по мнению данного министерства, вопрос о максимальных сроках направления работников в служебные командировки может быть решен коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Таким образом, вопрос о возможности учета в целях налогообложения затрат на командировки продолжительностью свыше 40 дней остается дискуссионным.

В настоящее время Минфином России сделан запрос в Федеральную службу по труду и занятости, и автор надеется, что эта проблема в ближайшее время будет решена.

1.5.9. Расходы на сотовую связь

Для признания в целях налогообложения затрат на оплату услуг сотовой связи необходимо иметь:

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи;
- договор с оператором на оказание услуг связи;
- детализированные счета оператора связи. Форма такого счета должна содержать детализацию общей суммы платежа за предоставленные оператором сотовой связи услуги в разрезе отдельных субсчетов, открываемых по каждому числящемуся за налогоплательщиком абонентскому номеру.

Обратите внимание! Налоговое законодательство не содержит требований об обязательном подтверждении налогоплательщиком производственного характера каждого совершенного телефонного звонка. Факт совершения звонков в период отпуска сам по себе не свидетельствует о непроизводственном характере данного звонка. Поэтому расходы на оплату услуг сотовой связи в период отпуска работника могут уменьшать налогооблагаемую прибыль (Постановление ФАС Московского округа от 31.05.2006 N КА-А41/4511-06).

Критерием экономической обоснованности затрат на приобретение услуг сотовой связи для целей налогообложения будет являться необходимость работника в соответствии с установленными в должностной инструкции обязанностями использовать сотовый телефон в служебных целях.

Также для работников может быть установлен лимит расходов на использование сотовой связи, превышение которого подлежит возмещению работником за счет собственных средств. В этом случае превышение работником установленного лимита будет учитываться в составе прочих расходов только после того, как работник возместит организации указанные затраты. При этом уплачиваемое работником возмещение будет учитываться для целей налогообложения в доходах от реализации. Аналогичной точки зрения придерживается Минфин России в Письмах от 27.07.2006 N 03-03-04/3/15, от 13.10.2006 N 03-03-04/2/217.

Арбитражная практика по поводу необходимости детализации звонков противоречива.

Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 26.12.2005 N Ф09-2102/05-С2 указал, что доказательства, подтверждающие производственный характер телефонных переговоров, налогоплательщиком не представлены. К таким доказательствам, по мнению суда, относятся детализированные счета телефонной связи за предоставленные услуги, расшифровки с указанием номеров абонентов, с которыми велись переговоры налогоплательщиком.

А ФАС Поволжского округа в Постановлении от 30.03.2006 N А65-16024/2005-СА1-37 указал, что подтверждением производственного характера расходов на услуги сотовой связи могут являться договоры о предоставлении услуг, реестр услуг сотовой связи, счета-фактуры, платежные поручения, приказы руководителя организации о заключении договора на

предоставление услуг сотовой связи для работников в связи с производственной необходимостью, справки о производственном характере услуг сотовой связи. Суд отметил неправомерность доводов налогового органа о недоказанности производственного характера телефонных переговоров в связи с отсутствием детализации счетов о составе телефонных переговоров, поскольку необходимость использования сотовых телефонов в производственных целях подтверждена организационно-распорядительными документами руководителя организации и вышеуказанными документами (см. также Постановление ФАС Московского округа от 31.05.2006 N КА-А40/4775-06).

По мнению автора, детализация разговоров не нужна, если организация установила внутренний порядок использования услуг связи, включающий и контроль со стороны должностных лиц за лимитами ее использования.

Обратите внимание! Карты экспресс-оплаты для оплаты услуг сотовой связи сотрудникам не могут служить основанием для списания расходов в целях налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 26.01.2006 N 03-03-04/1/61).

Карты экспресс-оплаты услуг мобильной связи не являются документами, подтверждающими расходы в целях исчисления налога на прибыль. Вместе с тем при наличии документов, косвенно подтверждающих произведенные расходы, например авансового отчета лица, находящегося в командировке, налогоплательщик может отстоять учет таких расходов, но, скорее всего, только в суде.

1.5.10. Компенсации за использование для служебных поездок личного легкового транспорта

Согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Согласно Письму Минфина России от 21.07.1992 N 57 "Об условиях выплаты компенсации работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок" (зарегистрировано Минюстом России 22.07.1992 N 13) компенсация выплачивается работникам предприятий, организаций и учреждений за использование ими для служебных поездок личных легковых автомобилей. Выплата производится в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями.

При выплате компенсаций необходимо учитывать следующее (Письмо Минфина России от 16.05.2005 N 03-03-01-02/140):

- основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя предприятия, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в частности копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности - соответствующие документы);

- выплата компенсаций производится работнику в случаях, когда его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями;

- в размерах компенсации, установленных законодательством, уже учтено возмещение полного объема возникающих в процессе эксплуатации затрат (износ, ГСМ, техническое обслуживание, ремонт). Дополнительно данные затраты на автомобиль не могут быть учтены в составе расходов;

- компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

- за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

При этом для включения затрат на возмещение работнику расходов по использованию автомобиля в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения прибыли, необходимо, чтобы они соответствовали общим критериям признания расходов, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке.

Кроме того, для определения суммы компенсации работник представляет в бухгалтерию организации другие документы, подтверждающие обоснованность понесенных им расходов, в порядке, установленном правилами бухгалтерского учета (например, путевые листы).

Работнику на основании приказа один раз в месяц компенсируются фактически понесенные им затраты, связанные с использованием личного автомобиля для служебных поездок.

Однако, независимо от фактически компенсированной организацией работнику суммы его затрат, связанных с использованием им в течение месяца личного автомобиля для служебных поездок, для целей налогообложения прибыли указанные расходы будут признаны только в пределах норм, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92.

Таким образом, компенсация за использование в служебных целях личного автотранспорта выплачивается работнику исходя из фактически произведенных расходов на основании представленных первичных документов. Что касается норм расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, установленных Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 N 92, то указанные нормы применяются организациями только при исчислении налога на прибыль и никоим образом не влияют на фактический размер компенсации, выплачиваемой работнику.

Аналогичной точки зрения придерживается Минфин России в Письме от 16.11.2006 N 03-03-02/275.

Обратите внимание! Если заключается договор аренды транспортного средства, в том числе с работником организации, данная компенсация не выплачивается (Письмо Минфина России от 13.02.2007 N 03-03-06/1/81).

1.5.11. Расходы на содержание служебного транспорта (ГСМ и пр.)

Согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта).

До 1 января 2008 г. действовали Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом России 29.04.2003 (приведены в Руководящем документе Р3112194-0366-03).

Абзацем 2 Общих положений Руководящего документа было установлено, что нормы расхода топлив (смазочных материалов) на автомобильном транспорте предназначены, в частности, для осуществления расчетов по налогообложению предприятий.

Кроме того, Минфин России не раз разъяснял, что при определении обоснованности для целей налогового учета произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля необходимо учитывать Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Минтрансом России. В отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены, при определении норм расхода топлива налогоплательщику следует руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля (см., например, Письмо от 04.09.2007 N 03-03-06/1/640).

Однако автор не в полной мере разделяет точку зрения Минфина России.

Дело в том, что применение каких-либо норм именно для целей налогообложения должно быть прямо оговорено непосредственно в НК РФ, но в пп. 11 п. 1 ст. 264 подобных ограничений нет. Поэтому, по мнению автора, если организация "не укладывается" в нормы расхода топлива и ГСМ, определенные Минтрансом России, то она вправе самостоятельно установить повышенные нормы расхода, обосновав их документально (например, заключением станции технического обслуживания, актом контрольного замера расхода ГСМ и т.п.) и утвердив в качестве одного из элементов учетной политики (по аналогии с технологическими потерями, которые тоже не нормируются по закону, но учитываются в пределах утвержденных организацией нормативов).

При этом расходы на покупку бензина для служебных легковых автомобилей должны удовлетворять требованиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ, и должны быть подтверждены кассовыми чеками на покупку топлива и путевыми листами.

Обратите внимание! С 2008 г. действуют новые Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте (утверждены Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 N АМ-23-р) <12>.

<12> Отметим, что этот документ в Минюсте России не регистрировался и официально не публиковался, поскольку не отвечает требованиям нормативного правового акта.

Интересно, что указанные Нормы приняты в целях реализации Приказа Минтранса России от 24.06.2003 N 153 "Об утверждении Инструкции по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте" (зарегистрирован в Минюсте России 24.07.2003 N 4916).

Заглянув в п. 40 указанной Инструкции, мы обнаружим интересную запись: расходы на топливо для автотранспортных средств включаются в состав материальных затрат в расходах по

обычным видам деятельности в пределах норм, утверждаемых Минтрансом России, что указывается в учетной политике организации (выделено авт.).

А еще интересней то, что указанная Инструкция принята во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (преамбула Приказа Минтранса России от 24.06.2003 N 153).

Совокупность норм, содержащихся в указанных документах, лишний раз подтверждает высказанное автором мнение по вопросу налогового учета указанных затрат.

1.5.12. Компенсация за использование личного имущества работника

В соответствии со ст. 188 ТК РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Расходы на компенсацию за использование иного личного имущества работника гл. 25 НК РФ не предусмотрены.

Однако, учитывая, что перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, не является исчерпывающим, Минфин России считает (Письмо от 08.12.2006 N 03-03-04/4/186), что суммы компенсации за использование работниками личного имущества (кроме легкового автотранспорта) для выполнения служебного задания могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии, что они отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

Таким образом, расходы в виде компенсации за использование, например, личной компьютерной техники работника (приобретение картриджа для принтера, текущий ремонт), используемой им исключительно для выполнения служебных заданий, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли при условии, что указанные расходы экономически обоснованы и документально подтверждены (т.е. работник представил первичные документы, например чек и акт выполненных работ, которые и будут документально подтверждать размер компенсации).

1.5.13. Представительские расходы

На основании пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 264 НК РФ.

В п. 2 ст. 264 НК РФ дано определение представительских расходов - это затраты налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% суммы расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

В Письме от 13.11.2007 N 03-03-06/1/807 Минфин России разъяснил, какие документы необходимы для подтверждения представительских расходов. В частности, это могут быть:

- приказ (распоряжение) руководителя организации об осуществлении расходов на указанные цели;
- смета представительских расходов;
- первичные документы, в том числе в случае использования приобретенных на стороне каких-либо товаров для представительских целей, оплаты услуг сторонних организаций;

- отчет о представительских расходах по проведенным представительским мероприятиям, в котором отражаются;
- цель представительских мероприятий, результаты их проведения;
- иные необходимые данные о проведенном мероприятии, а также сумма расходов на представительские цели.

При этом все расходы, перечисленные в отчете, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами.

При отсутствии документального подтверждения указанные расходы не учитываются для целей налогообложения прибыли, так как не соответствуют принципам признания расходов в целях налогообложения прибыли, установленным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Обратите внимание! Прямая норма п. 2 ст. 264 НК РФ гласит, что представительские расходы могут включать затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия). Внимательный читатель обратит внимание, что перечисление таких мероприятий в единственном числе означает, что завтрак, обед или, например, бизнес-ланч в рамках приема одной делегации может быть только один.

1.5.14. Расходы, связанные с составлением отчетности по МСФО

Публичные компании, которые размещают свои акции на биржах, в том числе зарубежных, знают, что одним из условий допуска к торгам является представление финансовой отчетности, составленной по международным стандартам (например, стандартам US GAAP) и подтвержденной независимыми аудиторами. Среди акционеров таких компаний, как правило, есть иностранные инвесторы - заинтересованные пользователи указанной отчетности. Возникает вопрос: вправе ли организация учесть затраты на аудит отчетности по международным стандартам при исчислении налога на прибыль?

Подпункт 17 п. 1 ст. 264 НК РФ определяет, что в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, учитываются расходы на аудиторские услуги.

Расходы на аудиторские услуги по проведению аудита по МСФО включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, для тех налогоплательщиков, в отношении которых установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами.

В то же время если проведение аудита консолидированной отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, является необходимым для подготовки отчетности, составленной согласно МСФО, и одновременно является необходимым условием для осуществления налогоплательщиком деятельности, направленной на получение дохода, то расходы налогоплательщика на осуществление вышеуказанных мероприятий включаются в состав расходов в целях налогообложения прибыли.

Поскольку перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, является открытым, расходы на проведение аудита консолидированной отчетности по международным стандартам, по мнению Минфина России (Письмо от 14.01.2008 N 03-03-06/1/6), учитываются в составе прочих расходов в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

* * *

А если компания является дочерним обществом другой организации-резидента, часть акций которой принадлежит иностранной компании, вправе ли наша компания учесть при исчислении налога на прибыль расходы по составлению отчетности по МСФО, а также расходы на проведение аудиторской проверки такой отчетности? Имеет ли при этом значение организационно-правовая форма иностранной компании или доля ее участия в уставном капитале организации-резидента?

Минфин России в Письме от 18.12.2007 N 03-03-06/1/871 указал, что расходы на аудиторские услуги по проведению аудита по МСФО включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, у тех налогоплательщиков, в отношении которых установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Так, согласно Официальному сообщению Банка России от 02.06.2003 "О переходе банковского сектора Российской Федерации на Международные стандарты финансовой отчетности" с 1 января 2004 г. предусматривается переход всех кредитных организаций на подготовку финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Думается, что налогоплательщики, в отношении которых такой обязанности не установлено, расходы по проведению аудита по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе расходов на аудит не учитывают.

В то же время необходимо отметить, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, указанный в ст. 264 НК РФ, является открытым, и организация может учесть расходы по составлению отчетности по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, если эти расходы удовлетворяют требованиям ст. 252 НК РФ в части экономической обоснованности.

Учитывая изложенное, затраты налогоплательщика, связанные с составлением отчетности по МСФО, а также затраты по проведению аудиторской проверки такой отчетности, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

При этом включение указанных затрат в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, не зависит ни от организационно-правовой формы иностранной компании-акционера, ни от доли ее участия в уставном капитале российского резидента.

Однако организация должна быть готова доказать экономическую обоснованность таких затрат.

* * *

Бывает, что основным акционером российской организации является иностранная компания, составляющая консолидированную отчетность по МСФО. Вправе ли при этом российская организация при исчислении налога на прибыль учитывать расходы на составление финансовой отчетности по МСФО, направляемой основному акционеру, в случае если в отношении российской организации не установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО?

Минфин России в Письме от 16.10.2007 N 03-03-06/1/719 разъяснил, что расходы на аудиторские услуги по проведению аудита по МСФО включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, для тех налогоплательщиков, в отношении которых установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Налогоплательщики, в отношении которых такой обязанности не установлено, расходы по проведению аудита по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе расходов на аудит не учитывают.

При этом, если организация составляет отчетность по МСФО для передачи акционеру, который составляет консолидированную отчетность по МСФО, Минфин России считает правомочным учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ), как расходы на составление отчетности по МСФО, так и расходы на проведение аудиторской проверки такой отчетности. Это мнение изложено в Письмах от 25.09.2007 N 03-03-06/1/695 и от 24.07.2007 N 03-03-06/1/520.

1.5.15. Расходы, связанные с содержанием вахтовых поселков

В соответствии со ст. 297 ТК РФ вахтовый метод - особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания.

Вахтовый метод применяется при значительном удалении места работы от места нахождения работодателя в целях сокращения сроков строительства, ремонта или реконструкции объектов производственного, социального и иного назначения в необжитых, отдаленных районах или районах с особыми природными условиями.

Работники, привлекаемые к работам вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства работ проживают в специально создаваемых работодателем вахтовых поселках, представляющих собой комплекс зданий и сооружений, предназначенных для обеспечения жизнедеятельности указанных работников во время выполнения ими работ и междусменного отдыха.

Таким образом, при проведении работ вахтовым методом трудовым законодательством на работодателя возложена обязанность по строительству и содержанию вахтовых поселков, предназначенных для размещения работников во время выполнения ими работ и междусменного отдыха.

В соответствии с пп. 32 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика.

В этой связи Минфин России в Письме от 23.06.2006 N 03-03-04/1/543 разъяснял, что затраты по оплате проживания вахтового персонала в стационарных объектах жилого фонда общего пользования (гостиницах, местных общежитиях, пансионатах) для целей налогообложения прибыли могут быть учтены в фактических размерах, не превышающих предельно установленных нормативов по содержанию аналогичных объектов вахтового поселка. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, то при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций указанные затраты не учитываются. Такая же точка зрения изложена и в Письме от 02.05.2006 N 03-03-04/4/81.

А если согласно положениям коллективного договора организация обязуется обеспечить питание (например, трехразовое) своим работникам, работающим вахтовым методом, в связи с чем несет расходы по оплате услуг котлопунктов, столовых и буфетов, вправе ли она при исчислении налога на прибыль учесть указанные расходы?

Если расходы на питание предусмотрены коллективным договором для работников, выполняющих работу вахтовым методом, то они могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций. При этом такие расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности организации. Такие разъяснения привел Минфин России в Письме от 07.02.2008 N 03-03-06/1/85.

1.6. Иные расходы

1.6.1. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ)

Прежде всего напомним, что с 2008 г. изменился порядок признания расходов на страхование, о чем автор подробно рассказывал на с. 28.

Обратим внимание еще на ряд вопросов, связанных с учетом этого вида расходов.

Дискуссионным остается вопрос о возможности учета в целях налогообложения расходов на страхование ответственности организаций, эксплуатирующих опасные объекты.

В соответствии со ст. 927 ГК РФ страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

В ст. 3 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" установлено, что страхование осуществляется в форме добровольного страхования и обязательного страхования.

Добровольное страхование осуществляется на основании договора страхования и правил страхования, определяющих общие условия и порядок его осуществления. Правила страхования принимаются и утверждаются страховщиком или объединением страховщиков самостоятельно.

Условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретных видах обязательного страхования. Федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие:

- а) субъекты страхования;
- б) объекты, подлежащие страхованию;
- в) перечень страховых случаев;
- г) минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения;
- д) размер, структуру или порядок определения страхового тарифа;
- е) срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов);
- ж) срок действия договора страхования;
- з) порядок определения размера страховой выплаты;
- и) контроль за осуществлением страхования;
- к) последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования;
- л) иные положения.

Пунктом 1 ст. 15 Федерального закона от 21.07.1997 N 116-ФЗ "О промышленной безопасности опасных производственных объектов" предусмотрено, что организация, эксплуатирующая опасный производственный объект, обязана страховать ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей среде. В данном случае страхование ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей среде является обязательным условием для осуществления деятельности, но не является видом обязательного страхования.

В ст. 263 НК РФ приведен перечень видов добровольного страхования, расходы на которые учитываются в целях налогообложения прибыли. Этот перечень является закрытым. Страхование ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей

среде организацией, эксплуатирующей опасный производственный объект, в этот перечень не включено.

Учитывая изложенное, по мнению Минфина России, организация, эксплуатирующая опасный производственный объект, не имеет права учитывать в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затраты по страхованию ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей среде (Письма от 25.04.2005 N 03-03-01-04/1/200, от 20.11.2006 N 03-03-04/1/783, от 29.08.2007 N 03-03-06/1/613).

Таким образом, учитывая позицию налоговых органов по данному вопросу, правомерность отражения налогоплательщиком, эксплуатирующим опасный производственный объект, затрат по страхованию ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, очевидно, придется доказывать в суде.

При этом автор должен отметить, что арбитражные суды при рассмотрении споров по данному вопросу не поддерживают позицию Минфина России.

Суды считают, что страхование ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасных производственных объектов является обязательным, поэтому налогоплательщик имеет право учесть расходы на такое страхование в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 27.01.2006 N A43-21719/2005-16-672, Северо-Западного округа от 18.07.2005 N A44-564/2005-15).

Еще один вопрос касается возможности учета в целях налогообложения затрат на добровольное страхование ответственности по государственному контракту на поставку оборудования.

Перечень видов добровольного страхования имущества, расходы по которым уменьшают налогооблагаемую прибыль, является закрытым. В соответствии с пп. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ в расходы на добровольное страхование имущества включаются страховые взносы на добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями. В данном случае добровольное страхование ответственности не является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами Российской Федерации или общепринятыми международными требованиями.

Поэтому расходы на добровольное страхование ответственности по государственному контракту на поставку оборудования не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли (Письма Минфина России от 17.03.2008 N 03-03-06/1/181, от 22.01.2008 N 03-03-06/1/28).

Многие банки в рамках договора о выпуске и обслуживании кредитных карт предлагают клиентам - физическим лицам платную услугу по организации страхования от несчастных случаев и болезней, а также от финансовых рисков при поездках за рубеж, в связи с чем заключают со страховыми компаниями договоры страхования, по которым клиенты банка являются застрахованными лицами. При этом банк как страхователь уплачивает страховую премию, и при наступлении страхового случая страховая сумма клиента направляется на погашение его задолженности перед банком. Правомерно ли учесть расходы банка в виде страховых взносов по указанным договорам добровольного страхования его клиентов при исчислении налога на прибыль?

Минфин России в Письме от 21.01.2008 N 03-03-06/2/3 разъяснил, что расходы банка в виде страховых взносов по договорам добровольного страхования физических лиц - клиентов банка от несчастных случаев и болезней, а также от финансовых рисков при поездках за рубеж не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, т.к. перечень видов страхования, расходы по которым уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, установленный ст. 263 НК РФ, является закрытым.

От автора. Приведя данный пример, автор хотел подчеркнуть следующее: если вы получаете доход от какой-либо операции, это вовсе не означает, что вы сможете учесть расходы, связанные с ее осуществлением. Расходы должны соответствовать требованиям ст. 252 НК РФ. Кроме того, если соответствующий вид расхода прямо поименован в НК РФ, то он учитывается только так, как это определено в НК РФ. Подробно этот вопрос разбирался при рассмотрении экономической обоснованности расходов (см. с. 61).

* * *

Многие организации сейчас пользуются кредитными ресурсами. В большинстве случаев кредиты выдаются банками под залог какого-либо имущества. При этом организация-заемщик несет расходы по оценке и страхованию предмета залога. Можно ли учесть такие расходы при исчислении налога на прибыль?

В соответствии с п. 1 ст. 339 ГК РФ существенными условиями договора о залоге являются предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом, а также условие о том, у какой из сторон (залогодателя или залогодержателя) находится заложенное имущество.

На основании п. 1 ст. 343 ГК РФ залогодатель или залогодержатель, в зависимости от того, у кого из них находится заложенное имущество, обязан, если иное не предусмотрено законом или договором, страховать за счет залогодателя заложенное имущество в полной его стоимости от рисков утраты и повреждения, а если полная стоимость имущества превышает размер обеспеченного залогом требования - на сумму не ниже размера требования.

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 263 НК РФ расходы на добровольное страхование имущества включают страховые взносы по добровольному страхованию иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода. Расходы по указанным в ст. 263 НК РФ добровольным видам страхования включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 3 указанной статьи).

Таким образом, расходы по оценке и страхованию предмета залога могут быть учтены для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 15.02.2008 N 03-03-06/1/103).

1.6.2. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ)

Регулирование правоотношений при выполнении научно-исследовательских, технологических и опытно-конструкторских работ осуществляется в соответствии с гл. 38 ГК РФ.

В п. 1 ст. 769 ГК РФ предусмотрены различия между этими видами работ.

По договору на выполнение научно-исследовательских работ (НИР) исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования. Результатом выполнения НИР будет документально подтвержденная научно-исследовательская информация, которая может использоваться в производственной деятельности организации.

По договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (ОКР) исполнитель должен разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик - принять работу и оплатить ее. В этом случае результатом выполнения ОКР могут быть как опытные образцы новой техники, так и технологическая документация на внедрение новой техники или технологии.

Обратите внимание на то, что согласно ст. 773 ГК РФ исполнитель в договорах на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ обязан:

- выполнить работы в соответствии с согласованным с заказчиком техническим заданием и передать заказчику их результаты в предусмотренный договором срок;
- согласовать с заказчиком необходимость использования охраняемых результатов интеллектуальной деятельности, принадлежащих третьим лицам, и приобретение прав на их использование;
- своими силами и за свой счет устранять допущенные по его вине в выполненных работах недостатки, которые могут повлечь отступления от технико-экономических параметров, предусмотренных в техническом задании или договоре;
- незамедлительно информировать заказчика о невозможности получить ожидаемые результаты или о нецелесообразности продолжения работ;
- гарантировать заказчику передачу полученных по договору результатов, не нарушающих исключительных прав других лиц.

Кроме того, следует учитывать, что все открытые НИОКР, выполненные организациями, подлежат обязательной государственной регистрации. Порядок ее проведения установлен Приказом Миннауки России от 17.11.1997 N 125 "Об утверждении Положения о государственной регистрации и учете открытых научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ". За нарушение организациями порядка обязательного представления документов для оформления и регистрации НИОКР установлен административный штраф. Согласно ст. 13.23 "Нарушение порядка представления обязательного экземпляра документов, письменных уведомлений, уставов и договоров" КоАП РФ он составляет от 10 000 до 20 000 руб.

Статьей 262 НК РФ предусмотрено, что расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются затраты на:

- создание новой продукции (товаров, работ, услуг);
- усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг);
- изобретательство;
- формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских

работ, которые зарегистрированы в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 N 127-ФЗ "О науке и государственной научно-технической политике".

В Налоговом кодексе технологические работы отдельно не выделены. Однако это не препятствует тому, чтобы учитывать расходы, связанные с разработкой новой технологии, в порядке, установленном ст. 262 НК РФ. Если расходы связаны с теми видами работ, которые в соответствии с Гражданским кодексом и Законом N 127-ФЗ могут быть отнесены к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим, то расходы на их выполнение признаются в налоговом учете по правилам ст. 262 НК РФ.

Обратим внимание, что в целях налогообложения прибыли к расходам организаций на НИОКР отнесены также расходы на изобретательство. В этой связи необходимо учитывать положения Закона СССР от 31.05.1991 N 2213-1 "Об изобретениях в СССР" <*>, устанавливающие ряд требований к изобретению. Так, изобретение должно:

- быть новым, то есть неизвестным в науке и технике;
- иметь изобретательский уровень (для специалиста оно не должно следовать явным образом из уровня техники). Уровень техники определяется по всем видам общедоступных сведений до даты приоритета изобретения;
- иметь промышленное применение (то есть использоваться в промышленности, сельском хозяйстве, здравоохранении и других отраслях экономики).

<*> Применяется в части, не противоречащей части четвертой ГК РФ (Федеральный закон от 18.12.2006 N 231-ФЗ).

Одна из широко распространенных проблем на практике связана с тем, что нередко налогоплательщики относят к НИОКР работы и услуги, которые таковыми не являются. Например, не относится к НИОКР деятельность, связанная с внедрением в производство новой продукции или технологии, как, впрочем, и само производство новой продукции. Маркетинговые исследования также не являются НИОКР.

Как уже отмечалось, результатом НИОКР могут являться опытные образцы новой техники и (или) технологическая документация на ее внедрение (или внедрение технологии). Опытные образцы изготавливаются не для реализации их сторонними организациями, а для анализа результатов экспериментальной отработки на них принципов создания новой техники и технологии.

Таким образом, основным критерием, позволяющим отличить научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы от сопутствующих им видов деятельности, является обязательное наличие в исследованиях и разработках элемента новизны.

* * *

Порядок признания расходов на НИОКР в целях налогообложения прибыли установлен в п. 2 ст. 262 НК РФ. Для целей налогообложения такие расходы признаются после завершения исследований (отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки в порядке, предусмотренном указанной статьей НК РФ.

Напомним, что с 2007 г. налогоплательщик включает такие затраты в состав прочих расходов равномерно в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования (отдельные этапы работ). Но это возможно лишь при использовании таких исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) <*>.

<*> Порядок равномерного списания произведенных расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, установленный ст. 262 НК РФ, применяется теми организациями, которые являются заказчиками подобных работ. На организации - исполнителей таких работ (подрядчиков или субподрядчиков) эти правила не распространяются. Для них подобные затраты рассматриваются как расходы на ведение деятельности, направленной на получение доходов.

Обратите внимание! Дата окончания НИОКР, давших положительный результат, может не совпадать с датой начала его использования. В таком случае организация имеет право признавать расходы на НИОКР начиная с месяца, в котором результат этих исследований используется в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), но не ранее месяца, следующего за месяцем, в котором завершены эти исследования, до окончания установленного в ст. 262 НК РФ срока признания затрат (с 2007 г. - один год). Данные разъяснения приведены в Письме ФНС России от 28.10.2005 N 02-1-07/87.

Интересная позиция изложена в Письме Минфина России от 25.05.2006 N 03-03-04/1478.

Согласно правилам, действовавшим в 2006 г. (а именно к этому периоду относятся рассматриваемые разъяснения Минфина), расходы на НИОКР включались в состав прочих расходов равномерно в течение двух лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

Минфин России в указанном выше Письме N 03-03-04/1/478 делает следующий вывод: отнесение на расходы затрат на НИОКР, давших положительный результат, использование которого начато по истечении двух лет после их завершения, Налоговым кодексом не предусмотрено.

Соответственно, если в течение двух лет с момента завершения НИОКР налогоплательщик не использует их результаты в своей деятельности, то расходы на проведение НИОКР для целей налогообложения прибыли, по мнению Минфина России, не могут быть учтены.

Если в течение двух лет налогоплательщиком начато использование результатов НИОКР в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), то вся сумма осуществленных расходов должна учитываться для целей налогообложения равномерно с момента начала использования в течение срока, оставшегося до окончания двухлетнего срока, исчисляемого с даты окончания соответствующих работ.

В этой связи есть вопрос, который остался без ответа: как списать расходы, если организация начнет использовать результаты НИОКР в последний месяц срока, установленного ст. 262 НК РФ?

По логике Минфина России, расходы должны быть списаны единовременно. Но тогда будет нарушен установленный Налоговым кодексом РФ принцип равномерного списания расходов. Эта проблема, Минфином России никак не комментировалась.

Внимание! Важная информация! С 2007 г. расходы на НИОКР, независимо от того, дали эти работы положительный результат или нет, списываются в уменьшение налоговой базы в течение одного года.

Если работы, давшие положительный результат, закончены после 1 января 2007 г., то, учитывая изложенную выше позицию Минфина России, обратите внимание на необходимость использования результатов работ в течение года с момента их окончания. В противном случае, если в течение года положительный результат так и не будет использован в деятельности организации, налогоплательщик не сможет учесть соответствующие расходы в целях налогообложения прибыли.

Интересная ситуация возникает и тогда, когда продукция, для создания которой были выполнены НИОКР, снимается с производства ранее истечения установленного ст. 262 НК РФ срока списания расходов (до 2006 г. - три года, в 2006 г. - два года, с 2007 г. - один год).

Как в целях исчисления налога на прибыль надо списывать оставшуюся сумму расходов при прекращении производства определенного вида продукции?

Минфин России свои разъяснения по этому поводу привел в Письме от 11.05.2005 N 03-03-01-04/2/245. В нем указано, что в соответствии со ст. 262 НК РФ при прекращении производства товаров (работ, услуг), в которых используются результаты научных исследований и опытно-конструкторских разработок, до истечения установленного срока списания затрат налогоплательщик не вправе продолжать учитывать указанные расходы для целей налогообложения прибыли.

Пример по учету затрат на НИОКР приведены на с. 249.

* * *

Для организаций, зарегистрированных и работающих на территориях особых экономических зон, которые созданы в соответствии с законодательством РФ, ст. 262 НК РФ предусмотрены следующие особенности признания расходов на НИОКР. Осуществленные такими организациями расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) признаются в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены.

* * *

Иногда в результате проведения НИОКР налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в п. 3 ст. 257 НК РФ. В таком случае данные права признаются нематериальными активами (НМА), которые подлежат амортизации на основании п. 2 ст. 258 НК РФ.

На практике бывает, что организация специально создается для осуществления НИОКР, в результате которых предполагается получение патента на изобретение или полезную модель с целью дальнейшего его использования для извлечения дохода.

До получения патента и регистрации права на такой актив организация не имеет доходов от деятельности и несет только расходы, связанные с выполнением НИОКР. Они могут складываться, в частности, из сумм, уплачиваемых сторонним организациям - разработчикам, расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении работ, сумм ЕСН и соответствующих страховых взносов, платы патентным поверенным и т.п.

Интересным представляется вопрос о порядке учета в целях налогообложения прибыли сумм ЕСН и страховых взносов, начисленных на выплаты работникам, участвовавшим в проведении работ.

Пунктом 5 ст. 262 НК РФ предусмотрено, что если в результате проведения НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в п. 3 ст. 257 НК РФ, то эти права признаются НМА, которые амортизируются в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 258 НК РФ. Соответственно, если итогом НИОКР является получение патента, то затраты на НИОКР будут формировать стоимость НМА.

При этом в п. 3 ст. 257 НК РФ указано, как определяется стоимость НМА, созданного самой организацией. Это сумма фактических расходов на создание и изготовление НМА (в том числе материальных расходов, а также затрат на оплату труда, услуг сторонних организаций, патентных пошлин, связанных с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов согласно НК РФ.

Таким образом, суммы налогов, учитываемые в составе расходов в соответствии с НК РФ, не включаются в первоначальную стоимость амортизируемого имущества, созданного организацией самостоятельно.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний не относятся к налогам и сборам. Поэтому расходы в виде зарплаты участвующих в создании нематериальных активов работников и начисленных на нее страховых взносов в ПФР и ФСС увеличивают первоначальную стоимость амортизируемого имущества, созданного самой организацией.

Сумма ЕСН, которая в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ включается в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, не увеличивает первоначальную стоимость НМА, создаваемого организацией самостоятельно. Порядок учета сумм ЕСН зависит от метода признания доходов и расходов, применяемого организацией.

Если организация применяет метод начисления, то расходы в виде начисленных налогов признаются в том периоде, когда они были начислены. Исходя из того, что в периоде, когда начисляется ЕСН, организация не имеет доходов от деятельности и несет только расходы, связанные с выполнением НИОКР (включая затраты на уплату единого социального налога), расходы по уплате этого налога могут быть списаны впоследствии в качестве убытков, перенесенных на будущее согласно ст. 283 НК РФ. Минфин России придерживается такого же мнения (см. Письмо от 19.01.2006 N 03-03-04/1/40).

* * *

Нередко организации - производители оборудования самостоятельно занимаются разработкой новых моделей. Для этого создаются научно-технические отделы (НТО) или конструкторские бюро (КБ), основной задачей которых и является создание, совершенствование и модернизация оборудования.

Как правило, при производстве новых моделей оборудования используется большое количество комплектующих изделий, уже применяемых на серийно выпускаемой продукции. Помимо этого закупаются новые детали у поставщиков. Модель проходит испытания, по результатам которых она подвергается доработке и дооборудованию.

После прохождения всех испытаний опытный образец может быть реализован. Как в этом случае правильно учитываются в целях налогообложения прибыли затраты, связанные с созданием новой модели оборудования, опытный экземпляр которого впоследствии реализован?

В данной ситуации затраты предприятия по созданию опытного образца производимой продукции не относятся к расходам на НИОКР. Они рассматриваются как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение дохода.

Или другой пример: организация провела комплекс работ по доработке опытной модели, которая после этого была реализована.

В этом случае доработка также не признается в качестве работ, связанных с НИОКР. Ведь она представляет собой комплекс работ, относящихся к обычной производственной деятельности организации.

Доходы от реализации опытного образца и расходы, связанные с его производством, для целей налогообложения учитываются по общим правилам гл. 25 НК РФ. Аналогичное мнение изложено в Письме Минфина России от 14.09.2004 N 03-03-01-04/140.

1.6.3. Расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ)

Лицензии на право пользования недрами с целью разведки и добычи полезных ископаемых учитываются для целей исчисления налога на прибыль в составе нематериальных активов. В какой момент организация вправе начать начисление амортизации по такой лицензии?

В соответствии с п. 1 ст. 325 НК РФ налогоплательщики, принявшие решение о приобретении лицензий на право пользования недрами, в аналитических регистрах налогового учета обособленно отражают расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации;
- расходы на оплату участия в конкурсе.

Если по результатам конкурса налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается в составе нематериальных активов. При этом амортизация данного нематериального актива начисляется в порядке, установленном ст. ст. 256 - 259 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Учитывая изложенное, начисление амортизации по лицензионному соглашению (лицензии), которое учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот нематериальный актив был введен в эксплуатацию (права, предусмотренные лицензионным соглашением (лицензией), начали использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода).

Такие разъяснения привел Минфин России в Письме от 28.03.2008 N 03-03-06/1/210.

* * *

Как учитываются в целях налогообложения расходы на ликвидацию скважин, например расходы на бурение и последующую ликвидацию параметрической скважины, ликвидированной вследствие выполнения задач, предусмотренных проектом ее строительства, а также поисковой скважины, ликвидированной вследствие недостижения проектной глубины из-за несоответствия фактического геологического разреза проектному? Можно ли учесть эти расходы в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 261 и п. 5 ст. 325 НК РФ?

Минфин России в Письме от 28.03.2008 N 03-03-06/1/208 разъяснил, что порядок ликвидации скважин определен Инструкцией о порядке ликвидации, консервации скважин и оборудования их устьев и стволов, утвержденной Постановлением Госгортехнадзора России от 22.05.2002 N 22.

Указанная Инструкция определяет порядок ликвидации и консервации опорных, параметрических, поисковых, разведочных, эксплуатационных, нагнетательных, контрольных (пьезометрических, наблюдательных), специальных (поглощающих, водозаборных), йодобромных, бальнеологических и других скважин, которые закладываются с целью поисков, разведки, эксплуатации месторождений нефти, газа и газового конденсата, теплоэнергетических, промышленных и минеральных вод, геологических структур для создания подземных хранилищ нефти и газа, захоронения промышленных стоков, вредных отходов производства, а также скважин, пробуренных для ликвидации газовых и нефтяных фонтанов и грифонов.

В соответствии с п. 4 ст. 261 НК РФ порядок признания расходов на освоение природных ресурсов для целей налогообложения, предусмотренный ст. 261 НК РФ, применяется также к расходам на строительство (бурение) разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, проведение комплекса геологических работ и испытаний с использованием этой скважины, а также на последующую ликвидацию такой скважины. Такой порядок применяется налогоплательщиком независимо от продолжения или прекращения дальнейших работ на соответствующем участке недр после ликвидации непродуктивной скважины

при условии раздельного учета расходов по этой скважине. Расходы по непродуктивной скважине признаются для целей налогообложения равномерно в течение 12 месяцев с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором эта скважина была ликвидирована в установленном порядке как выполнившая свое назначение.

Решение о признании соответствующей скважины непродуктивной принимается налогоплательщиком один раз и в дальнейшем изменению не подлежит. При этом налогоплательщик уведомляет налоговый орган по месту своего учета о решении, принятом в отношении каждой скважины, не позднее установленного гл. 25 НК РФ предельного срока представления налоговой декларации за отчетный (налоговый) период, в котором он фактически включил расходы (часть таких расходов) по скважине в состав прочих расходов.

Пунктом 5 ст. 325 НК РФ предусмотрено, что в случае, если скважина оказалась (признана) непродуктивной, то расходы налогоплательщика, осуществляемые по ликвидации такой скважины, относятся также в состав расходов, учитываемых по данному объекту в налоговом учете, в порядке, установленном ст. 261 НК РФ. Общая сумма расходов, отраженных в налоговом учете по данному объекту, включается в состав прочих расходов в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 325 НК РФ.

Таким образом, положения п. 4 ст. 261 и п. 5 ст. 325 НК РФ могут быть применены только к разведочным скважинам, ликвидированным как выполнившие свое назначение (непродуктивные).

* * *

Каким образом в целях исчисления налога на прибыль следует учитывать расходы организации, связанные с возмещением ущерба объектам животного мира и водным биологическим ресурсам при осуществлении строительства и эксплуатации объектов?

В соответствии с п. 1 ст. 261 НК РФ расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений, а также на возмещение потерь сельскохозяйственного производства при изъятии земель для нужд, не связанных с сельскохозяйственным производством, при уничтожении, порче оленьих пастбищ относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Расходы на освоение природных ресурсов подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ, если источником их финансирования не являются средства бюджета и (или) средства государственных внебюджетных фондов, и учитываются равномерно в порядке, установленном п. 2 ст. 261 НК РФ.

Исходя из изложенного, расходы, связанные с возмещением ущерба объектам животного мира и водным биологическим ресурсам при осуществлении строительства и эксплуатации объектов, учитываются налогоплательщиком равномерно в течение пяти лет, но не более срока эксплуатации (Письмо Минфина России от 15.06.2007 N 03-03-06/1/379).

Аналогичной точки зрения придерживается Минфин России и по вопросу порядка учета в целях исчисления налога на прибыль расходов на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями, включая расходы на рекультивацию нарушенных земель.

Согласно п. 3 ст. 37 Федерального закона от 10.01.2002 N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды", а также ст. 13 Земельного кодекса РФ при осуществлении строительства землепользователи обязаны принимать меры по рекультивации нарушенных земель.

В соответствии с ч. 4 и 5 п. 1 ст. 261 НК РФ расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, расходы на хранение плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, в целях гл. 25 НК РФ относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Расходы на освоение природных ресурсов подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с гл. 25 НК РФ, если источником их финансирования не являются средства бюджета и (или) средства государственных внебюджетных фондов, и учитываются равномерно в порядке, установленном п. 2 ст. 261 НК РФ.

Обратите внимание! Подпункт 7 п. 1 ст. 254 НК РФ в отношении расходов землепользователя на рекультивацию земель не применяется. В соответствии с названным подпунктом в составе материальных расходов учитываются расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, к которым расходы на рекультивацию нарушенных земель не относятся.

Необходимо учитывать также, что в отношении расходов на рекультивацию земель ст. 261 НК РФ установлен особый порядок признания в целях налогообложения прибыли.

Исходя из изложенного, расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями, включая расходы на рекультивацию нарушенных

земель, учитываются налогоплательщиками в соответствии с положениями ст. 261 НК РФ равномерно в течение пяти лет (Письмо Минфина России от 28.03.2007 N 03-03-06/1/177).

1.7. Внереализационные доходы

1.7.1. Штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств

В соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов включаются, в частности, доходы в виде признанных должником или подлежащие уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Статьей 317 НК РФ определено, что внереализационные доходы в виде причитающихся к получению штрафов, пеней и иных санкций за нарушение условий договорных обязательств признаются доходами в соответствии с условиями заключенных договоров. Иными словами, если условиями договоров предусмотрены все обстоятельства, при которых возникает ответственность контрагентов в виде штрафных санкций или возмещения убытков, то доходы признаются полученными налогоплательщиком при возникновении этих обстоятельств, с которыми условия договора связывают возникновение штрафных санкций или возмещение убытков, вне зависимости от претензий, предъявленных налогоплательщиком контрагенту, но при отсутствии возражений должника. Если обстоятельства, приводящие к возникновению вышеупомянутых обстоятельств, не могут классифицироваться однозначно, то подобные расходы признаются по мере признания их должником либо по мере вступления в законную силу решения суда.

В соответствии со ст. 330 ГК РФ за нарушения договорных обязательств в договоре может быть предусмотрена уплата должником кредитору неустойки (штрафа, пени). Неустойка (штраф, пеня) и убытки могут быть уплачены (возмещены) добровольно либо взысканы в судебном порядке. Порядок признания должником штрафов за нарушение договорных обязательств регулируется гражданским законодательством.

Таким образом, основанием признания внереализационного дохода являются факты, возникающие в сфере гражданско-правовых отношений и свидетельствующие о том, что должник согласен уплатить штрафы, пени, неустойку кредитору исходя из условий договора в полном объеме либо в меньшем размере, например двусторонний акт, подписанный сторонами, письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Такое разъяснение Минфин России приводил в Письме от 23.12.2004 N 03-03-01-04/1/189.

* * *

Если вследствие нарушения контрагентом договорных обязательств организация несет убытки, подлежащие возмещению на основании решения суда, сумма возмещения убытков в виде процентов за незаконное пользование чужими денежными средствами со дня принятия судом соответствующего решения до момента фактического погашения долга, подлежащая уплате на основании данного решения суда, учитывается в составе доходов для целей налогообложения прибыли на основании п. 3 ст. 250 НК РФ.

При этом порядок признания указанного дохода для целей налогообложения определяется методом признания расходов и доходов, применяемым налогоплательщиком.

В соответствии с пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ при применении метода начисления доходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств учитываются на дату признания должником либо дату вступления в законную силу решения суда. Поскольку порядок признания доходов в виде санкций за нарушение договорных обязательств, возникающих и подлежащих уплате на основании вступившего в законную силу решения суда, после даты вступления в законную силу решения суда пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ не определен, указанные доходы подлежат признанию в соответствии с общими принципами признания доходов при применении метода начисления.

Соответственно, доходы в виде суммы процентов за незаконное пользование чужими денежными средствами со дня принятия судом соответствующего решения до момента фактического погашения долга, подлежащие уплате на основании данного решения суда, учитываются для целей налогообложения прибыли на конец соответствующего отчетного периода (налогового периода) или на дату фактического погашения долга - в зависимости от того, какое событие произошло ранее (Письмо Минфина России от 26.12.2007 N 03-03-06/1/892).

1.7.2. Проценты по займам и кредитам

Для банков актуальным является следующий вопрос: вправе ли банк при исчислении налога на прибыль прекратить начисление процентов по кредитным договорам в случае, когда кредитным договором предусмотрено право банка в одностороннем порядке расторгнуть договор, и в случае, когда кредитный договор расторгается по решению суда?

В соответствии с п. 1 ст. 819 ГК РФ по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Согласно п. 6 ст. 250 НК РФ в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются ст. 290 НК РФ).

Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам установлен ст. 328 НК РФ.

Пунктом 4 данной статьи установлено, что налогоплательщик, определяющий доходы (расходы) по методу начисления, исчисляет сумму дохода (расхода), полученного (выплаченного) либо подлежащего получению (выплате) в отчетном периоде, в виде процентов в соответствии с условиями договора, исходя из установленных по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде.

Исходя из изложенного, основанием для начисления в налоговом учете доходов в виде процентов является наличие долгового обязательства, обусловленного рамками кредитного договора.

При этом при расторжении кредитного договора или прекращении долгового обязательства по нему иным способом начисление процентов в налоговом учете прекращается.

Основания расторжения договора в одностороннем порядке предусмотрены ст. 450 ГК РФ. Согласно п. 2 указанной статьи по требованию одной из сторон договор может быть изменен или расторгнут по решению суда только:

- 1) при существенном нарушении договора другой стороной;
- 2) в иных случаях, предусмотренных ГК РФ, другими законами или договором.

Существенным признается нарушение договора одной из сторон, которое влечет для другой стороны такой ущерб, что она в значительной степени лишается того, на что была вправе рассчитывать при заключении договора.

Кроме того, п. 3 ст. 450 ГК РФ предусмотрено, что в случае одностороннего отказа от исполнения договора полностью или частично, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается, соответственно, расторгнутым или измененным.

Таким образом, после расторжения кредитного договора по решению суда или в одностороннем порядке по инициативе кредитора в соответствии с условиями договора начисление процентов по кредитному договору прекращается (Письмо Минфина России от 06.03.2008 N 03-03-06/2/22).

* * *

Вправе ли банк в целях исчисления налога на прибыль прекратить начисление процентов на просроченный долг заемщика с момента возникновения просрочки и, внеся соответствующие изменения в кредитный договор, начислить на сумму долга неустойку, превышающую процентную ставку по кредиту?

В целях налогообложения прибыли начисление дохода в виде процентов по кредитам прекращается только после признания дебиторской задолженности безнадежной (нереальной ко взысканию) по основаниям, установленным п. 2 ст. 266 НК РФ (Письмо Минфина России от 10.12.2007 N 03-03-06/2/220).

1.7.3. Кредиторская задолженность, списанная по истечении срока исковой давности

В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных доходов учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов по данным инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководства организации. Дата признания внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли установлена п. 4 ст. 271 НК РФ. В соответствии с этим пункт доход в виде кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-03-06/1/894).

1.8. Внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам

1.8.1. Проценты по долговым обязательствам

Особенности налогового учета расходов в виде процентов по долговым обязательствам установлены ст. ст. 269, 272, 273 и 328 НК РФ.

В отличие от бухгалтерского учета, где порядок учета процентов зависит от направления использования заемных средств, в налоговом учете расходы на уплату процентов по долговым обязательствам любого вида включаются в состав внереализационных расходов. Это правило установлено пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ и распространяется на все долговые обязательства вне зависимости от характера предоставленного займа или кредита (текущего и (или) инвестиционного).

Это значит, что проценты по любым займам и кредитам (независимо от того, на какие цели они расходуются) в целях налогообложения прибыли подлежат учету в составе внереализационных расходов. Это касается в том числе и процентов по займам (кредитам), привлеченным для приобретения (строительства) основных средств (см. подробнее с. 102).

Внимание! Важная информация! Проценты по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли нормируются.

Статьей 269 НК РФ определен порядок расчета максимальной величины процентов, которая может быть учтена в составе расходов. Она позволяет налогоплательщикам выбирать способ определения максимального размера процентов из двух возможных вариантов:

1) по среднему уровню процентов, начисленных по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях;

2) исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза - по рублевым долговым обязательствам, и из ставки в размере 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Согласно положениям п. 1 ст. 269 НК РФ при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом в целях налогообложения прибыли (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В целях данного пункта под ставкой рефинансирования Центрального банка РФ применительно к отношениям, возникшим с 1 января 2006 г., понимается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

- в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Рассмотрим порядок и особенности учета расходов в виде процентов.

Вариант 1. В учетной политике налогоплательщика определено, что для учета процентов по кредитам (займам) применяется ставка рефинансирования ЦБ РФ, увеличенная в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях, и ставка 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В этом случае для расчета максимального уровня процентов по данному конкретному договору важно определить, предусмотрено или не предусмотрено договором условие об изменении процентной ставки в течение срока действия долгового обязательства.

Напомним, что в 2007 - 2008 гг. ставка рефинансирования ЦБ РФ постоянно менялась и составляла:

с 29 января 2007 г. - 10,5%;

с 19 июня 2007 г. - 10%;
с 4 февраля 2008 г. - 10,25%;
с 29 апреля 2008 г. - 10,5%.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! В кредитных договорах очень часто содержится условие о том, что процентная ставка может быть изменена. При этом совсем не обязательно, что она, действительно, будет изменена. Возникает вопрос: как считать норматив расходов в виде процентов, если в договоре содержится условие о том, что ставка может быть изменена, но на самом деле она не менялась?

Раньше Минфин России разъяснял следующее (см. Письмо от 04.03.2005 N 03-03-01-04/1/88).

Если в долговом обязательстве предусмотрено условие "с изменением процентной ставки" и фактическая ставка по договору реально менялась, то для целей налогообложения принимается фактическая ставка по договору в рублях, не превышающая текущую ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,1 раза.

Если фактическая ставка по договору не менялась, для определения предельного размера расходов в виде процентов следует использовать ставку рефинансирования Банка России, установленную на дату получения долгового обязательства, увеличенную в 1,1 раза.

Но в 2007 г. подход Минфина изменился, и автор считает, что организациям нужно руководствоваться именно этим (изменившимся) подходом.

В Письме Минфина России от 12.11.2007 N 03-03-06/1/798 дается ответ на следующий вопрос: если заключенные организацией кредитные договоры предусматривают право банка изменять процентную ставку при изменениях законодательства, конъюнктуры рынка, то вправе ли организация при исчислении налога на прибыль определять предельную величину процентов, признаваемых расходом, исходя из ставки рефинансирования, действующей на дату заключения договора, в периодах, когда ставка рефинансирования уменьшается, а ставка по кредиту не изменяется?

Минфин считает, что критерием признания расходов в виде процентов в размере ставки рефинансирования Банка России служат условия кредитного договора (договора займа и т.п.), а не изменение размера самой ставки рефинансирования Банка России.

В случае если договоры содержат условие об изменении процентной ставки, в целях расчета норматива применяется ставка рефинансирования, действовавшая на дату признания расходов в виде процентов. При этом не важно, менялась процентная ставка по договору на самом деле или нет.

Аналогичная точка зрения изложена и в Письме Минфина России от 27.09.2007 N 03-03-06/1/701.

Вариант 2. В учетной политике налогоплательщика определено, что в состав расходов включаются фактически начисленные проценты, если они существенно не отклоняются от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

В этом случае в учетной политике должны быть определены критерии сопоставимости займов (кредитов).

Критерии сопоставимости, перечисленные в ст. 269 НК РФ, являются достаточно абстрактными. Формируя учетную политику для целей налогообложения, организациям следует самостоятельно устанавливать конкретные границы (правила) по каждому из перечисленных критериев. При этом следует исходить из принципа существенности и обычаев делового оборота.

В рамках действующих положений по бухгалтерскому учету можно предположить, что принцип существенности ограничивается размером в 5%. Хотя, следует отметить, налоговым законодательством он не предусмотрен.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Какими правилами нужно руководствоваться при определении критериев сопоставимости займов (кредитов)?

1. Валюта должна быть одинаковой (рублевые кредиты нельзя сопоставлять с валютными).

На практике часто заключаются договоры займа, в которых сумма займа определена в условных единицах, а расчеты осуществляются в рублях по согласованному сторонами курсу. Минфин России в Письме от 31.03.2005 N 03-03-01-04/4/28 сообщил, что два договора займа не могут быть признаны выданными на сопоставимых условиях, если в одном сумма займа выражена в рублях, а в другом - в условных единицах, хотя в обоих случаях расчеты производятся в рублях.

2. Сроки не должны отличаться друг от друга более чем на 10% (Письмо Минфина России от 27.08.2004 N 03-03-01-04/1/20).

3. Размер полученных кредитов не должен отклоняться более чем на 20% (Письмо Минфина России от 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35).

4. Нельзя считать сопоставимыми займы, полученные от юридических и физических лиц (Письмо Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183).

5. Одним из критериев сопоставимости долговых обязательств является наличие разных кредиторов (Письмо Минфина России от 23.06.2005 N 03-03-04/2/13).

Интересно, что Минфин сейчас фактически отказался от этого условия. В Письме от 17.08.2007 N 03-03-06/2/154 он сообщил, что если кредиты выданы одним и тем же кредитором в сопоставимых объемах в одной и той же валюте под аналогичное обеспечение и на одинаковый срок, то такие обязательства считаются выданными на сопоставимых условиях независимо от досрочного погашения в дальнейшем одного из них.

6. Для определения среднего уровня процентов используются долговые обязательства, выданные в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

Следование подобным условиям определения критериев сопоставимости минимизирует возможные споры с налоговыми органами.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Как быть, если открыта кредитная линия и по договору банком перечисляется несколько траншей? Можно ли считать такие транши сопоставимыми долговыми обязательствами?

В такой ситуации нужно исходить из того, что у налогоплательщика имеется одно долговое обязательство, возникающее из заключенного кредитного договора, поэтому считать полученные транши в рамках данного кредитного договора отдельными кредитами, полученными на сопоставимых условиях, оснований не имеется. Поэтому, если у организации нет других кредитных линий, открытых на сопоставимых условиях, проценты в целях налогообложения будут приниматься с учетом ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза. Это же следует и из п. 4 Письма Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183.

Обратите внимание! Справка кредитной организации о том, что условия получения займа являются сопоставимыми, когда налогоплательщики спрашивают у банка условия выдачи кредита и средний уровень процентов по кредитам, которые этот банк выдавал другим заемщикам, для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 269 НК РФ, использована быть не может. Такого же мнения придерживается и Минфин России (Письмо от 06.03.2006 N 03-03-04/1/183).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Что делать, если условия по долговым обязательствам, данные о которых были использованы в расчетах предельного процента, впоследствии изменились? Например, был продлен срок предоставления кредита или увеличена его сумма. Нужно ли в этом случае пересчитывать норматив?

По долговым обязательствам, заключенным на срок более одного отчетного периода и не предусматривающим изменение сопоставимых условий, перерасчет среднего процента в кварталах (месяцах), следующих за кварталом (месяцем) получения налогоплательщиком долгового обязательства, не производится.

Изменение хотя бы одного из критериев сопоставимости долговых обязательств, установленных в соответствии с п. 1 ст. 269 НК РФ и закрепленных в учетной политике, ведет к признанию долговых обязательств для целей налогообложения несопоставимыми. Такой же позиции придерживается Минфин России (Письмо от 27.08.2004 N 03-03-01-04/1/20). В этом случае норматив процентов, признаваемых для целей налогообложения, подлежит пересчету исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 раза.

Подлежат ли сравнению в целях определения предельной величины процентов, учитываемых в расходах для целей исчисления налога на прибыль, начисленные проценты, первоначально установленные долговым обязательством с последующей возможностью изменения процентной ставки, по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях?

По мнению Минфина России, в целях определения предельной величины процентов, учитываемых в расходах для целей налогообложения прибыли организаций, как начисленные проценты (первоначально установленные долговым обязательством), так и начисленные проценты (впоследствии измененные) подлежат сравнению со средним уровнем процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях (Письмо от 31.03.2008 N 03-03-06/1/218).

1.8.2. Премии (скидки), выплаченные (предоставленные) продавцом покупателю

В составе внереализационных расходов для целей налогообложения с 2006 г. учитываются премии (скидки), выплаченные (предоставленные) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В настоящее время многие организации, занятые в сфере торговой деятельности, применяют различные формы привлечения покупателей, в том числе предоставление скидок, премий, бонусов и т.д.

Скидки (премии) следует разделить на две группы: предоставляемые путем пересмотра цены товара и предоставляемые без изменения цены товара.

Общие подходы к учету скидок (премий) в целях налогообложения сведены в таблицу (см. ниже).

Продавец предоставляет скидку или премию покупателю	
Путем пересмотра цены товара, отраженной в договоре купли-продажи	Без изменения цены единицы товара
Статьей 424 ГК РФ предусмотрена возможность изменения установленной соглашением сторон цены договора в случаях и на условиях, предусмотренных договором. В частности, договором может быть предусмотрено изменение цены единицы товара в случае возникновения обстоятельств, с которыми условия заключения договора связывают возникновение скидок. В случае изменения цены единицы товара организация на основании соответствующих изменений данных первичных документов по передаче товара вносит изменения в данные налогового учета о стоимости проданных ценностей. Кроме того, в соответствии со ст. 54 НК РФ организация-продавец должна внести исправления в Декларацию по налогу на прибыль за все периоды, в которых имела место реализация товаров, так как в этих периодах произошло искажение величины налоговой базы по налогу на прибыль. При этом следует учитывать положения ст. 40 НК РФ. К скидкам, предоставленным покупателю путем указания в договоре купли-продажи пониженной цены товара, пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ не применяется (Письмо Минфина России от 02.05.2006 N 03-03-04/1411).	Организация-продавец пересматривает сумму задолженности покупателя по договору купли-продажи, т.е. освобождает покупателя от имущественной обязанности оплатить приобретенные ценности в размере установленного в договоре процента от общей стоимости проданных покупателю товаров. Такая скидка на основании ст. ст. 572 и 574 ГК РФ должна рассматриваться в качестве освобождения от имущественной обязанности перед продавцом, что является безвозмездной передачей той части товара, которая не оплачена покупателем. Премии, выплаченную продавцом покупателю за достижение определенных обстоятельств, оговоренных договором купли-продажи, также следует рассматривать как безвозмездно переданное имущество. В таком случае, до 2006 г., в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ сумма скидки или премии не могла быть учтена в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. С 2006 г. расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок, учитываются в составе внереализационных расходов согласно пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ.

В том случае, если вследствие выполнения определенных условий договора продавец выплатит (предоставит) покупателю премию (скидку) без изменения цены товара, такая скидка будет являться для покупателя безвозмездно полученным имуществом, подлежащим включению в налоговую базу по налогу на прибыль (п. 8 ст. 250 НК РФ). Такой порядок распространяется на премии (скидки), полученные покупателем как до, так и после 1 января 2006 г.

При этом у поставщика предоставленная скидка с 1 января 2006 г. может быть учтена в составе внереализационных расходов на основании пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Аналогичная точка зрения приведена в Письмах Минфина России от 14.11.2005 N 03-03-04/1354, от 26.12.2005 N 03-03-04/1445 и от 28.12.2005 N 03-03-04/1462.

Часто по условиям договоров с покупателями организация-продавец предоставляет премию за выполнение плана по объему покупок. Премия предоставляется в виде фиксированного процента от объема покупок, и на ее сумму уменьшается задолженность покупателя. Вправе ли организация-продавец учесть в расходах при исчислении налога на прибыль суммы вышеназванной премии?

Минфин России в Письме от 18.03.2008 N 03-03-06/1/196 разъяснил, что пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ применяется в тех случаях, когда предоставление скидки (выплата премии) предусмотрено условиями соответствующего договора купли-продажи, а основанием предоставления такой скидки (выплаты премии) является выполнение покупателем определенных условий договора. Таким образом, данную премию учесть можно.

А если в рамках договоров поставки продукции компания заключает с покупателями дополнительные соглашения о премировании и перечисляет денежные средства авансовыми платежами в счет будущей премии, можно ли их учесть?

Учесть их можно, но только после выполнения соответствующих условий, дающих покупателю право на получение прибыли. До момента выполнения условий договора авансовые платежи не должны учитываться в составе расходов для целей налогообложения прибыли. А после фактического выполнения условий премирования расходы на выплату премий могут быть включены в налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с положениями пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ (Письмо Минфина России от 21.11.2007 N 03-03-06/1/822).

Внимание! Важная информация! Скидка, предоставленная покупателю путем пересмотра цены товара, не учитывается покупателем в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом приобретенный товар учитывается покупателем в расходах по цене, скорректированной с учетом предоставленной скидки.

Пример 1.20. Условиями договора купли-продажи предусмотрена дисконтная скидка на следующих условиях: если объем покупок в течение года составит 200 ед., то цена снижается на 3%, если же свыше 500 ед., то цена снижается на 5%.

При этом важно обратить внимание на то, что изменяется цена не только приобретаемой, но и уже приобретенной партии товаров.

Так, купив в мае 100 ед. товара по 100 руб., покупатель заплатил 10 000 руб. При покупке в сентябре еще 150 ед. цена единицы товара составит 97 руб., причем эта цена будет применена не только к партии в 150 ед., но и к ранее приобретенной партии в 100 ед. В результате покупатель в сентябре должен будет заплатить не 14 550 руб. (150 ед. x 97 руб/ед.), а на 300 руб. меньше (100 ед. x (100 руб/ед. - 97 руб/ед.)), т.е. 14 250 руб.

В этой связи необходимо принимать во внимание условия первоначально заключенного договора, а именно предусмотрена ли в нем возможность изменения цены единицы товара.

Если в договоре изначально не было предусмотрено предоставление скидок либо в договоре отсутствует оговорка, что цена меняется только в отношении последующих поставок по договору, тогда новая цена (при достижении покупателем определенных показателей) должна применяться в отношении всех поставок по договору.

Поскольку отгрузка товара, ранее переданного продавцом покупателю по первоначальной цене, например по 100 руб. за единицу, уже произошла и оформлена соответствующими первичными документами, то в бухгалтерском учете после понижения цены, например до 97 руб., ко всей предыдущей партии товаров будет сделана исправительная запись на основании справки бухгалтера и документов, подтверждающих выполнение условий договора, на основании которых была снижена цена. Исправительные записи в бухгалтерском учете производятся в периоде наступления условий, при которых меняется цена товара.

Что касается налоговых обязательств, то в соответствии со ст. 54 НК РФ организация-продавец должна внести исправления в данные прошлых отчетных (налоговых) периодов, в которых имела место реализация, так как именно в этих периодах фактически произошло искажение налоговой базы.

Еще одним из видов скидки является кредит-нота, когда продавец в одностороннем порядке предоставляет покупателю скидку по той сделке, которая уже состоялась в рамках обычного договора купли-продажи. Для привлечения дополнительного внимания покупателя продавец может выставить ему уведомление о том, что первоначально установленная цена реализованного товара меняется в сторону снижения. Согласно ст. 415 ГК РФ одностороннее решение продавца о снижении цены может быть расценено как освобождение кредитором должника от лежащих на нем обязанностей. С точки зрения налогообложения прибыли данная сделка квалифицируется как безвозмездная передача имущественного права.

Бонус предусматривает, что организация-покупатель при соблюдении определенных условий договора получает бесплатно часть товара либо какие-то иные подарки.

В целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль в этом случае продавец признает операцию по безвозмездной передаче товаров, подарков, которая подпадает под действие п. 16 ст. 270 НК РФ. При этом следует отметить, что подарки не подпадают под действие п. 4 ст. 264 НК РФ, поскольку их нельзя назвать рекламными расходами с точки зрения Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе".

Изменение цены договора в зависимости от достижения покупателем определенных показателей выборки товара осуществляется в порядке, установленном ст. 452 ГК РФ. Нормы ГК РФ предусматривают оформление соглашения об изменении цены в той же форме, в которой был заключен договор. Последствия изменения цены договора в этом случае определяются ст. 453 ГК РФ, в соответствии с которой при изменении договора обязательства считаются измененными с момента заключения соглашения сторон об изменении договора, если иное не вытекает из соглашения или характера изменения договора.

Таким образом, в случае, если соглашением прямо предусмотрено, что новая цена договора распространяется на все партии товаров, реализованные с начала действия договора, то налоговые последствия такого изменения цены договора, по сути, аналогичны случаю, когда в договор изначально включены условия об изменении цены товара без дополнительных оговорок.

Но при заключении сделки ни покупатель, ни продавец еще не знают, будут ли осуществлены все условия договора, в результате которых покупатель может получить право на скидку.

Скидки могут быть также предоставлены в момент реализации партии товара. Например, покупатель в соответствии с оговоренными условиями сразу осуществляет выборку определенного количества товара и сразу получает скидку. В этом случае цена реализации будет сразу определяться с учетом предоставленной скидки. Для целей налогообложения будет приниматься цена товара, указанная сторонами сделки (в данном случае не рассматриваются ситуации, предусмотренные положениями ст. 40 НК РФ).

* * *

С учетом общих положений ст. 272 НК РФ в части признания внереализационных и прочих расходов (п. 7 ст. 272 НК РФ) для таких видов расходов, как предоставленные премии и скидки, дату признания расходов следует определять по пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Датой признания таких расходов будет считаться:

- либо дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- либо дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчетов;
- либо последний день отчетного (налогового периода).

Минфин России в Письме от 20.12.2006 N 03-03-04/1/847 сообщил, что датой признания расхода в виде скидки для целей налогообложения прибыли можно считать дату предъявления документов, которые служат основанием для произведенных расчетов.

Документальным подтверждением рассматриваемых расходов (в виде скидок, премий) могут служить:

- договор с покупателем, предусматривающий условия предоставления скидки;
- расчет суммы предоставленной скидки;
- документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных договором, для предоставления скидок.

Пример 1.21. Организация-продавец в соответствии с условиями договора пересмотрела сумму задолженности своего контрагента (покупателя) за реализованный товар. Имеющаяся задолженность покупателя перед продавцом составляла 100 000 руб. После пересмотра величина задолженности составила 90 000 руб. Таким образом, в налоговом учете у продавца должна быть отражена выручка в размере 100 000 руб. и внереализационный расход в сумме предоставленной скидки (премии) - 10 000 руб.

У покупателя цена приобретенного товара составит 100 000 руб. При этом его задолженность перед продавцом уменьшилась со 100 000 руб. до 90 000 руб. Соответственно, в составе внереализационных доходов покупатель отражает сумму 10 000 руб.

У продавца сумма в размере 10 000 руб. будет отражена по строке 200 Приложения N 2 к листу 02 (выручка в размере 100 000 руб. отражается по строке 011 Приложения N 1 к листу 02).

У покупателя по строке 030 Приложения N 2 к листу 02 будет указана сумма 100 000 руб., а сумма скидки в виде уменьшения задолженности в размере 10 000 руб. - по строке 100 Приложения N 1 к листу 02.

Внимание! Важная информация! Скидки, предоставленные в связи с выполнением работ (оказанием услуг), в составе внереализационных расходов исполнителя не учитываются.

При решении вопроса об отражении в целях налогообложения скидки, предоставляемой по выполняемым работам (оказываемым услугам), бухгалтеру необходимо обратить внимание на разъяснения Минфина России, изложенные в Письме от 02.02.2006 N 03-03-04/1/70.

В этом Письме на основании ст. 454 ГК РФ делается вывод о том, что норма, содержащаяся в пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ, распространяется только на договоры купли-продажи, и, как следствие, скидки, предоставленные в связи с выполнением условий договора возмездного оказания услуг, не признаются в составе внереализационных расходов исполнителя.

Аналогичная точка зрения изложена и в Письме Минфина России от 28.02.2007 N 03-03-06/1/138.

1.8.3. Убытки от списания безнадежных долгов

Определение безнадежного долга (долга, нереального ко взысканию) дается в п. 2 ст. 266 НК РФ. Безнадежные долги - это те долги перед налогоплательщиком, по которым:

- истек установленный срок исковой давности;
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено:
- вследствие невозможности его исполнения;
- на основании акта государственного органа;
- на основании ликвидации организации.

Таким образом, налоговое законодательство предусматривает только четыре основания признания дебиторской задолженности безнадежной.

Как списывается дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, в случае наличия нескольких оснований для ее списания, предусмотренных НК РФ (сначала истек срок исковой давности для взыскания долга, а затем должник ликвидировался)?

В случае наличия нескольких оснований для признания задолженности безнадежной (истечение срока исковой давности и ликвидация организации-должника) задолженность признается безнадежной в том налоговом (отчетном) периоде, в котором имело место первое по времени возникновения основание для признания задолженности безнадежной (Письмо Минфина России от 28.03.2008 N 03-03-06/4/18).

Внимание! Важная информация! По другим основаниям, кроме перечисленных выше, дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, не может быть признана безнадежной в целях налогообложения прибыли.

* * *

Для правомерного списания дебиторской задолженности в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организация должна оценить свои действия не только с точки зрения налогового законодательства, но и с позиции гражданского законодательства и правил исполнительского производства.

Рассмотрим подробнее основания признания задолженности безнадежной.

Основание 1: истечение установленного срока исковой давности (ст. 196 ГК РФ).

Это самый распространенный случай признания долга безнадежным.

Многие организации ошибочно полагают, что, если взаимоотношений с кредитором нет в течение трех лет, долг автоматически становится безнадежным. Но это не всегда так, и для анализа ситуации необходимо обратиться к положениям Гражданского кодекса РФ.

Во-первых, общий срок исковой давности устанавливается в три года (ст. 196 ГК РФ).

Во-вторых, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, а по обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

Поэтому, например, при отгрузке продукции 20 июля 2006 г. при условии ее оплаты в соответствии с договором в течение трех месяцев срок исковой давности начнет исчисляться по истечении установленного в договоре срока оплаты, т.е. с 21 октября 2006 г.

Обратите внимание! Течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке, а также совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга.

Обратите внимание! Задолженность, в отношении которой имеется решение суда об отказе в ее взыскании по любым основаниям, не является безнадежной в целях налогообложения прибыли и не может быть учтена в уменьшение налоговой базы по данному налогу, поскольку такого основания нет в перечне условий признания задолженности безнадежной, установленном п. 2 ст. 266 НК РФ (Письмо Минфина России от 02.02.2006 N 03-03-04/1/72).

Совершение обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга, также прерывает течение срока исковой давности. Причем после перерыва течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок (ст. 203 ГК РФ).

Так, например, если за месяц до истечения трехлетнего срока исковой давности должник подпишет акт сверки задолженности, в котором он подтвердит свою задолженность, или пришлет письмо с обязательством произвести оплату в определенные сроки, эти действия прервут трехлетний срок, и он начнет отсчитываться заново со времени, когда произведены такие действия.

Аналогично частичное погашение задолженности, пусть даже в размере 1 руб., прерывает срок исковой давности, и он начинает течь заново.

ВАС РФ в п. 20 Постановления от 12.11.2001 N 15 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" сделал вывод о том, что к действиям, свидетельствующим о признании долга в целях перерыва течения срока исковой давности, исходя из конкретных обстоятельств, в частности, могут относиться:

- признание претензии;
- частичная уплата должником или с его согласия другим лицом основного долга и/или сумм санкций, равно как и частичное признание претензии об уплате основного долга, если последний имеет под собой только одно основание, а не складывается из различных оснований;
- уплата процентов по основному долгу;
- изменение договора уполномоченным лицом, из которого следует, что должник признает наличие долга, равно как и просьба должника о таком изменении договора (например, об отсрочке или рассрочке платежа);
- акцепт инкассового поручения.

Обратите внимание! Если в отношении организации-должника открыта процедура конкурсного производства, то в этом случае списание задолженности, включенной в реестр требований кредиторов, возможно только после признания судом организации банкротом и исключения ее из списков ЕГРЮЛ (Письмо Минфина России от 11.04.2008 N 03-03-06/1/276).

Возникшая дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, признается в целях налогообложения безнадежным долгом, если она возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитываются в составе внереализационных расходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности, т.е. вне зависимости от даты обнаружения (Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-03-06/1/894).

А если организация своевременно не учла эти суммы? Например, в марте 2008 г. при проведении инвентаризации обнаружено, что по дебиторской задолженности покупателя срок исковой давности истек еще в ноябре 2007 г. В этом случае в соответствии со ст. 54 НК РФ организации следует подать уточненную налоговую декларацию за тот отчетный (налоговый) период, в котором истек срок (в рассмотренной ситуации - за 2007 г.).

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Если у организации имеется дебиторская задолженность и в течение срока исковой давности организация не предприняла никаких мер по ее взысканию, является ли факт истечения срока исковой давности достаточным основанием для признания задолженности безнадежной и списания ее в убыток в целях исчисления налога на прибыль?

Минфин России в Письме от 21.02.2008 N 03-03-06/1/124 напрямую не ответил на этот вопрос, разъяснив, что дебиторская задолженность, по которой в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации истек срок исковой давности, признается для целей налогообложения прибыли безнадежной.

По мнению автора, финансовое ведомство фактически подтвердило, что ведение претензионно-исковой работы не является обязательным предварительным условием для списания дебиторской задолженности на убытки.

Основание 2: невозможность исполнения обязательства (ст. 416 ГК РФ).

Согласно ст. ст. 26 и 27 Федерального закона от 21.07.1997 N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" возвращение исполнительного документа, составление акта о невозможности взыскания этой задолженности, а также окончание исполнительного производства осуществляются, в частности, если невозможно установить адрес должника-организации или место жительства должника-гражданина, место нахождения имущества должника либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах и во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях (за исключением случаев, когда вышеуказанным Законом N 119-ФЗ предусмотрен розыск должника или его

имущества), и если у должника отсутствуют имущество или доходы, на которые может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества или доходов оказались безрезультатными.

Проверка наличия или отсутствия должника или его имущества производится судебным приставом-исполнителем на день проведения исполнительных действий, поэтому в п. 3 ст. 15 Закона N 119-ФЗ установлено правило о прерывании срока предъявления исполнительного документа, а в ст. 26 Закона N 119-ФЗ за взыскателем закреплено право нового предъявления исполнительного документа в пределах срока предъявления. При этом отсутствие должника, выявленное при предыдущем исполнении исполнительного документа, не является основанием для отказа в его новом принятии к исполнению.

Таким образом, задолженность, по которой имеются акт судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания, постановление об окончании исполнительного производства, постановление о возвращении исполнительного документа, а также задолженность, не взысканная в связи с пропуском срока обращения к судебному приставу за исполнением судебного решения, не могут быть в целях налогообложения прибыли учтены в уменьшение налоговой базы, поскольку перечисленных оснований нет в перечне, установленном п. 2 ст. 266 НК РФ.

Аналогичное мнение изложено в Письмах Минфина России от 28.03.2008 N 03-03-06/4/18, от 17.03.2008 N 03-03-06/1/184, от 05.09.2007 N 03-03-06/1/644.

Основание 3: акт государственного органа (ст. 417 ГК РФ).

Данное основание встречается крайне редко и может быть связано, например, с решениями Правительства Российской Федерации или органов власти субъектов Российской Федерации о том, что задолженность хозяйствующему субъекту не будет погашена. При этом имеются в виду законодательные и нормативные правовые акты органов государственной власти и органов местного самоуправления (законы, указы, постановления, распоряжения, положения, в том числе указания Банка России (например, о введении моратория на удовлетворение требований кредитора по ссудной задолженности), и т.п.). По данному вопросу см. также Письмо Минфина России от 18.08.2006 N 03-03-04/2/195.

Основание 4: ликвидация организации (ст. 419 ГК РФ).

Согласно ст. 49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент внесения записи о его исключении из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ).

При этом юридическое лицо подлежит государственной регистрации в уполномоченном государственном органе в порядке, определяемом Федеральным законом от 08.02.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (далее - Закон N 129-ФЗ). Данные государственной регистрации включаются в ЕГРЮЛ.

В соответствии со ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ юридическое лицо, которое в течение последних 12 месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операции хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность (далее - недействующее юридическое лицо). Такое юридическое лицо может быть исключено из ЕГРЮЛ в порядке, предусмотренном ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ.

Исключение недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ может быть обжаловано кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются, в течение года со дня, когда они узнали или должны были узнать о нарушении своих прав (п. 8 ст. 22 Закона N 129-ФЗ).

Таким образом, с момента исключения из ЕГРЮЛ организация, в том числе и недействующая, утрачивает свою правоспособность и не может быть участником предпринимательской деятельности.

В Письме Минфина России от 18.08.2006 N 03-03-04/2/195 указано, что долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ. Позднее эта точка зрения также подтверждена (например, Письмо от 21.03.2008 N 03-03-06/1/199).

В Письме от 15.02.2007 N 03-03-06/1/98 Минфин России разъяснил, что документальным подтверждением ликвидации организации-должника может служить выписка из Единого государственного реестра юридических лиц о ликвидации организации-должника. Порядок получения данной выписки установлен ст. 6 Закона N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей".

Информация о ликвидации организации-должника, размещенная на официальном сайте ФНС России, не может использоваться в качестве единственного документального подтверждения расходов в виде суммы списанного безнадежного долга.

Отношения в рамках договоров поручения, комиссии, агентских договоров регулируются гл. 49, 51, 52 ГК РФ соответственно.

Общим признаком этих правоотношений является обязанность доверителя (комитента, принципала) уплатить вознаграждение поверенному (комиссионеру, агенту). В целях налогообложения операции, осуществляемые в рамках таких договоров, учитываются в общеустановленном порядке, за исключением тех ситуаций, которые регулируются специальными нормами.

Так, например, доходы от реализации имущества комитента, полученные комиссионером в рамках договора комиссии, должны быть учтены у комитента в момент перехода права собственности на это имущество к покупателю. То есть выручка от реализации в соответствии с положениями ст. 249 НК РФ учитывается в налоговом учете комитента, а не комиссионера. Но для этого комитент должен получить соответствующую информацию от комиссионера.

В соответствии со ст. 999 ГК РФ "Отчет комиссионера" по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Но налоговое законодательство содержит специальную норму (ст. 316 НК РФ), в соответствии с которой комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация имущества, принадлежащего комитенту, известить последнего о дате такой реализации. Чтобы правильно в целях налогообложения учесть выручку от реализации, комитенту необходимо проконтролировать своевременное представление ему такой информации.

Комитент выплачивает посреднику вознаграждение за оказание услуг по договору. Кроме этого, комитент должен еще и возместить затраты посредника, если это предусмотрено условиями договора. Информация о понесенных затратах, подлежащих возмещению, также должна содержаться в отчете комиссионера, к которому прилагаются документы, подтверждающие расходы.

Суммы вознаграждения и возмещаемых затрат включаются комитентом в состав прочих расходов. При этом возмещаемые затраты в зависимости от их вида должны быть учтены по соответствующим статьям. Например, посредник понес расходы на рекламу реализуемого имущества. Если этот вид затрат возмещается комитентом, то он учтет эти расходы у себя в налоговом учете по статье "расходы на рекламу" в соответствии с требованиями п. 4 ст. 264 НК РФ (т.е. с учетом возможного ограничения признания расходов на рекламу в целях налогообложения).

Моментом признания расходов в виде комиссионного вознаграждения в налоговом учете комитента будет либо дата расчетов в соответствии с условиями договора, либо дата предъявления документов, служащих основанием для расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода, к которому относится расход. Минфин России рекомендует эту дату установить в приказе об учетной политике для целей налогообложения (Письмо Минфина России от 26.05.2006 N 03-03-04/1/183).

А в какой момент комитент должен признать у себя в налоговом учете прочие расходы, возмещаемые им комиссионеру? По нашему мнению, учет таких расходов по дате, установленной условиями договора, или в последний день отчетного (налогового) периода может привести к спору с налоговым органом. Ведь соответствующие первичные документы, подтверждающие произведенные расходы, будут представлены в ином периоде (скорее всего, документы будут представлены вместе с отчетом комиссионера).

Обратите внимание! Если посредник при перечислении денежных средств комитенту удерживает сумму своего вознаграждения, то комитент обязан показать в налоговом учете всю сумму начисленной выручки от реализации принадлежащего ему имущества (включая сумму удержанного вознаграждения).

Посредник в составе выручки у себя в налоговом учете отражает только сумму вознаграждения (пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Пример 1.22. Организация "А" (комитент) в феврале 2008 г. заключила с организацией "В" (комиссионер) договор комиссии, в соответствии с которым комиссионер должен реализовать изготовленную комитентом продукцию. Вознаграждение удерживается комиссионером из выручки, подлежащей перечислению комитенту. Затраты на хранение и транспортировку продукции, произведенные комиссионером в рамках исполнения договора комиссии, возмещаются комитентом в полном объеме. Договор заключен сроком на 1 год.

Продукция стоимостью 100 000 руб. передана комиссионеру 19 февраля 2008 г., реализована комиссионером 27 марта 2008 г. Отчет комиссионера был представлен комитенту 2 апреля 2008 г.

Сумма выручки, согласно отчету, составила 160 000 руб. Вознаграждение комиссионера - 15% суммы реализации, что составляет 24 000 руб. (160 000 x 15%). Расходы комиссионера, подлежащие возмещению комитентом, составили 10 000 руб. (доставка) и 5000 руб. (хранение).

На расчетный счет комитента поступили денежные средства за минусом удержанного комиссионного вознаграждения и расходов, которые комиссионер понес за счет комитента. В итоге на счет комитента поступила сумма в размере 121 000 руб. (160 000 - 24 000 - 15 000).

Для упрощения примера данные приведены без учета НДС.

В Декларации по налогу на прибыль за I квартал 2008 г. комитент должен отразить всю сумму выручки, указанную в отчете комиссионера.

Сумма комиссионного вознаграждения, а также возмещенные комиссионеру затраты по хранению и доставке продукции до покупателя, будут учтены комитентом в общей сумме расходов по строке 110 Приложения N 2 к листу 02 Декларации за I квартал 2008 г.

* * *

В соответствии с п. 1 ст. 1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Статьей 1006 ГК РФ установлено, что принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Согласно ст. 1008 ГК РФ в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора.

Законодательство о налогах и сборах не регулирует сроки представления агентом отчета об исполнении агентского договора, они вытекают из условий сделки (договора).

Условиями агентского договора совсем не обязательно должно быть предусмотрено возмещение принципалом расходов, понесенных агентом. Вполне возможна ситуация, когда в соответствии с условиями агентских договоров расходы, понесенные организацией-агентом в ходе исполнения данных договоров, не возмещаются агенту принципалом и не отражаются в налоговом и бухгалтерском учете принципала. Возникает вопрос: вправе ли организация-агент уменьшить для целей исчисления налога на прибыль доходы, полученные в ходе исполнения агентских договоров, на сумму указанных расходов?

Учитывая положения ст. ст. 1001 и 1011 ГК РФ, принципал обязан помимо уплаты агентского вознаграждения, а в соответствующих случаях и дополнительного вознаграждения за делькредере возместить агенту израсходованные им на исполнение поручения, предусмотренного агентским договором, суммы.

В соответствии с п. 9 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

Таким образом, Налоговым кодексом предусмотрен порядок учета расходов агента по агентскому договору, в соответствии с которым расходы, которые агент совершил в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, если такие затраты подлежат включению в состав расходов принципала, не учитываются в составе расходов агента.

В случае если агент осуществляет расходы, соответствующие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, которые в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации не возмещаются принципалом и, соответственно, не отражаются в налоговом учете принципала, то агент вправе включить указанные расходы в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 20.11.2007 N 03-03-06/1/817).

* * *

В каком периоде стороны посреднического договора должны признавать доходы?

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ доходы в целях налогообложения прибыли 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).

Если агент (комиссионер) учитывает доходы и расходы для целей налогообложения прибыли по методу начисления, то, независимо от фактического поступления сумм вознаграждения от принципала (комитента) на счет агента (комиссионера), датой признания доходов в целях налогообложения прибыли для агента (комиссионера) будет являться дата представления им отчета (в сроки, обусловленные договором) или дата подписания акта об оказании услуг (в зависимости от того, какая форма отчета оговорена условиями агентского договора).

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) для комитента (принципала) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего ему имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента) (Письмо Минфина России от 21.09.2006 N 03-03-04/1/668).

Каков порядок учета посреднического вознаграждения в доходах?

Минфин России ответил на этот вопрос в Письме от 10.08.2007 N 03-03-06/1/555 применительно к ситуации, когда организация реализует туристические путевки по договору комиссии. Комиссионное вознаграждение выплачивается после получения комитентом денежных средств за реализованные путевки. Комиссионер предоставляет покупателям скидку за свой счет.

Финансовое ведомство разъяснило, что вознаграждение, полученное за оказание услуг по реализации товаров третьим лицам, учитывается организацией-комиссионером в доходах для целей налогообложения прибыли в том объеме, в котором оно предусмотрено комиссионным договором, заключенным с организацией-комитентом.

Что касается скидки, предоставляемой организацией-комиссионером третьим лицам за свой счет, то следует учитывать, что в соответствии с пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок.

Пунктом 1 ст. 11 НК РФ установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Таким образом, положения, установленные пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ, распространяются только на договоры купли-продажи.

А если санаторно-курортные учреждения (гостиницы) реализуют отдыхающим путевки, в стоимость которых включаются страховые взносы на добровольное медицинское страхование жизни и здоровья отдыхающих, то при получении страховых взносов учреждения выступают от имени и за счет страховщика. Признаются ли доходом учреждений в целях исчисления налога на прибыль суммы страховых взносов на добровольное медицинское страхование при реализации путевок?

Минфин России в Письме от 02.08.2007 N 03-03-06/4/109 ответил, что согласно п. 1 ст. 8 Закона РФ от 27.11.1992 N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации" страховыми агентами признаются постоянно проживающие на территории Российской Федерации и осуществляющие свою деятельность на основании гражданско-правового договора физические лица или российские юридические лица (коммерческие организации), которые представляют страховщика в отношениях со страхователем и действуют от имени страховщика и по его поручению в соответствии с предоставленными полномочиями.

Поэтому на основании пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ при реализации санаторно-курортными учреждениями (гостиницами) путевок отдыхающим страховые взносы на добровольное медицинское страхование жизни и здоровья отдыхающих, включаемые в общую стоимость таких путевок, не признаются доходами санаторно-курортных учреждений (гостиниц) для целей налогообложения прибыли организаций.

При этом следует учитывать то, что страховые взносы на добровольное медицинское страхование жизни и здоровья отдыхающих, включаемые в общую стоимость реализуемых санаторно-курортными учреждениями (гостиницами) путевок, должны быть отражены отдельно от стоимости таких путевок.

1.10. Порядок переноса убытков на будущее

В соответствии с п. 1 ст. 283 НК РФ налогоплательщик, получивший в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на

всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных ст. 283 НК РФ, а также ст. ст. 264.1 (с 2007 г.), 268.1 (с 2008 г.), 275.1, 280 и 304 НК РФ.

Перенос убытка на будущее осуществляется в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений абз. 2 п. 2 ст. 283 НК РФ.

С 2007 г. ограничения по размеру переносимых убытков отменены. То есть сумма переносимого убытка в принципе может быть равна 100% налоговой базы текущего периода.

Обратите внимание! Перенос убытков на будущее возможен как по итогам отчетного, так и по итогам налогового периода (Письма Минфина России от 15.06.2007 N 03-03-06/1/383, от 23.05.2007 N 03-03-06/1/298 и 03-03-06/1/296, от 20.03.2007 N 03-03-06/1/170).

1.10.1. Убытки, полученные до 1 января 2002 года

Напомним, что убытки, полученные организациями до 1 января 2002 г., переносятся в уменьшение налоговой базы на основании п. п. 3 и 4 ст. 10 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ.

Так, в частности, сумма непогашенного убытка прошлых налоговых периодов по состоянию на 1 января 2001 г., уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с действующим до 1 января 2002 г. законодательством, после вступления в силу гл. 25 НК РФ признается убытком в целях налогообложения и переносится на будущее в порядке, установленном ст. 283 НК РФ.

Убыток, определенный в соответствии с действующим в 2001 г. законодательством по состоянию на 31 декабря 2001 г. в сумме, не превышающей сумму убытка, числящегося по состоянию на 1 июля 2001 г., признается убытком в целях налогообложения и переносится на будущее в порядке, установленном ст. 283 НК РФ.

Как разъяснялось еще в Методических рекомендациях по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729 (этот документ утратил силу в соответствии с Приказом ФНС России от 21.04.2005 N САЭ-3-02/173), на эти убытки распространяется 10-летний (начиная с 2002 г.) период предоставления права переноса.

Обратите внимание! Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены (п. 3 ст. 283 НК РФ).

1.10.2. Хранение подтверждающих документов

Пункт 4 ст. 283 НК РФ обязывает налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! В связи с этим встает вопрос: что понимается под документами, подтверждающими объем понесенного убытка? И в течение какого срока их нужно хранить?

К сожалению, четкого ответа на эти вопросы в тексте НК РФ нет.

Казалось бы, речь должна идти не о первичных документах, а о комплекте форм налоговой и бухгалтерской отчетности, в которых зафиксированы суммы убытков прошлых лет.

Однако в настоящее время сформировалась другая позиция. Минфин России в Письме от 03.04.2007 N 03-03-06/1/206 разъяснил, что списание убытков возможно только при наличии первичных документов, подтверждающих полученный финансовый результат. Статья 313 НК РФ к подтверждающим документам относит первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы (см. ст. ст. 314, 315 НК РФ).

Отметим, что позицию Минфина о необходимости хранения первичных документов в ряде случаев поддерживают и суды.

Так, например, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 26.07.2005 N А56-25408/04 указал, что представленные организацией документы бухгалтерской отчетности за год (отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс), декларация по налогу на прибыль и расчет

налогооблагаемой прибыли не являются первичными бухгалтерскими документами и не подтверждают наличие у заявителя убытка.

Этот же суд в Постановлении от 06.09.2006 N А56-38131/2005 указал, что документами, подтверждающими сумму убытка, на которую налогоплательщик уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль, являются первичные бухгалтерские документы.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Сколько же лет необходимо хранить первичные документы, если у вашей организации есть убытки прошлых периодов?

Отметим, что согласно п. 1 ст. 17 Закона "О бухгалтерском учете" организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

При этом максимальный срок хранения таких документов не ограничен.

Подпунктом 8 п. 1 ст. 23 НК РФ установлена прямая обязанность налогоплательщика в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

В этой связи автор отмечает, что поскольку ст. 283 НК РФ установлена специальная норма, обязывающая налогоплательщика хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков, в данном случае работает именно она.

Поэтому организация, уменьшающая налоговую базу по налогу на прибыль на сумму убытка прошлых лет, должна хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка до тех пор, пока весь этот убыток не будет списан в уменьшение налоговой базы. Основание - п. 4 ст. 283 НК РФ.

После того как сумма убытка будет погашена полностью, документы, подтверждающие его формирование, придется хранить еще четыре года. Такой срок установлен в пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ. Из этого следует, что подтверждающие документы можно будет уничтожить только по истечении 4-х лет после того, как убыток будет полностью перенесен.

1.10.3. Особенности заполнения Декларации по налогу на прибыль

Информация об убытках прошлых лет отражается в Приложении N 4 к листу 02 Декларации. Кто представляет это Приложение?

Обратим внимание на само Приложение. В нем есть специальная отметка, что его не заполняют те налогоплательщики, которые не имеют остаток непогашенного убытка.

Следовательно, компании, имеющие остаток непогашенного убытка, заполняют Приложение N 4 к листу 02 Декларации независимо от того, какой финансовый результат (прибыль или убыток) они получают за отчетный (налоговый) период.

Когда представляется это Приложение?

В разд. 1 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (утв. Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н в редакции Приказа Минфина России от 09.01.2007 N 1н) установлено, что Приложение N 4 к листу 02 включается в состав Декларации только за I квартал и налоговый период (год).

То есть по итогам полугодия и 9 месяцев организация может не представлять указанное Приложение, однако имеет право это сделать. Отметим, что большого смысла в таком "странном" порядке представления Приложения N 4 в настоящее время нет. Он исчез после отмены ограничений по сумме переносимых убытков, ведь теперь сумма убытка, в принципе возможного к переносу, по итогам отчетных периодов года не меняется.

Если организация решает не включать Приложение N 4 в состав Декларации, представляемой по итогам полугодия и 9 месяцев, то сумма убытка, принимаемого в уменьшение налоговой базы, отражается только в листе 02 Декларации по строке 110.

Бывают случаи, когда, например, по итогам I квартала получена прибыль, и она уменьшена на сумму убытков прошлых лет, а в последующем периоде (полугодие, 9 месяцев или год) получен убыток. В этом случае убыток, который был учтен в уменьшение налогооблагаемой прибыли в I квартале, впоследствии считается непогашенным.

Пример 1.23. По итогам 2007 г. организация получила убыток 100 000 руб. В I квартале 2008 г. получена прибыль 60 000 руб. Эта сумма уменьшена на часть убытка 2007 г. в размере 60 000 руб., что отражено в Декларации за I квартал 2008 г.

Затем по итогам полугодия, 9 месяцев и всего 2008 г. организация получила убыток. Итоговый убыток 2008 г. - 70 000 руб.

Тогда при заполнении Приложения N 4 по итогам работы за 2008 г. для определения суммы непогашенного убытка на 01.01.2009 к сумме убытка за 2007 г. (100 000 руб.) просто прибавляется сумма убытка, полученного за 2008 г. (70 000 руб.). Часть убытка, принятого в уменьшение налоговой базы в I квартале 2008 г., который фактически равен прибыли I квартала (60 000 руб.), является в итоге непогашенной. При этом уточненную Декларацию за I квартал 2008 г. подавать не нужно.

Обратите внимание на следующий момент.

Если компания рассчитывает налог на прибыль ежемесячно, Декларация за 2007 г. представляется не позднее 28 марта 2008 г. При этом срок для представления Декларации за январь 2008 г. - 28 февраля 2008 г., т.е. фактически на месяц раньше того момента, когда может быть определена сумма убытка за 2007 г.

Может ли компания учесть убыток 2007 г. уже в Декларации за январь 2008 г., если Декларация за 2007 г. еще не сдана?

По мнению автора, нет. И вот почему.

Для определения суммы убытков прошлых налоговых периодов организация заполняет Приложение N 4 к листу 02 Декларации. Для тех организаций, которые уплачивают налог на прибыль ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли, к моменту составления отчета за январь 2008 г., если не сдана годовая декларация за 2007 г., сумма убытка прошлого года еще не известна (Приложение N 4 к листу 02 Декларации за 2007 г. еще не заполнено). А ведь именно оттуда берется итоговый результат для переноса убытков в будущем.

Поэтому такие налогоплательщики могут осуществлять перенос убытка прошлого года, например 2007 г., в Декларации за январь текущего года, например 2008 г., только при условии, что к моменту подачи такой Декларации ими сдана годовая Декларация за предыдущий налоговый период. А это значит, что годовую Декларацию фактически придется сдавать на месяц раньше. Или ждать 28 марта, тогда убыток 2007 г. можно будет учесть в Декларации за январь - февраль 2008 г.

Что включается в понятие "убыток", который можно перенести на будущее?

Обратимся к тексту НК РФ для определения этого понятия.

Пунктом 8 ст. 274 НК РФ дается определение убытка отчетного (налогового) периода - это отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с гл. 25 НК РФ, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном гл. 25 НК РФ.

Где в Декларации можно увидеть сумму убытка, подлежащего переносу?

Как правило, это строка 120 листа 02 Декларации "Налоговая база для исчисления налога", которая в случае получения организацией убытка отражается со знаком "минус". По факту так чаще всего и бывает. Но обратим внимание, что из этого правила бывают исключения. Они могут возникнуть у тех организаций, которые имеют значительные суммы внереализационных доходов, исключаемых из налоговой базы, например суммы полученных дивидендов от долевого участия в других организациях.

В чем здесь проблема?

Состав доходов приведен в ст. ст. 249 и 250 НК РФ. В частности, в составе доходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, признаются внереализационные доходы от долевого участия в других организациях.

Поскольку переносу на будущее подлежит убыток (убытки), исчисленный в соответствии с гл. 25 НК РФ, то при определении этого убытка должны быть учтены и доходы от долевого участия в других организациях.

Предусмотренный Налоговым кодексом порядок реализован в форме Декларации по налогу на прибыль и Порядке ее заполнения. Так, в соответствии с п. 9.3 Порядка при определении остатка непогашенного убытка учитывается убыток истекшего налогового периода, отраженный по строке 060 листа 02 с учетом корректировки на положительную величину показателей строк 100 листов 05 и строки 530 листа 06 Декларации. То есть убыток, определенный с учетом дохода от долевого участия в других организациях, уменьшается на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке.

Пунктом 2 ст. 274 НК РФ предусмотрено, что налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, определяется налогоплательщиком отдельно. Соответственно, для расчета налоговой базы, облагаемой по ставке 24%, из суммы прибыли, исчисленной в соответствии с гл. 25 НК РФ (строка 060 листа 02 Декларации), исключаются доходы от долевого участия в других организациях (строка 070 листа 02 Декларации).

В уменьшение указанной налоговой базы (с учетом корректировки ее на показатели строк 100 листов 05 и строки 530 листа 06 Декларации) может быть учтен убыток прошлых налоговых периодов, исчисленный в соответствии с вышеизложенным порядком.

Для наглядности можно привести упрощенный пример (предположим, что организация не имеет выручки от реализации, но у нее имеются внереализационные доходы, в т.ч. доходы от долевого участия, и есть общепроизводственные расходы). Такая ситуация характерна, например, для управляющих компаний или головных компаний холдингов, которые "живут" на дивиденды от дочерних компаний (вариант N 2). В точно такие же финансовые условия поставим обычную организацию, не имеющую доходов от долевого участия в виде дивидендов (вариант N 1).

Показатель листа 02	Вариант N 1	Вариант N 2
Стр. 020 "Внереализационные доходы"	10	100
в т.ч. доходы от долевого участия (из строки 020)	-	90
Стр. 030 "Расходы, связанные с производством и реализацией"	15	15
Стр. 060 "Итого прибыль (убыток)"	-5	85
Стр. 070 "Доходы, исключаемые из прибыли"	-	90
Стр. 100 "Налоговая база"	-5	-5

Отметим, что по варианту N 2, несмотря на то, что итоговый результат - убыток, организация не имеет права переносить его на будущее, т.к. по строке 060 получена прибыль.

1.10.4. Убытки присоединяющихся организаций

Пунктом 5 ст. 283 НК РФ определено, что в случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 283 НК РФ, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Организации, к которым в процессе реорганизации присоединяются юридические лица, имеющие непокрытые убытки прошлых лет, должны обратить внимание на Письмо Минфина России от 23.05.2007 N 03-03-06/1/292.

В нем указано, что организация-правопреемник присоединенных к ней юридических лиц вправе уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на убытки прошлых лет, образовавшиеся у присоединившихся лиц до вступления в силу гл. 25 НК РФ. Убытки списываются в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 283 НК РФ, при наличии документов, подтверждающих данные убытки.

Часть 2. ПОРЯДОК И ОСОБЕННОСТИ ЗАПОЛНЕНИЯ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В 2008 ГОДУ

2.1. Особенности составления и представления Декларации в 2008 году

Структура Декларации по налогу на прибыль организаций в 2008 г. (на момент сдачи книги в печать) осталась без изменений:

- титульный лист (лист 01);
- разд. 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" (включает три подраздела - 1.1, 1.2, 1.3);
- лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций";
- Приложения к листу 02:
 - N 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы";
 - N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам";
 - N 3 "Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275.1, 276, 279, 323 и пункта 21 статьи 346.38 НК (за исключением отраженных в листе 05)";
 - N 4 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу";
 - N 5 "Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения";
- лист 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)";

- лист 04 "Расчет налога на прибыль с доходов, исчисленных по ставкам, отличным от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 НК";
- лист 05 "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении N 3 к листу 02)";
- лист 06 "Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов";
- лист 07 "Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования".

Планируется, что с отчетности за I полугодие 2008 г. будет действовать "обновленная" форма декларации по налогу на прибыль. Такие изменения на момент написания книги готовились Минфином России.

По проекту изменений предполагается, что декларация визуально будет чуть иной, более ориентированной на машинную обработку информации.

Будут уточнены и показатели в отдельных приложениях к листу 02.

Так, в Приложение N 1 в расшифровку внереализационных доходов планируется добавить строку 103 "в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (кроме указанных в статье 251 НК)".

В Приложении N 2 в расшифровку косвенных расходов будут включены строки 047 "Расходы на приобретение права на земельные участки, указанные в п. п. 1 и 2 ст. 264.1 НК, признаваемые расходами отчетного (налогового) периода", в том числе по срокам и размерам списания - в расшифровках строк с 048 по 051.

Добавятся еще новые строки:

055 "Стоимость реализованных имущественных прав (кроме прав требований долей, паев)",

061 "Стоимость чистых активов предприятия, реализованного как имущественный комплекс",

110 "Сумма убытка от реализации права на земельный участок" и

120 "Сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса".

В расшифровке внереализационных расходов добавятся строки 204 "Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, объектов незавершенного строительства и иного имущества..." и 205 "Штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба".

В Приложение N 3 будут добавлены два раздела, обусловленные изменением законодательства:

Строки 300 - 320 - выручка от реализации долей, паев; стоимость реализованных долей, паев; убыток от реализации долей, паев.

Строки 330 - 360 - операции, связанные со сделкой по приобретению предприятия как имущественного комплекса.

Изменения затронут, конечно, и лист 03 - его новая редакция соответствует изменениям, внесенным Федеральным законом от 16.05.2007 N 76-ФЗ. Подробно они рассмотрены на с. 30.

Соответствующие изменения будут внесены и в Порядок заполнения Декларации. В частности, предлагается в титульном листе "закодировать" как место представления Декларации, так и способ ее представления. Это, в частности, позволит решить давно наболевшую проблему по разноске в карточках "Расчеты с бюджетом" Деклараций, представляемых по месту учета правопреемниками реорганизованных организаций.

Планируются и иные изменения, которые будут подробно прокомментированы в следующем издании книги.

Автор обращает также внимание на "горячую" новость, которая появилась буквально перед сдачей книги в типографию. Она связана с состоявшимся 8 мая 2008 г. в Государственной Думе выступлением В.В. Путина, утвержденного Председателем Правительства Российской Федерации.

В частности, он сказал, что "...необходимо избавить граждан и организации от траты времени на составление бумажек с никому не нужной информацией. Исполнение требований государства по уплате законно установленных налогов должно сопровождаться снятием бюрократических барьеров в этой сфере. Все законодательные инициативы в сфере налогообложения будут внесены Правительством в ходе текущей и осенней сессии Государственной Думы" ("Российская газета", 9 мая 2008 г.).

Поэтому автор позволит предположить, что объем налоговой отчетности по отдельным налогам в ближайшем будущем может быть сокращен.

Ниже будет рассмотрен порядок заполнения Декларации по налогу на прибыль в 2008 г. исходя из тех нормативно-правовых актов, которые действовали по состоянию на 12 мая 2008 г.

Итак, в состав Декларации по налогу на прибыль обязательно включаются:

- титульный лист (лист 01);

- подраздел 1.1 разд. 1;
- лист 02;
- Приложения N N 1 и 2 к листу 02.

Обратите внимание! Изменениями, внесенными в ст. 80 НК РФ Федеральными законами от 27.07.2006 N 137-ФЗ и от 30.12.2006 N 268-ФЗ, установлено, что не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 10.07.2007 N 62н (зарегистрирован Минюстом России 25.07.2007 N 9890 и опубликован в "Российской газете" 08.08.2007).

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

В настоящей книге порядок заполнения данной декларации не рассматривается. Впрочем, автор отмечает, что затруднений он не вызывает. Важнее обратить внимание на случаи, когда налогоплательщик вправе представлять такую декларацию.

Подразделы 1.2 и 1.3 разд. 1, Приложения N N 3 и 5 к листу 02, а также листы 03, 04, 05, 06, 07 включаются в состав Декларации и представляются в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанных подразделах, листах и Приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом либо в его состав входят обособленные подразделения.

Приложение N 4 к листу 02 включается в состав Декларации при наличии расчета суммы убытка (или его части), уменьшающего налоговую базу, но только при представлении Декларации за I квартал и налоговый период (см. подробнее с. 219).

* * *

Несколько слов скажем о представлении налоговых деклараций в электронном виде.

В соответствии с п. 8 ст. 2 Закона N 268-ФЗ налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших в соответствии со ст. 83 НК РФ, с 1 января 2008 г. представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

То есть с 2008 г. крупнейшие налогоплательщики представляют Декларации по налогу на прибыль по обособленным подразделениям не по месту их нахождения, а по месту постановки на учет налогоплательщика-организации (т.е., как правило, в межрегиональные (межрайонные) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, которые самостоятельно, без участия налогоплательщика, взаимодействуют с налоговыми органами по месту нахождения обособленных подразделений и рассылают им сданные декларации).

ФНС России в Письме от 11.01.2008 N ШС-6-06/9@ разъяснила, что начиная с 01.01.2008 крупнейший налогоплательщик представляет все налоговые декларации (расчеты), обязанность по представлению которых предусмотрена главами по конкретным налогам части второй НК РФ, в Межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

При заполнении титульного листа налоговых деклараций по налогам, администрируемым Межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, указываются реквизиты (КПП, наименование и код налогового органа) в соответствии с Уведомлением о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме N 9-КНУ, утвержденной Приказом ФНС России от 26.04.2005 N САЭ-3-09/178@ (зарегистрирован в Минюсте России 25.05.2007 N 6638).

По остальным налогам в налоговых декларациях (по налогу на имущество, по земельному налогу, по транспортному налогу и т.д.), представляемых налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших, по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика указываются реквизиты (ИНН, КПП, наименование и код налогового органа) по месту нахождения объекта, подлежащего налогообложению (т.е. код налогового органа, который администрирует данный объект недвижимого имущества).

Следует подчеркнуть, что внесенные в п. 3 ст. 80 НК РФ изменения не меняют порядок уплаты организацией налогов и сборов в бюджеты разных уровней, который установлен в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством Российской Федерации по

нормативам отчислений, устанавливаемым на соответствующий финансовый год, а также порядок администрирования налогов и сборов установленный частью второй НК РФ.

Федеральной налоговой службой Письмом от 09.01.2008 N ЧД-6-25/2@ до территориальных налоговых органов доведено Письмо Минфина России от 24.12.2007 N 03-01-13/9-269, в котором финансовое ведомство разъяснило следующее.

При рассмотрении вопроса об установлении специальной ответственности за непредставление налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде следует принимать во внимание, что Налоговым кодексом РФ регламентируются вид и способ представления налоговой декларации (расчета).

Согласно п. 3 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Пунктом 4 ст. 80 НК РФ предусмотрено, что налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган следующими способами:

- лично или через представителя;
- направлена в виде почтового отправления с описью вложения;
- передана по телекоммуникационным каналам связи.

Для отдельных категорий налогоплательщиков Налоговым кодексом закреплена обязанность представления налоговых деклараций (расчетов) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, которая исполняется передачей соответствующих данных по телекоммуникационным каналам связи.

Статьей 119 НК РФ установлена ответственность за непредставление в установленный срок по месту учета налоговой декларации, ст. 126 НК РФ - за непредставление в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, в том числе расчетов авансовых платежей.

Представление налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) в ненадлежащем виде и (или) неуставленным способом является неисполнением налогоплательщиком обязанности.

Вместе с тем привлечение к ответственности налогоплательщика, представляющего налоговую декларацию (расчет) с нарушением требований, установленных ст. 80 НК РФ, должно производиться с учетом правоприменительной практики, а также поэтапного характера введения обязанности представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде.

Учитывая изложенное, рассмотрение предложений о необходимости установления специальной ответственности за непредставление налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде целесообразно осуществлять по результатам применения в 2008 г. положений Налогового кодекса, регулирующих представление налоговых деклараций (расчетов).

Порядок представления налоговой декларации (расчета) и документов в электронном виде определяется Министерством финансов Российской Федерации.

На основании Федерального закона от 29.06.2004 N 58-ФЗ впредь до утверждения Минфином России порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде действует Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденный Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169 (зарегистрирован в Минюсте России 16.05.2002 N 3437).

Кроме того, при представлении в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи следует принимать во внимание Методические рекомендации об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденные Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@.

Действие вышеназванных документов о порядке представления налоговых деклараций в электронном виде по телекоммуникационным каналам распространяется на всех налогоплательщиков, в том числе отнесенных к категории крупнейших.

Отметим также, что Приказом ФНС России от 29.12.2007 N ММ-3-13/708 утвержден Порядок приема и обработки налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи от налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших, в территориальных органах ФНС России по месту их учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В титульном листе (листе 01) с 2008 г. "заработала" дополнительная отметка, внесенная в прошлом году - "По месту учета крупнейшего налогоплательщика" (подробнее о том, в каких случаях она применяется, см. с. 226 - 227).

При представлении в налоговый орган уточненной декларации в поле "Вид документа" указывается показатель 3 - корректирующий вид, где подразделом показателя (через дробь) указывается номер корректировки соответствующей Декларации (например, 3/1, 3/2, 3/3 и т.д.).

Уточненная Декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в том налоговом периоде, за который вносятся соответствующие изменения.

Подробнее об этом читайте в разд. 2.11 на с. 344.

Обратите внимание! При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

2.3. Лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций" и Приложения к нему

Заполнение листа 02 Декларации целесообразно начинать с заполнения Приложений к нему. Далее по тексту книги, если не оговорено иное, указание на номера Приложений означает их принадлежность к листу 02 Декларации по налогу на прибыль.

2.3.1. Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы"

Для отражения показателей выручки от реализации и внереализационных доходов в Декларации по налогу на прибыль предназначено Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы" к листу 02. Данное Приложение является неотъемлемой частью Декларации, и в нем более подробно раскрываются виды доходов, признанные для целей налогообложения, которые должны формировать показатели по строкам 010 и 020 листа 02.

Приложение N 1 содержит указание на расшифровку не только доходов от реализации, но и внереализационных доходов. Причем в части внереализационных доходов организации обязаны раскрывать информацию только по двум показателям:

- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде (строка 101);
- стоимость полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (строка 102).

Особенностью в части формирования доходов от реализации является то, что доходы по отдельным видам операций, по которым финансовые результаты учитываются в целях налогообложения в особом порядке (например, уступка права требования, реализация амортизируемого имущества и др.), отражаются свернуто по строке 030 данного Приложения. Подробная расшифровка таких видов доходов осуществляется в Приложении N 3 к листу 02.

Итоговый показатель доходов от реализации (строка 040 Приложения N 1) переносится в строку 010 листа 02; показатель внереализационных доходов (строка 100) - в строку 020 листа 02.

На особенностях заполнения строк Приложения N 1 к листу 02 Декларации остановимся более подробно.

Строка 011 "Выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства".

С показателя этой строки начинается расчет налоговой базы (ст. 315 "Порядок составления расчета налоговой базы" НК РФ).

Выручку от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства отражают по указанной строке организации, осуществляющие собственно выпуск продукции, в момент перехода права собственности от изготовителя к покупателю (заказчику) (п. 3 ст. 271 НК РФ). Данный пункт имеет отсылку к ст. 39 НК РФ, в которой указывается на то, что реализацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты работ, оказание услуг.

Рассмотрим отражение в строке 011 операций по реализации, которые возникли в результате заключения договоров поставки с различными условиями.

Пример 2.1. Завод-изготовитель - организация "А" заключил договор N 1 на поставку продукции с заказчиком - организацией "С" на сумму 100 000 руб. (без учета НДС). Отгрузка состоялась в апреле.

Договор N 2 между организацией "А" и покупателем - организацией "Н" заключен на сумму 5000 условных единиц (без учета НДС). Договором условная единица приравнена к доллару США. При этом договором определено, что оплата за продукцию осуществляется покупателем в рублях по курсу доллара США, установленному Банком России на момент оплаты.

Курс Банка России на момент отгрузки (10 апреля) составил 27 руб/долл. (для упрощения примера взят условный курс). Общая сумма - 135 000 руб. (5000 x 27). Курс Банка России на момент оплаты за поставленную продукцию (17 апреля) составил 28 руб/долл. Соответственно, покупатель оплатил за нее 140 000 руб. (5000 x 28). Таким образом, организация "А" получила выручку от реализации размере 135 000 руб. и внереализационный доход в виде положительной суммовой разницы в размере 5000 руб.

Договор N 3 также был заключен в условных денежных единицах с условием их пересчета в рубли в момент оплаты. Цена договора составила 3000 у. е. без учета НДС (у. е. также приравнена к доллару США). Покупатель сделал предоплату в размере 30% суммы договора 20 апреля. Курс на дату платежа составил 29 руб/долл. Предоплата в рублях составила 26 100 руб. (900 x 29). Отгрузка продукции была осуществлена в мае. Курс на момент отгрузки снизился и составил 27 руб/долл. В налоговом учете продавца должна быть зафиксирована выручка от реализации, рассчитанная следующим образом: 26 100 руб. + 56 700 (2100 x 27) = 82 800 руб. Оставшиеся 70% стоимости поставленной продукции покупатель оплатил 30 мая. Курс условной единицы к моменту оплаты увеличился и составил 28 руб/долл. Доплата за продукцию составила 58 800 руб. (2100 x 28). Для продавца положительная суммовая разница составила 2100 руб. (58 800 руб. - 56 700 руб.).

В налоговом регистре организации "А", в котором формируются показатели выручки от реализации, будут сделаны следующие записи.

Выручка от реализации продукции по договору:

N 1 - 100 000 руб.

N 2 - 135 000 руб.

N 3 - 82 800 руб.

По строке 011 Приложения N 1 к листу 02 будет отражен показатель 317 800 руб. (100 000 руб. + 135 000 руб. + 82 800 руб.).

Суммы 5000 руб. и 2100 руб. будут отражены в общей сумме внереализационных доходов по строке 100 Приложения N 1 к листу 02 как положительные суммовые разницы.

Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные
доходы" к листу 02 Декларации за полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства	011	317 800
...		
Внереализационные доходы - всего, в том числе:	100	7 100

Строка 012 "Выручка от реализации покупных товаров".

В контексте заполняемой строки следует рассматривать именно те товары, которые были приобретены организацией с целью их продажи.

Данную строку заполняют и те организации, которые осуществляют торговую деятельность наряду с основной деятельностью, и те организации, которые заняты только торговой деятельностью.

Пример 2.2. Организация "А" наряду с производственной деятельностью осуществляет оптовую торговлю покупными товарами, в том числе импортируемыми из-за рубежа. Реализация покупных товаров за I квартал 2008 г. составила 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.).

По строке 012 Приложения N 1 к листу 02 будет отражена сумма 100 000 руб.

Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные
доходы" к листу 02 Декларации за I квартал 2008 года
(фрагмент)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
выручка от реализации покупных товаров	012	100 000

(руб.)

Строка 013 "Выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования".

Показатель по данной строке не включает выручку от реализации имущественных прав в виде уступки права требования. Это обусловлено тем, что реализация права требования регулируется специальными нормами ст. 279 "Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования" НК РФ и финансовые результаты от данных сделок учитываются для целей налогообложения в особом порядке.

Мы отдельно остановимся на этих операциях при рассмотрении порядка заполнения Приложения N 3 к листу 02 (см. разд. 2.3.3).

При формировании показателя по строке 013 следует учитывать, что с 1 января 2006 г. налогоплательщик вправе уменьшить доходы от реализации имущественных прав на цену приобретения этих имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией (ст. 268 НК РФ).

Какие же операции в данном случае имеются в виду?

Налоговым законодательством понятие "имущественные права" не раскрывается. Нет его четкого определения и в Гражданском кодексе РФ.

Из нормы, приведенной в ст. 268 НК РФ, можно сделать вывод, что под имущественными правами в целях гл. 25 НК РФ законодатель, в частности, понимает доли и паи. Сюда же можно отнести, например, продажу права аренды и т.п.

Пример 2.3. Организация "А", являясь учредителем двух коммерческих организаций, реализует свою долю в уставном капитале, выходя из состава учредителей одной из организаций. Первоначальный взнос в уставном капитале был равен 200 000 руб. Сумма выручки за реализованную долю составила 230 000 руб. Затраты организации "А", связанные с реализацией доли, составили 12 000 руб.

При оценке этой операции следует учесть, что согласно пп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ в доходах, учитываемых при определении налоговой базы, не признается доход в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником общества при выходе (выбытии) из общества.

Следовательно, в доходах признается только сумма 30 000 руб., а сумма в пределах вклада в размере 200 000 руб. (230 000 руб. - 30 000 руб.) не будет признана в доходах.

Но и в расходах, учитывая положения п. 3 ст. 270 НК РФ, сумма взноса не будет учтена. По данной сделке будут учтены только расходы, связанные с реализацией, и получен окончательный результат: в нашем случае он равен прибыли в размере 18 000 руб. (30 000 руб. - 12 000 руб.).

Однако при заполнении Декларации, на наш взгляд, в составе доходов должна быть отражена полная сумма выручки от продажи доли (230 000 руб.), а в расходах - как стоимость доли исходя из вклада в уставный капитал (200 000 руб.), так и сумма расходов, связанных с продажей доли (12 000 руб.).

Основанием для такого вывода являются ст. ст. 248 и 268 НК РФ, которые требуют показывать выручку от реализации имущественных прав.

Обратите внимание! В специализированной литературе можно встретить мнение о том, что при первичной реализации доли в уставном капитале (т.е. учредителем, который решил продать свою долю, внесенную им при учреждении общества) в доходах и расходах в Декларации по налогу на прибыль не показываются суммы в пределах взноса участника в уставный капитал. Основание - ст. ст. 251 и 270 НК РФ.

Действительно, по общему правилу в Декларации по налогу на прибыль необлагаемые доходы и неучитываемые расходы не отражаются.

Руководствуясь этой точкой зрения, в условиях рассмотренного примера в доходах следует отражать только 30 000 руб. (превышение выручки от реализации над суммой взноса в уставный капитал), основываясь на том, что при выходе из общества полученный доход в размере 200 000 руб. не является налогооблагаемым доходом (ст. 251 НК РФ). При этом расходы, ранее понесенные при создании общества (ст. 270 НК РФ), не учитываются в целях налогообложения, а поэтому они также не отражаются в Декларации.

Отметим, что официальных разъяснений по данному вопросу не имеется.

В Письме Минфина России от 30.07.2004 N 03-03-05/2/58 разъяснено, что продажа доли участника третьим лицам рассматривается как реализация имущественного права. Также сообщается, что при составлении Декларации для отражения доходов и расходов от реализации имущественных прав (доли в уставном (складочном) капитале ООО) доходы от реализации имущественных прав указываются по строке 030 Приложения N 1 "Доходы от реализации" к листу 02 Декларации (отметим, что речь в Письме идет о старой форме Декларации).

Таким образом, можно сделать вывод, что Минфин России придерживается позиции, высказанной автором.

В пользу предложенной нами точки зрения можно привести и такой довод: третье лицо, приобретая долю в уставном капитале общества у так называемого первичного учредителя общества, с точки зрения гражданского законодательства становится таким же учредителем, внесшим денежные средства (либо иное имущество) в уставный капитал (фонд) организации. Поэтому никаких различий между так называемым первичным и последующими учредителями общества нет.

Кстати, это подтверждается и ФНС России в Письме от 11.05.2005 N 02-3-07/136@, в котором указано, что продажа доли участника третьим лицам рассматривается как реализация имущественного права. Таким образом, доходы, полученные от реализации имущественных прав, правомерно уменьшить на сумму вклада в уставный (складочный) капитал общества, определяемую согласно ст. 277 НК РФ.

Итак, по мнению автора, стоимость имущественного права неделима (тем более, что нормы ст. 268 НК РФ содержат положение о праве уменьшения "доходов... на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией"), а значит, в приведенном примере 2.3 сумму 230 000 руб. нельзя делить на 200 000 руб. (взнос в уставный капитал) и 30 000 руб. (стоимость имущественного права), т.е. в доходах нужно отразить все 230 000 руб. При этом предложенный нами подход не препятствует тому, чтобы облагать налогом на прибыль только положительную разницу, т.е. сумму превышения доходов над расходами - 18 000 руб.

Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные
доходы" к листу 02 Декларации за I квартал 2008 года
(фрагмент)
(исходя из позиции автора)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	
выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования	013	230 000
...	...	

Обратите внимание! Если организация в результате подобной сделки получит убыток, то этот убыток не учитывается в целях налогообложения, поскольку Налоговым кодексом РФ не предусматривается признание убытка в виде превышения стоимости вклада в уставный капитал над доходами от его реализации (Письмо Минфина России от 06.03.2006 N 03-03-02/53).

Данный вывод можно сделать также и на основании буквального прочтения п. 2 ст. 268 НК РФ, позволяющего учесть в целях налогообложения убыток от реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг) и покупных товаров (на основании пп. 2 и 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). Подпункт 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, касающийся реализации имущественных прав (долей, паев), в п. 2 указанной статьи не упомянут.

Строка 014 "Выручка от реализации прочего имущества".

Показатели этой строки формируются на основании данных о реализации прочего имущества, которое не было поименовано в рассмотренных выше строках Приложения N 1 к листу 02 Декларации. Показатели должны быть сформированы также в соответствии с требованиями пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Практически показатель строки 014 будет содержать информацию о реализации всего остального имущества, принадлежащего организации на праве собственности, за исключением данных о реализации амортизируемого имущества, имущественных прав, покупных товаров и продукции собственного производства.

Так, например, организация "А" реализует принадлежащие ей материалы. На основании пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ организация вправе уменьшить доходы от реализации материалов на стоимость их приобретения, а также на сумму расходов, связанных с их реализацией. Таким образом, по строке 014 Приложения N 1 к листу 02 будет отражена выручка от реализации материалов.

Итог по сумме строк 011, 012, 013, 014 переносится в строку 010 "Выручка от реализации - всего, в том числе".

Сразу обратим внимание, что строгое равенство показателей строка 010 = строки 011 + 012 + 013 + 014 может не соблюдаться, поскольку в расшифровочных строках перечислены далеко не все возможные ситуации.

Обратите внимание! В строку 010 не надо включать данные о выручке по операциям, финансовый результат по которым рассчитывается в Приложении N 3 к листу 02. Вот перечень этих операций:

- реализация амортизируемого имущества;
- реализация права требования как финансовой услуги;
- реализация права требования (до и после наступления срока платежа);
- реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы;
- доверительное управление имуществом (у учредителя доверительного управления);
- реализация компенсационной продукции, полученной налогоплательщиком-инвестором при выполнении соглашения о разделе продукции.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки) по строке 010 отражают сумму доходов, предусмотренных ст. ст. 249, 298 НК РФ.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность, отражают выручку от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) ценных бумаг, определяемую в соответствии с п. п. 2, 5, 6 и 11 ст. 280 НК РФ. Листы 05 Декларации такие организации не заполняют.

По той же строке 010 профессиональными участниками рынка ценных бумаг (включая банки), осуществляющими дилерскую деятельность, отражается также выручка от реализации (погашения) ценных бумаг, полученных в результате новации.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки), не осуществляющие дилерскую деятельность, по данной строке отражают выручку по одному из видов ценных бумаг (в том числе полученных в результате новации), определенному в соответствии с учетной политикой организации (п. 8 ст. 280 НК РФ). Выручка по операциям с ценными бумагами (в том числе полученными в результате новации) по другим видам ценных бумаг отражается в листе 05 Декларации.

Строка 020 "Выручка от реализации (выбытия), в т.ч. доход от погашения ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг", а также строки 021 и 022.

Указанные строки заполняют только те организации, которые являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг и для которых купля-продажа ценных бумаг является основным видом деятельности.

По строке 020 показывается выручка от реализации (выбытия, в том числе погашения) ценных бумаг, с учетом положений п. п. 5 и 6 ст. 280 НК РФ.

По строке 021 указывается сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг.

По строке 022 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, определяемая в соответствии с п. 6 ст. 280 и ст. 40 НК РФ.

В случае если фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг удовлетворяет условиям, предусмотренным пп. 1 и/или 2 и последним абзацем п. 6 ст. 280 НК РФ, то строка 022 не заполняется.

Вопросы, касающиеся порядка отражения операций по реализации и иному выбытию ценных бумаг для организаций, которые не являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг, а осуществляют операции с ценными бумагами в рамках своей обычной хозяйственной деятельности, освещены при описании порядка заполнения листа 05 Декларации по налогу на прибыль (см. подразд. 2.6).

Строка 030 "Выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении N 3 к листу 02 (строка 270 Приложения N 3 к листу 02)".

Показатель строки 030 является "собирательным". Из названия строки видно, что сюда переносится итоговый результат по выручке, отраженной в Приложении N 3 к листу 02.

Данный показатель включает выручку, полученную организацией по тем видам хозяйственных операций, по которым финансовый результат в целях налогообложения учитывается в особом порядке. Показатель строки 030 Приложения N 1 к листу 02 должен быть равен показателю строки 270 Приложения N 3 к листу 02.

Учитывая особенность формирования данного показателя, налогоплательщик должен сначала сформировать показатели Приложения N 3 к листу 02 и полученный результат перенести в строку 030 Приложения N 1 к листу 02.

Строка 100 "Внереализационные доходы - всего, в том числе".

Перечень внереализационных доходов установлен ст. 250 НК РФ. Он является открытым.

Внереализационными доходами в налоговом учете признаются доходы, которые в бухгалтерском учете организация отражает по строкам 060 "Проценты к получению", 080 "Доходы от участия в других организациях", 090 "Прочие доходы" формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках".

В частности, по строке 100 Приложения N 1 к листу 02 Декларации отражаются:

- проценты, полученные (начисленные) по государственным и муниципальным ценным бумагам, другим эмиссионным ценным бумагам на дату выплаты эмитентом процентного (купонного) дохода, или дату реализации ценных бумаг, или последнюю дату отчетного периода и облагаемые по ставкам, установленным п. п. 1, 4 ст. 284 НК РФ;

- проценты, полученные (начисленные) по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги) при нахождении долговых обязательств у налогоплательщика. По этой строке, кроме процентов, полученных (начисленных) по процентному векселю, отражаются также полученные (начисленные) проценты в виде дисконта по дисконтному векселю;

- доходы от долевого участия в других организациях, а также купонный (процентный) доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., налог по которым удерживается у источника выплаты. Данные формируются на основании налогового учета;

- банки, страховые организации по данной строке отражают также внереализационные доходы, предусмотренные ст. ст. 290, 293 НК РФ, не учтенные в доходах от реализации. По данной строке отражаются, в частности, доходы банков от операций купли-продажи иностранной валюты;

- доходы, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, а также по операциям хеджирования;

- доходы банков, полученные от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (абз. 2 п. 5 ст. 304 НК РФ), базисным активом которых является иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

Следует отметить, что п. 8 ст. 250 НК РФ наиболее часто пересекается с положениями ст. 251 НК РФ: ведь перечисленные в ст. 251 НК РФ доходы, не учитываемые в целях налогообложения в момент их получения, могут стать объектом налогообложения при нарушении условий применения тех или иных норм ст. 251 НК РФ.

Например, организация получила средства целевого финансирования. Положения пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ требуют обязательного наличия раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. Если организация нарушает это условие, то все полученные средства будут рассматриваться как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Имейте в виду, что ст. 251 НК РФ ограничивает перечень доходов, не облагаемых налогом на прибыль. В частности, пп. 11 п. 1 указанной статьи установлено, что не облагается налогом на прибыль стоимость имущества (включая денежные средства), полученного безвозмездно от учредителя <*>. При этом ст. 251 НК РФ не предусматривает аналогичных правил в отношении безвозмездно выполненных работ, оказанных услуг, безвозмездно переданных имущественных прав. То, что стоимость таких работ (услуг, имущественных прав) является объектом налогообложения, подтверждено и в Письме ВАС РФ N 98. Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 49.

<*> Если доля учредителя в уставном капитале организации превышает 50%.

Пример 2.4. Учредитель, владеющий 100% уставного капитала компании, передает в январе 2008 г. в безвозмездное пользование своей компании автомобиль сроком на 11 месяцев.

В соответствии с п. 2 ст. 689 ГК РФ к договору безвозмездного пользования применяются правила, предусмотренные в отношении договора аренды. Передача имущества в аренду в целях налогообложения рассматривается как услуга, результаты которой потребляются в момент ее оказания. Таким образом, получение имущества в безвозмездное пользование рассматривается налоговыми органами как безвозмездное получение услуги (или имущественного права - права пользования имуществом). Поэтому бухгалтер компании в течение 2008 г. (с января по ноябрь) в налоговом регистре "Внереализационные доходы" ежемесячно должен отражать начисление доходов исходя из рыночной стоимости полученной услуги.

Как рассчитать доход и какими документами это нужно подтвердить?

Во-первых, это может быть информация из внешних источников, например, прайс-листы организаций, специализирующихся на оказании услуг по сдаче автомобилей в аренду.

Во-вторых, независимым оценщиком может быть сделана оценка рыночной стоимости услуги.

Записи в налоговом учете в такой ситуации производятся на основании справки бухгалтера, к которой прилагаются все необходимые документы, подтверждающие размер дохода.

Строка 101 "...в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде".

Пунктом 10 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение в состав внереализационных доходов организации доходов прошлых лет, выявленных в отчетном (налоговом) периоде.

Однако данный механизм работает далеко не всегда. Дело в том, что практически всегда организация может сказать, к какому именно периоду относятся доходы прошлых лет, поскольку на документах, подтверждающих сумму доходов, будет стоять дата, свидетельствующая о периоде, когда такие доходы возникли.

В общем случае при классификации подобных видов доходов бухгалтер должен быть ориентирован на применение ст. 54 НК РФ, п. 1 которой предписывает при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, учитывать выявленные доходы именно в том налоговом (отчетном) периоде, к которому они относятся. Соответственно, пересчитывать необходимо налоговые обязательства прошлых периодов.

Внимание! Спорный (сложный) вопрос! Когда сумма доходов, относящихся к прошлым налоговым периодам, может быть отражена именно как доходы прошлых лет, выявленные в текущем налоговом периоде?

Автор затрудняется привести широкий перечень ситуаций, когда могут возникнуть доходы прошлых налоговых периодов, подлежащие учету в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Например, это может быть инвентаризация, по результатам которой выявлены излишки, а налоговый период, к которому относятся выявленные излишки, установить невозможно (например, инвентаризация не проводилась в течение нескольких лет).

Или это могут быть доходы, выявленные налогоплательщиком в связи с переходом с УСН на общий режим налогообложения.

Организации, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начисления руководствуются следующими правилами:

1) в составе доходов признается погашение задолженности (оплата) налогоплательщику за поставленные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), переданные имущественные права;

2) в составе расходов признается погашение задолженности (оплата) налогоплательщиком за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права <*>.

<*> При этом отметим, что налогоплательщики, применявшие упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не вправе учитывать в целях налогообложения при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходы в виде погашения задолженности (оплаты) за полученные в период применения упрощенной системы налогообложения товары (выполненные работы, оказанные услуги), имущественные права, в том числе по процентам, начисленным по долговым обязательствам в период применения вышеназванного специального налогового режима (Письмо Минфина России от 21.08.2007 N 03-11-04/2/209).

Эти доходы и расходы признаются на дату перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начисления. Данные правила действуют с 1 января 2006 г.

Таким образом, организации, перешедшие с "упрощенки" на общую систему налогообложения (метод начисления), при определении налоговой базы по налогу на прибыль учитывают в составе доходов суммы задолженности покупателей (заказчиков) за реализованные им в период применения УСН товары (работы, услуги). Указанные доходы признаются на дату перехода на общий режим налогообложения (в первом отчетном (налоговом) периоде применения общего режима налогообложения), независимо от времени погашения задолженности (Письмо Минфина России от 30.11.2006 N 03-11-04/2/252).

Строка 102 "...в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств".

По данной строке налогоплательщик указывает стоимость материалов или иного имущества, полученных при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств.

Состав внереализационных доходов по подобным операциям регулируется п. 13 ст. 250 НК РФ. При этом стоимость таких материалов или иного имущества при включении в состав доходов должна быть сформирована исходя из рыночной стоимости этого имущества (п. 5 ст. 274 НК РФ, ст. 40 НК РФ).

При этом напомним, что с 1 января 2006 г. при формировании материальных расходов организация вправе признать в составе расходов стоимость таких материальных ценностей, определенную как сумма налога, исчисленного с дохода, выявленного при их оприходовании (подробнее см. с. 70.).

Пример 2.5. Организация списала полностью амортизированное оборудование, непригодное к дальнейшей эксплуатации. После демонтажа объекта основных средств по акту были оприходованы на склад запасные части. Их рыночная оценка и подтвержденная стоимость в целях налогообложения, согласно ст. 250 НК РФ, была учтена в составе внереализационных доходов в размере 100 000 руб.

Для формирования в дальнейшем расходов сумма налога на прибыль с суммы оценки 100 000 руб. будет исчислена в размере 24 000 руб. (100 000 руб. x 24%). Соответственно, в случае дальнейшего отпуска этих запасных частей, например, на ремонт аналогичного оборудования, либо при их реализации в затраты организации в налоговом учете будет включена сумма 24 000 руб. <*>.

<*> Обратите внимание! Для определения стоимости запасных частей, подлежащей учету в составе расходов, берется та ставка налога, которую применяет налогоплательщик в соответствии с законодательством. Она может быть и ниже 24% (см. ст. 284 НК РФ).

По строке 102 Приложения N 1 к листу 02 будет в данном случае отражена сумма 100 000 руб.

Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные
доходы" к листу 02 Декларации за I квартал 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
Внереализационные доходы - всего, в том числе:	100	100 000
...		
в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	102	100 000

2.3.2. Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам"

В Приложение N 2 к листу 02 включены строки, предусматривающие расшифровки отдельных видов внереализационных расходов и убытков, приравняемых к внереализационным расходам.

Организации необходимо расшифровать незначительное количество внереализационных расходов, например расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (строка 201) или убытки прошлых налоговых периодов (строка 301).

По строке 202 раскрывается информация о создании резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Порядок формирования этого резерва установлен ст. 267.1 НК РФ. Резерв не должен превышать 30% налогооблагаемой прибыли, исчисленной без учета этого резерва. Справочным показателем введен остаток этого резерва (строка 410).

Показатель суммы начисленной амортизации (включая начисление амортизации по нематериальным активам) за отчетный (налоговый) период, причем независимо от того, учтено ли подобное имущество на последний день отчетного (налогового) периода, является справочным (строки 400 и 401), так же как и показатель по строке 410 "Остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов".

Особенностью Приложения N 2 следует назвать то, что расходы по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли в специальном порядке, в данном Приложении указываются единым показателем по строке 080, а подробно информация о таких расходах раскрывается в Приложении N 3 к листу 02.

Это позволило упростить заполнение Приложения N 2 к листу 02, поскольку в случае отсутствия операций, по которым финансовый результат учитывается в особом порядке, в Приложении N 2 просто идет "сбор" определенных видов расходов, которые организация напрямую учитывает в целях налогообложения прибыли.

Строка 010 "Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам".

Данную строку заполняют все налогоплательщики.

Существует довольно распространенное ошибочное мнение, что при отсутствии незавершенного производства бухгалтер не формирует в налоговых регистрах показатели прямых расходов, возникающих в данном отчетном (налоговом) периоде, а сразу относит их в состав косвенных расходов.

Согласно ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые расходы могут уменьшать налоговую базу только по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они были учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ.

Поэтому затраты должны быть сформированы и учтены в целях налогообложения в порядке, определяемом ст. ст. 318 и 319 НК РФ. Иное может привести к необоснованному уменьшению налогооблагаемой базы и, соответственно, к негативным налоговым последствиям.

Перечень прямых расходов устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и фиксируется в учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание! Организации, которые занимаются деятельностью в сфере оказания услуг, с 2005 г. вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от реализации без распределения на остатки незавершенного производства.

В связи с этим особую значимость приобретает квалификация в качестве услуги того или иного вида деятельности налогоплательщика.

Определение понятия "услуга" для целей налогообложения дано в п. 5 ст. 38 НК РФ. Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

В качестве услуги, без сомнения, могут рассматриваться арендные правоотношения. Результатом оказания таких услуг является сам факт аренды помещения, оборудования или другого имущества. Причем этот результат не имеет материального выражения, и услуга потребляется в момент ее оказания (в течение всего срока действия договора).

Иная ситуация возникает, например, с аудиторскими услугами.

Согласно п. 4 ст. 38 НК РФ работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Результатом оказания аудиторской услуги будет являться аудиторское заключение, которое исполнитель обязан передать заказчику по окончании проведенной проверки. Таким образом,

говорить о том, что результаты такой деятельности потребляются в процессе ее оказания и не имеют материального выражения, невозможно. Поэтому, скорее всего, данный вид деятельности для целей налогообложения следует рассматривать как выполнение работ. А значит, прямые расходы должны учитываться для целей налогообложения только по мере реализации результатов этих работ.

Строки

020 "Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам" и

030 "...в том числе стоимость реализованных покупных товаров".

Статьей 268 НК РФ предусмотрены особенности определения расходов при реализации покупных товаров.

Налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость приобретения товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения прибыли, одним из следующих методов:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Кроме того, при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров. При этом при реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений ст. 320 НК РФ (Письмо Минфина России от 17.11.2006 N 03-03-04/1/770).

Все расходы, связанные с покупкой и реализацией, делятся на прямые и косвенные (ст. 320 НК РФ).

По строке 020 организация должна раскрыть информацию о сумме прямых расходов, сформированных по торговой деятельности.

К прямым расходам по торговой деятельности относятся стоимость покупных товаров и сумма транспортных расходов, возникающих в связи с доставкой товара до склада налогоплательщика-покупателя (ст. 320 НК РФ).

Вся сумма прямых расходов (включая стоимость покупных товаров) отражается по строке 020, а из нее выделяются отдельно прямые расходы в виде стоимости покупных товаров (строка 030).

Внимание! Важная информация! При заполнении строки 030 необходимо помнить, что начиная с 2005 г. стоимость покупных товаров может формироваться двумя способами: только по их договорной стоимости либо с учетом всех расходов, связанных с приобретением этих товаров.

Все зависит от принятой учетной политики. Не забудьте, что порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Если организация формирует стоимость покупных товаров только по договорной стоимости, то, помимо стоимости товаров, к прямым расходам относятся и расходы на доставку. С 2005 г. эти расходы распределяются не на фактические остатки товаров на складе, а на остатки нереализованных товаров (ст. 320 НК РФ). То есть транспортные расходы по отгруженным, но не реализованным товарам, не могут быть учтены в составе расходов налогоплательщика. Все остальные расходы относятся к косвенным.

Если организация принимает решение о формировании полной стоимости покупных товаров, то расходы, связанные с доставкой товаров, также могут быть учтены в этой стоимости. Тогда у организации будет только один вид прямых расходов - стоимость покупных товаров, включающая в себя все расходы, связанные с приобретением товаров, в т.ч. и расходы на их доставку.

Учетная политика в части формирования стоимости покупных товаров влияет, в том числе, и на порядок учета ввозных таможенных пошлин.

Уплаченные ввозные таможенные пошлины и сборы учитываются, на основании ст. 264 НК РФ, в составе косвенных расходов, уменьшающих доходы от реализации отчетного (налогового) периода с учетом положений ст. 272 НК РФ. Но они могут быть учтены в стоимости товаров, если такой порядок формирования стоимости приобретения товаров предусмотрен учетной политикой для целей налогообложения прибыли, исходя из права налогоплательщика, осуществляющего торговые операции, предоставленного ему ст. 320 НК РФ (Письмо Минфина России от 29.05.2007 N 03-03-06/1/335).

Обратите внимание! При реализации покупных товаров в уменьшение доходов от реализации не учитывается стоимость отгруженных, но не реализованных товаров.

Пример 2.6. Организация в отчетном периоде реализовала покупные товары (выручка от реализации составила 80 000 руб.).

При этом организация понесла следующие расходы на приобретение этих товаров:

цена приобретения по договору - 55 000 руб.,

таможенные пошлины и сборы - 6000 руб.,

транспортные расходы, уплаченные поставщику за доставку сверх цены договора, - 4000 руб.

Вариант 1. В соответствии со своей учетной политикой для целей налогообложения организация формирует стоимость покупных товаров с учетом всех расходов, связанных с их приобретением.

В этом случае стоимость покупных товаров составит 65 000 руб.

По строке 020 отражается показатель - 65 000 руб. Такая же сумма отражается по строке 030, поскольку для целей налогообложения покупная стоимость товаров сформирована с учетом всех расходов, включая транспортные.

Вариант 2. В соответствии с учетной политикой стоимость товаров формируется только исходя из договорной цены (цены приобретения, указанной в договоре).

В этом случае показатели в Приложении N 2 к листу 02 Декларации по налогу на прибыль распределяются по-иному:

по строке 020 указывается сумма 59 000 руб. (55 000 + 4000);

по строке 030 - 55 000 руб.

Затраты, связанные с уплатой таможенных пошлин и сборов, в размере 6000 руб. включаются в состав прочих косвенных расходов и отражаются по строке 040.

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством
и реализацией, внереализационные расходы и убытки,
приравняемые к внереализационным расходам"
к листу 02 Декларации за I квартал 2008 года
(фрагмент)

Вариант 1

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам,	020	65 000
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	65 000
Косвенные расходы - всего, в том числе:	040	-
...	...	
Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)	110	65 000

Вариант 2

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в текущем отчетном (налоговом) периоде, относящихся к реализованным товарам,	020	59 000
в том числе стоимость реализованных покупных товаров	030	55 000
Косвенные расходы - всего, в том числе:	040	6 000
...	...	
Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)	110	65 000

Строка 040 "Косвенные расходы - всего, в том числе".

По строке 040 Приложения N 2 отражается общая сумма косвенных расходов с расшифровкой отдельных их видов. При этом сумма, отраженная по строке 040, может быть больше суммы показателей строк 041 - 046.

Ведь по строке 040 указывается вся сумма косвенных расходов, а расшифровываются они только по шести позициям. Рассмотрим эти позиции.

Строка 041 "Суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением ЕСН, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК".

Заполняя данную строку, следует помнить, что сумма единого социального налога по строке 041 не указывается.

Часть суммы начисленного ЕСН, относящаяся к прямым расходам, отражается в составе прямых расходов по строке 010 Приложения N 2, а другая часть ЕСН, относящаяся к косвенным расходам, отражается в общей сумме косвенных расходов по строке 040. При этом по строке 041 эта часть не отражается.

Не отражаются в данной строке также суммы страховых взносов:

- на обязательное пенсионное страхование (Федеральный закон от 15.12.2001 N 167-ФЗ);
- на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный закон от 24.07.1998 N 125-ФЗ).

С введением системы обязательного пенсионного страхования страховые взносы приобрели иную социально-правовую природу.

В пенсионном законодательстве четко определено, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются на индивидуальной возмездной основе. Их целевое назначение - обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете.

Таким образом, в отличие от налога, платежи которого не имеют адресной основы, характеризуются индивидуальной безвозмездностью, безвозвратностью и не персонифицируются при поступлении в бюджет, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование отвечают признакам возмездности и возвратности, поскольку при поступлении в бюджет Пенсионного фонда РФ персонифицируются в разрезе каждого застрахованного лица и учитываются на индивидуальных лицевых счетах, открытых каждому застрахованному лицу в органах Пенсионного фонда РФ.

Ученные на индивидуальном лицевом счете страховые взносы формируют как страховое обеспечение, которое выплачивается застрахованному лицу при наступлении страхового случая (при достижении пенсионного возраста, наступлении инвалидности, потере кормильца), так и величину будущей пенсии, которая напрямую зависит от суммы накопленных на индивидуальном лицевом счете страховых взносов, уплаченных страхователями за период трудовой деятельности работника.

Названные отличительные признаки налогов и страховых взносов обуславливают их разное целевое предназначение и различную социально-правовую природу и не позволяют рассматривать страховой взнос на обязательное пенсионное страхование как налоговый платеж.

Строки

042 "Расходы на НИОКР" и

043 "...из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата".

По строкам 042 и 043 налогоплательщики должны отразить сумму расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), учитываемых в соответствии с требованиями ст. 262 НК РФ. Подробно порядок учета таких расходов рассмотрен на с. 182.

Пример 2.7. Организация в I квартале 2008 г. произвела расходы на научные исследования по созданию новой технологии производства в сумме 198 000 руб. После завершения работ (март 2008 г.) и оценки их результатов было установлено, что они дали положительный результат. Результаты работы начали использоваться в производственном процессе сразу по ее завершении.

На основании п. 2 ст. 262 НК РФ в налоговом учете учитывается полная сумма данных расходов равномерно в течение одного года.

Начиная с апреля 2008 г. ежемесячно в целях налогообложения будет учитываться по 16 500 руб. (198 000 руб.: 12 мес.). В период с апреля по июнь 2008 г. будет учтена сумма 49 500 руб. (16 500 руб. x 3 мес.).

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам"

к листу 02 Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
Косвенные расходы - всего, в том числе:	040	49 500
...		
расходы на НИОКР	042	49 500
из них: расходы на НИОКР, не давшие положительного результата	043	-

С 2007 г. расходы на НИОКР учитываются в затратах равномерно в течение года. Это касается работ, давших как положительный, так и отрицательный результат (см. с. 185). Поэтому автор не будет приводить отдельный пример, иллюстрирующий порядок списания расходов НИОКР, не давших положительного результата. Он будет аналогичен тому, что показан в примере 2.7.

Обратите внимание! До 2007 г. порядок учета затрат на НИОКР был иным. Исходя из позиции, изложенной в Письме Минфина России от 07.11.2006 N 03-03-04/1/722, новый порядок учета затрат на НИОКР, применяющийся с 1 января 2007 г., распространяется на работы, завершённые в декабре 2006 г. и позднее.

Строка 044 "Расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК)".

В строке 044 раскрывается информация о применении налогоплательщиком так называемой амортизационной премии при осуществлении капитальных вложений в порядке, который определен п. 1.1 ст. 259 НК РФ.

Согласно п. 1.1 ст. 259 НК РФ налогоплательщики с 2006 г. имеют право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются по правилам ст. 257 НК РФ (далее - амортизационная премия).

Минфин России в Письмах от 11.10.2005 N 03-03-04/2/76, от 30.12.2005 N 03-03-04/3/21, от 27.02.2006 N 03-03-04/1/140 разъяснял, что расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией, и признаются в качестве расходов как амортизационные отчисления.

Обратите внимание! Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ "амортизационная премия" напрямую включена в состав косвенных расходов. Соответствующие изменения внесены в п. 3 ст. 272 НК РФ.

Расходы в виде амортизационной премии признаются в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации (при приобретении основных средств) либо дата изменения первоначальной стоимости (при осуществлении капитальных вложений в существующие основные средства) (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Размер единовременного списания расходов устанавливается организацией самостоятельно в пределах не более 10% первоначальной стоимости основных средств и (или) расходов на реконструкцию (модернизацию, достройку, дооборудование, техническое перевооружение).

Соответствующие положения необходимо утвердить в учетной политике для целей налогообложения (Письмо Минфина России от 13.03.2006 N 03-03-04/1/219).

Подробнее о применении "амортизационной премии" читайте на с. 121.

Строка 045 "Расходы, осуществленные налогоплательщиком-организацией, использующим труд инвалидов, согласно пп. 38 п. 1 ст. 264 НК".

Для организаций, использующих труд инвалидов, в случае, если инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников организации и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%, п. 38 ст. 264 НК РФ предусмотрен значительный перечень расходов на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, которые можно учесть в целях налогообложения.

К таким расходам, в соответствии с законодательством Российской Федерации о социальной защите инвалидов, в частности, отнесены расходы на следующие цели: улучшение охраны труда инвалидов, сохранение рабочих мест для инвалидов, изготовление и ремонт протезных изделий, приобретение и обслуживание технических средств реабилитации, санаторно-курортное обслуживание инвалидов, мероприятия по интеграции инвалидов в общество, приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов, видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом.

Строка 046 "Расходы налогоплательщиков - общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, согласно пп. 39 п. 1 ст. 264 НК".

При заполнении строк 045 и 046 Декларации следует иметь в виду, что расходы, указанные в пп. 38 и 39 п. 1 ст. 264 НК РФ, не могут быть включены в расходы, связанные с производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых и иных товаров по перечню, определяемому Правительством Российской Федерации по

согласованию с общероссийскими организациями инвалидов, а также с оказанием посреднических услуг, связанных с реализацией таких товаров, минерального сырья и полезных ископаемых.

Строка 050 "Стоимость реализованных имущественных прав".

В данной строке не отражается стоимость имущественных прав по уступке права требования, которые учитываются в соответствии с требованиями ст. 279 НК РФ. Подобные расходы отражаются в Приложении N 3 к листу 02 Декларации.

Что такое имущественное право?

Специально понятие "имущественное право" гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ не определено. Примерного перечня имущественных прав тоже не существует. В части первой Налогового кодекса РФ такого понятия мы также не найдем.

Поэтому согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского законодательства, используемые в Налоговом кодексе РФ, будем применять в том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства.

К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага (ст. 128 ГК РФ).

В целях налогообложения имущественные права выделены отдельно и, хотя и являются видом объектов гражданских прав, к имуществу не относятся (п. 2 ст. 38 НК РФ).

Упоминания об имущественных правах можно встретить и в других законодательных актах.

Так, например, ст. 1226 части четвертой ГК РФ исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности относит к имущественным правам.

Однако относить такие права к имущественным правам в контексте Налогового кодекса РФ все-таки будет неверным. Кроме того, п. 3 ст. 257 НК РФ они вообще отнесены к нематериальным активам организации.

Не вдаваясь в юридические тонкости, отметим также, что в соответствии с Гражданским кодексом РФ ценная бумага как объект гражданских прав является вещью, которая одновременно является носителем имущественных прав.

Но налоговым законодательством имущественные права, как мы уже отмечали, к имуществу не отнесены. Поэтому для целей налогообложения прибыли ценную бумагу справедливо будет рассматривать в качестве имущества, а не имущественного права, поскольку ст. 128 ГК РФ ценные бумаги отнесены к вещам.

Для уяснения данного вопроса обратимся к Постановлению Конституционного Суда РФ от 28.10.1999 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".

В п. 2 Постановления указано, что под имущественными правами понимаются права требования. Сюда можно отнести, например, право кредитора требовать от должника исполнения его обязанности (п. 1 ст. 307 ГК РФ).

Такого же мнения будем придерживаться и мы в отношении порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком, т.е. полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Таким образом, налогообложению подлежат прибыль от реализации имущественных прав и прибыль от внереализационных операций с ними.

Согласно п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях гл. 25 НК РФ относятся, в частности, доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Они определяются по ст. 249 НК РФ. Доходом от реализации, наряду с выручкой от реализации товаров (работ, услуг), признается также выручка от реализации имущественных прав.

Сумма выручки определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах, на дату признания доходов в зависимости от избранного метода признания доходов и расходов в целях налогообложения: метода начисления (ст. 271 НК РФ) или кассового метода (ст. 273 НК РФ).

Порядок налогового учета доходов от реализации определен также в ст. 316 НК РФ.

В случае если цена реализуемых имущественных прав выражена в иностранной валюте, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации.

В случае если цена реализуемых имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов либо расходов.

В случае если реализация производится через комиссионера, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащих комитенту имущественных прав. При этом

комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества (имущественных прав).

В составе внереализационных доходов в НК РФ определены следующие виды доходов от операций с имущественными правами:

- безвозмездно полученные имущественные права (п. 8 ст. 250 НК РФ);
- положительная курсовая разница, возникающая от переоценки требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (п. 11 ст. 250 НК РФ);
- возникающая суммовая разница, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (п. 11.1 ст. 250 НК РФ);
- вознаграждение, получаемое доверительным управляющим в течение срока действия договора о передаче имущественных прав в доверительное управление (п. 2 ст. 276 НК РФ);
- доходы от передачи имущественных прав согласно договору простого товарищества (п. 4 ст. 278 НК РФ).

По аналогии с доходами, гл. 25 НК РФ предусмотрены и отдельные виды внереализационных расходов по операциям с имущественными правами:

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (пп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- убытки по сделке уступки права требования, признаваемые в порядке, установленном ст. 279 НК РФ (пп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Если организация получает имущественные права безвозмездно (за исключением случаев, перечисленных в ст. 251 НК РФ), то они включаются в состав внереализационных доходов. Однако правило оценки доходов исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, установлено только для имущества (работ, услуг): информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Порядок оценки безвозмездно полученных имущественных прав законодательно не установлен, но необходимо принимать во внимание судебную практику и разъяснения Минфина России, по которым оценка должна производиться по аналогии с безвозмездно полученным имуществом (работами, услугами), т.е. по рыночной стоимости.

Подробно данный вопрос рассмотрен на с. 52.

Безвозмездная передача имущественных прав не признается реализацией.

Передача налогоплательщиками имущественных прав в качестве вкладов участников простых товариществ также не является реализацией товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 278 НК РФ). Но при этом стоимость безвозмездно переданных имущественных прав и расходы, связанные с такой передачей, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются (п. 16 ст. 270 НК РФ).

По общим правилам гражданского законодательства реализацию имущественных прав можно осуществить по договору купли-продажи (ст. 454 ГК РФ), а также по договору об уступке права требования или договору цессии (ст. ст. 382 - 390 ГК РФ).

Пример 2.8. При реализации ранее приобретенного права аренды торговых площадей организация должна показать величину выручки (Приложение N 1 к листу 02) и сумму расходов, связанных с приобретением этого права и его реализацией (строка 050 Приложения N 2 к листу 02).

Допустим, что выручка составила 500 000 руб. Расходы по приобретению права аренды составили 220 000 руб., расходы, связанные с его реализацией (оформление документов, консультационные услуги), - 45 000 руб. По строке 050 Приложения N 2 к листу 02 Декларации будет отражена сумма 265 000 руб.

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством
и реализацией, внереализационные расходы и убытки,
приравняемые к внереализационным расходам"
к листу 02 Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
Стоимость реализованных имущественных прав	050	265 000
...		

Строка 060 "Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией".

По данной строке показывается цена приобретения (создания) реализованного прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества), доходы от реализации которого отражены по строке 014 "Выручка от реализации прочего имущества" Приложения N 1 к листу 02, а также расходы, связанные с его реализацией.

Здесь могут отражаться расходы, связанные с реализацией материально-производственных запасов, например, сырья, материалов, возвратных отходов (учитываются стоимость МПЗ и расходы, связанные с их реализацией).

Пример 2.9. В апреле 2008 г. организация продала излишки сырья на сумму 350 000 руб. Расходы, связанные с упаковкой и складированием излишков, составили 10 000 руб.

В Приложении N 2 к листу 02 отражается стоимость реализованных излишков сырья 350 000 руб., а также дополнительные расходы, связанные с их реализацией, - 10 000 руб. По строке 060 будет отражена сумма 360 000 руб.

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам"
к листу 02 Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией	060	360 000
...		

Строка 070 "Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Данная строка заполняется только профессиональными участниками рынка ценных бумаг. По ней они отражают расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) реализованных (выбывших) ценных бумаг, с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Строка 080 "Расходы по операциям, отраженным в Приложении N 3 к листу 02 (строка 280 Приложения N 3 к листу 02)".

По строке 080 отражаются расходы, которые должны быть отдельно "собраны" в Приложении N 3 к листу 02. Речь идет о расходах по тем операциям, финансовый результат от которых учитывается для целей налогообложения в особом порядке. По строке 080 Приложения N 2 отражается только та часть расходов, которую организация имеет право учесть в целях налогообложения в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ.

Обратите внимание на необходимость соблюдения следующего равенства:

стр. 080 Приложения N 2 к листу 02 = стр. 280 Приложения N 3 к листу 02.

Строка 090 "Сумма убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности".

Сумма убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств (далее - ОПХ) отражается в Декларации по строке 090 Приложения N 2 к листу 02. Данный показатель заполняется только в том случае, если в текущем отчетном (налоговом) периоде по объектам ОПХ получена прибыль, которая направляется организацией на погашение убытков прошлых налоговых периодов, полученных по объектам ОПХ.

Напомним, что суммы убытков по объектам ОПХ, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сфер, могут быть учтены в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности, в течение 10 лет (ст. 275.1 НК РФ).

Таким образом, должно выполняться следующее условие:

Показатель по строке 090 Приложения N 2 к листу 02 не должен превышать положительную разницу между строками 180 и 190 Приложения N 3 к листу 02.

Подробно о порядке признания расходов по объектам обслуживающих производств и хозяйств см. с. 155 и 273.

Строка 100 "Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода".

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщик должен сопоставить полученную выручку с остаточной стоимостью реализованного имущества и расходами, связанными с его реализацией. Если в результате получена отрицательная величина, она признается убытком. Этот убыток учитывается в составе прочих расходов не сразу, а постепенно.

Срок, в течение которого убыток равномерно включается в расходы, равен разнице между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Пример 2.10. В феврале 2008 г. организация продала автомобиль за 118 000 руб. (в том числе НДС - 18 000 руб.). Его остаточная стоимость по данным налогового учета составила 130 000 руб. Срок полезного использования был установлен 60 месяцев. Фактический срок эксплуатации до момента реализации - 45 месяцев.

При заполнении Декларации:

выручка от реализации автомобиля отражается в составе выручки по специальным операциям по строке 030 Приложения N 3 к листу 02 и в дальнейшем показывается в Приложении N 1;

остаточная стоимость автомобиля отражается по строке 040 Приложения N 3;

сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, которая может быть учтена в расходах текущего периода, указывается по строке 100 Приложения N 2.

В нашем случае при реализации автомобиля получен убыток в сумме 30 000 руб. (100 000 руб. - 130 000 руб.). Его можно списать в прочие расходы в течение 15 месяцев (60 мес. - 45 мес.).

Размер убытка отражается по строке 060 Приложения N 3. В целях налогообложения этот убыток не учитывается (восстанавливается через строку 050 листа 02) и не будет увеличивать расходы отчетного периода.

Ежемесячно в период с марта 2008 г. по май 2009 г. (15 мес.) организация будет включать в состав прочих расходов по 2000 руб. (30 000 руб. : 15 мес.). Эту сумму нужно отражать по строке 100 Приложения N 2.

В Декларации за I полугодие 2008 г. по этой строке организация должна указать 8000 руб. (сумма, включенная в расходы за 4 месяца - с марта по июнь 2008 г.). В Декларации за 2008 г. по строке 100 Приложения N 2 будет указана сумма 20 000 руб. (2000 руб. x 10 мес.). Оставшаяся сумма убытка в размере 10 000 руб. будет учтена в расходах в 2009 г.

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством
и реализацией, внереализационные расходы и убытки,
приравняемые к внереализационным расходам"
к листу 02 Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	-
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	8000
...		

Обратите внимание! Изложенный выше порядок учета убытка не распространяется на объекты, которые входят в так называемую одиннадцатую амортизационную группу. В нее включены основные средства, фактический срок использования которых на 1 января 2002 г. превысил срок их полезного использования. Остаточная стоимость таких основных средств переносится на расходы равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком самостоятельно, но не менее семи лет начиная с 2002 г. (п. 1 ст. 322 НК РФ).

Поскольку у данных основных средств фактический срок использования больше срока полезного использования, полученный при их реализации убыток признается для целей исчисления налога на прибыль одновременно.

В этой связи, по мнению автора, убытки от реализации основных средств, входящих в одиннадцатую амортизационную группу, следует показывать по строке 060 Приложения N 3 к листу 02 и, соответственно, восстанавливать в целях налогообложения. При этом сумма убытка по таким объектам отражается в полной сумме по строке 100 Приложения N 2 к листу 02 Декларации.

Строка 110 "Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)".

Заполняя эту строку, не допустите ошибку, которая есть в формуле, приведенной в названии этой строки <*>.

<*> По информации автора она должна быть поправлена в новой редакции декларации.

Обратите внимание! Если следовать этой формуле, то при подсчете итога нужно сложить показатели строк 020 и 030. Но показатель строки 030 уже входит в строку 020. Поэтому если формально следовать порядку заполнения строки 110, то показатель строки 030 будет учтен в расчете дважды.

Действительно, в формуле, приведенной в строке 110 Приложения N 2, допущена техническая опечатка. При заполнении строки 110 необходимо суммировать данные строк 010, 020 и 040, а не строк с 010 по 040. В этом случае, при подсчете итоговой суммы стоимость реализованных покупных товаров будет учтена в расходах организации только один раз, что соответствует нормам Налогового кодекса.

Итоговый показатель строки 110 Приложения N 2 переносится в строку 030 листа 02.

Строка 200 "Внереализационные расходы - всего (строка 200 > или = сумме строк с 201 по 203), в том числе:".

Строка 200 предназначена для отражения общей суммы внереализационных расходов. Они определяются в соответствии с п. 1 ст. 265 НК РФ.

Банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и страховые организации по строке 200 отражают внереализационные расходы, предусмотренные ст. ст. 265, 266, 269, 291, 292, 294, 299, 300, 328 НК РФ, не учтенные в расходах, отражаемых по строкам 010 или 020 Приложения N 2.

В частности, по строке 200 отражаются:

- процентный доход по ценным бумагам, кроме государственных или муниципальных ценных бумаг, ранее учтенный по строке 100 Приложения N 1 листа 02 (до 1 января 2006 г. - по строке 030 листа 02) - при реализации или ином выбытии (в том числе погашении) ценных бумаг;
- расходы банков от операций купли-продажи валюты;
- расходы, понесенные по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (ст. ст. 265, 301, 303 - 305, 326 НК РФ), а также по операциям хеджирования;
- расходы банков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (абз. 2 п. 5 ст. 304 НК РФ), базисным активом которых является иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

* * *

На основании пп. 16 п. 1 ст. 265 НК РФ в составе внереализационных расходов учитываются расходы на проведение всех собраний акционеров (участников, пайщиков), а не только ежегодного, как было до 2006 г.

Напомним, что к таким расходам Налоговым кодексом РФ отнесены, в частности, расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания.

Строка 201 "Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным ((эмитированным) налогоплательщиком)".

С 2006 г. в п. 1 ст. 269 НК РФ были внесены два важных дополнения.

Во-первых, законодательно закреплено, на какую дату должна приниматься во внимание ставка рефинансирования ЦБ РФ при расчете суммы процентов, подлежащих включению в расходы.

Если в течение срока действия договора займа или кредита изменение процентной ставки не предусматривается, то учитывается ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату привлечения денежных средств.

В других случаях принимается ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая на дату признания расходов в виде процентов (т.е. при определении суммы процентов, которую можно учесть в расходах, должны учитываться все изменения ставки рефинансирования).

Во-вторых, уточнено, что в расходы, подлежащие нормированию, можно включать не только проценты, но и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах.

Подробно порядок учета расходов в виде процентов рассмотрен на с. 195.

* * *

Ранее действовавшая формулировка п. 2 ст. 269 НК РФ предусматривала контролируруемую задолженность российской организации только перед иностранной организацией, которая прямо или косвенно владела более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации.

С 2006 г. контролируемой задолженностью признается также долговое обязательство перед другой российской организацией, признаваемое по российскому законодательству аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также долговое обязательство, "в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации".

Если размер контролируемой задолженности банков (или лизинговых организаций) перед иностранной организацией более чем в 12,5 раз превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств российской организации, то налогоплательщик (российская организация), как и ранее, обязан на последний день каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности.

Строка 202 "Расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов".

По строке 202 отражаются расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, произведенные налогоплательщиками - общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников организации, а доля расходов на оплату труда инвалидов - не менее 25% расходов на оплату труда (ст. 267.1 НК РФ).

С 2006 г. на основании пп. 39.2 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, отнесены расходы налогоплательщика на формирование в порядке, установленном ст. 267.1 НК РФ, резервов предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов, предусмотренных пп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ, которые осуществлены налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов, а также налогоплательщиком - организацией, использующей труд инвалидов, если инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников такого налогоплательщика, и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%.

Строка 203 "Убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода".

По строке 203 показывается убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Подробно о порядке формирования данного показателя см. с. 270.

Строка 300 "Убытки, приравненные к внереализационным расходам - всего (строка 300 > или = сумме строк 301 и 302), в том числе:".

Строка 300 предназначена для указания общей суммы убытков, приравненных к внереализационным расходам. Они определяются в соответствии с п. 2 ст. 265 НК РФ. К таким убыткам относятся:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- суммы безнадежных долгов, а в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц;
- убытки от хищений, виновники которых не установлены;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделке уступки права требования в порядке ст. 279 НК РФ.

В Декларации по налогу на прибыль отдельно расшифровывается информация о двух видах убытков (строки 301 и 302).

Строка 301 "Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде".

Обратите внимание! По данной строке не отражаются расходы, относящиеся к предыдущим отчетным (налоговым) периодам, независимо от периода получения (обнаружения) подтверждающих эти расходы документов, составленных в предыдущих отчетных (налоговых) периодах.

В случаях, когда организация имеет документы, подтверждающие расходы, относящиеся, например, к декабрю 2007 г. и датированные (составленные) декабрем 2007 г., но по различным причинам полученные в 2008 г. (возможно, даже после того, как составлена Декларация по налогу на прибыль за 2007 г.), ею должна быть представлена уточненная налоговая декларация за 2007 г. (ст. ст. 54 и 81 НК РФ). Такие расходы в Декларации за 2008 г. по строке 301 отражаться не должны (см. вариант 1 примера 2.11).

Может быть и другая ситуация. Документы свидетельствуют о расходах, относящихся к декабрю 2007 г., но датированы (составлены) январем 2008 г. или позднее. В этом случае организация не может учесть их в качестве расходов, связанных с производством и реализацией 2007 г., но вправе уменьшить на них налоговую базу 2008 г., отразив их в качестве внереализационных расходов (см. вариант 2 примера 2.11).

Пример 2.11. Организация 20 февраля 2008 г. получила счет на оплату за потребленную в декабре 2007 г. электроэнергию. Декларацию по налогу на прибыль за 2007 г. организация еще не сдала.

Вариант 1. Счет за электроэнергию датирован (составлен) 29 декабря 2007 г.

Сумму расходов по данному счету организация должна учесть в налоговом учете как расходы декабря 2007 г.

Если бы данный счет был получен организацией после представления в налоговый орган Декларации по налогу на прибыль за 2007 г., ей пришлось бы подавать в налоговый орган уточненную Декларацию за 2007 г.

Вариант 2. Счет за электроэнергию датирован (составлен) 11 января 2008 г.

Учитывая, что документ датирован (составлен) январем 2008 г., организация не имеет права учесть данные расходы в налоговой базе по налогу на прибыль за 2007 г. и поэтому учитывает их в составе внереализационных расходов в 2008 г.

Обратите внимание! В примере 2.11 речь идет не о форме конкретного документа (это может быть счет, счет-фактура, акт и т.п.), а о том, какие последствия для получателя он несет. Для точного уяснения смысла слово "счет" в примере можно заменить на формулировку "документ, исходя из которого у организации появляется обязанность оплатить работы (услуги)". При решении вопроса о порядке признания расходов необходимо исходить из даты признания конкретных видов расходов, определяемых согласно ст. 272 НК РФ (для налогоплательщиков, работающих по методу начисления).

В этой связи напомним, что счет-фактура не является документом, подтверждающим расходы, а служит исключительно для целей исчисления и зачета налога на добавленную стоимость.

По строке 301 могут быть отражены также суммы расходов, выявленных организацией в связи с переходом с упрощенной системы налогообложения к общему режиму уплаты налогов (подробнее см. с. 240 - 241).

В Письме Минфина России от 15.02.2007 N 03-11-04/2/33 указано, что когда объектом налогообложения на УСН были "доходы", то состав расходов определяется в соответствии со ст. 346.16 НК РФ с учетом положений пп. 1 и 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ. В частности, на дату перехода на общий режим налогообложения в состав расходов включается:

- стоимость остатков сырья и материалов, приобретенных, но не учтенных при определении налоговой базы в период применения упрощенной системы налогообложения (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);

- стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, но не реализованных в период применения упрощенной системы налогообложения (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Строка 302 "Суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет резерва".

Заполняя данную строку, необходимо четко представлять, какие долги являются безнадежными. Подробно этот вопрос рассмотрен на с. 205.

Строки (справочные)

400 "Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период - всего, в том числе",

401 "по нематериальным активам".

По строке 400 отражается сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период по всем основным средствам, в том числе по амортизируемым основным средствам, выделенным в отдельную амортизационную группу амортизируемого имущества, а по строке 401 - по нематериальным активам.

При этом данные приводятся по всем основным средствам и нематериальным активам, независимо от того, учтены ли они на последний день отчетного (налогового) периода.

Обратите внимание! По этой же строке указывается и сумма "амортизационной премии".

Строка 410 "Остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов".

По этой строке общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды составляют не менее 50% общего числа работников и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25%, отражается остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

2.3.3. Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли в специальном порядке (за исключением отраженных в листе 05)"

В Приложении N 3 отражается формирование финансового результата по операциям, убытки по которым для целей налогообложения учитываются в особом порядке.

Такие операции можно разделить на пять групп:

- операции с амортизируемым имуществом;
- операции, связанные с реализацией прав требований;
- деятельность обслуживающих производств и хозяйств;
- операции в рамках договора доверительного управления имуществом;
- реализация компенсационной продукции в рамках выполнения соглашений о разделе продукции (СРП).

В Приложении N 3 развернуто показываются доходы, расходы и финансовый результат по всем таким операциям.

Убытки по операциям с амортизируемым имуществом (строки 010 - 060 Приложения N 3).

В первую очередь следует выделить строки 010 "Количество сделок по реализации амортизируемого имущества" и 020 "...в т.ч. убыточных".

Это деление обусловлено тем, что одной из наиболее распространенных ошибок налогоплательщиков является сальдирование финансового результата от реализации амортизируемого имущества в нарушение требований ст. 323 НК РФ, которая обязывает вести раздельный учет по каждой подобной сделке. Именно поэтому в Приложении N 3 по строке 050 указывается прибыль от реализации амортизируемого имущества без учета сделок, по которым получены убытки, а по строке 060 - убытки от реализации амортизируемого имущества без учета сделок, по которым получена прибыль.

К сожалению, в Порядке заполнения Декларации не дано определение сделки. Под количеством сделок, по мнению автора, следует понимать количество реализованных (выбывших) объектов основных средств. Косвенно это подтверждается положениями ст. 323 НК РФ, в соответствии с которой, как уже упоминалось, налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества по каждому объекту.

Обратите внимание! Ту часть суммы убытка, полученного от реализации амортизируемого имущества, которую можно учесть при налогообложении в соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ, организация должна отразить не в Приложении N 3, а в Приложении N 2 по строке 100.

В разъяснениях Минфина России, изложенных в Письме от 18.05.2005 N 03-03-01-04/1/267, особо подчеркивается, что Налоговым кодексом РФ установлен специальный порядок признания убытков от реализации амортизируемого имущества. В связи с этим расходы, возникающие при

реализации этого имущества, можно признать только тогда, когда будут признаны в налоговом учете доходы от его реализации.

Поэтому организация вначале должна выделить количество убыточных сделок от реализации амортизируемого имущества, а затем уже отразить общую выручку от реализации (строка 030) и остаточную стоимость реализованного имущества, включая расходы, связанные с его реализацией (строка 040).

Обратите внимание! Сделки, по которым финансовый результат равен нулю, по мнению автора, в строке 020 не должны проходить как убыточные.

Пример 2.12. Организация в январе 2008 г. продала станок. Выручка от реализации составила 60 000 руб. (без учета НДС), остаточная стоимость станка с учетом расходов на демонтаж - 65 000 руб. Таким образом, получен убыток от реализации станка в размере 5000 руб. Оставшийся срок полезного использования станка (с момента продажи до конца срока эксплуатации) - 8 месяцев.

В соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ сумма полученного убытка будет учтена в составе прочих расходов равномерно в течение 6 месяцев по 625 руб. в месяц (5000 руб. : 8) начиная с февраля 2008 г.

В Приложении N 3 Декларации за I полугодие 2008 г. по строке 060 будет отражена вся сумма убытка (т.е. 5000 руб.), а в Приложении N 2 по строке 100 - часть убытка, признанная в расходах, в размере 3125 руб. (625 руб. x 5 мес., с февраля по июнь 2008 г. включительно). Остальные 1875 руб. будут учтены в составе расходов в Декларации за 9 месяцев 2008 г. Итого нарастающим итогом получится 5000 руб.

В июне 2008 г. реализован еще один объект основных средств - автомобиль. Выручка от его реализации составила 90 000 руб. (без учета НДС). Остаточная стоимость, с учетом дополнительных расходов, возникших при его реализации, - 75 000 руб. Прибыль по данной сделке - 15 000 руб.

В Приложении N 3 к листу 02 Декларации укажем:

по строке 030 - 150 000 руб. (60 000 + 90 000);

по строке 040 - 140 000 руб. (65 000 + 75 000);

по строке 050 - 15 000 руб.;

по строке 060 - 5000 руб.

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,
275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Количество сделок по реализации амортизируемого имущества - всего,	010	2
в том числе убыточных	020	1
Выручка от реализации амортизируемого имущества	030	150 000
Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией	040	140 000
Прибыль от реализации амортизируемого имущества (без учета сделок, по которым получены убытки)	050	15 000
Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета сделок, по которым получена прибыль)	060	5 000

Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам"
к листу 02 Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...	...	
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	3125

Убытки по операциям, связанным с реализацией прав требований (строки 070 - 170 Приложения N 3).

При заключении договора уступки прав требований cedent должен предоставить цессионарию доказательства существования задолженности: копии договоров купли-продажи, актов сверок, счетов-фактур, накладных.

Для перехода прав кредитора к другому лицу согласие должника не требуется, если иное не предусмотрено законом или договором. При этом, если должник не был письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, риск вызванных этим неблагоприятных последствий несет новый кредитор. В этом случае исполнение обязательства первоначальному кредитору признается исполнением надлежащему кредитору (п. п. 2 и 3 ст. 382 ГК РФ).

Наконец, если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связанные с требованием права, в том числе право на неуплаченные проценты (ст. 384 ГК РФ).

С налогообложением прибыли по операциям с имущественными правами проблем нет. Она учитывается в общем порядке.

Основное внимание следует уделить убыточным операциям, связанным с реализацией прав требований.

Заполняя Декларацию в части таких операций, следует учитывать их специфику, а именно то, что реализация прав требований может быть осуществлена:

- до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК РФ);
- после наступления срока платежа (п. 2 ст. 279 НК РФ);
- как реализация финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).

При этом срок платежа определяется исходя из условий договора.

Ситуация 1.

Убыток получен при реализации права требования до наступления срока платежа по договору.

По такой операции можно признать только часть убытка, не превышающую сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования.

Выручка от реализации права требования и его стоимость указываются, соответственно, в строках 100 и 120 Приложения N 3.

Признаваемая часть убытка вписывается в строку 140, а размер убытка, превышающий эту величину, - в строку 150. Убыток, отраженный по этой строке, полностью восстанавливается в целях налогообложения.

Убыток в строке 150 Приложения N 3	--->	Строка 290 Приложения N 3	--->	Строка 050 листа 02 (восстанавливается)
---------------------------------------	------	------------------------------	------	--

Пример 2.13. 15 мая ООО "Альфа" отгрузило ООО "Бета" древесину на общую сумму 200 000 руб. (здесь и далее суммы для упрощения расчета приведены без учета НДС).

По договору ООО "Бета" должно было оплатить указанный товар не позднее 14 июня этого же года. Однако ООО "Альфа" 26 мая, не дожидаясь срока, уступило право требования долга ОАО "Вега" за 140 000 руб. В тот же день деньги от ОАО "Вега" поступили на расчетный счет ООО "Альфа".

Сумма убытка от уступки права требования долга составила 60 000 руб. (200 000 руб. - 140 000 руб.). В целях налогообложения прибыли данный убыток может быть признан с ограничениями, установленными п. 1 ст. 279 НК РФ.

Рассчитаем сумму убытка, которую ООО "Альфа" вправе учесть в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль:

$140\,000 \text{ руб.} \times 10,5\% \times 1,1 : 365 \text{ дней} \times 20 \text{ дней} = 886 \text{ руб.},$

где 140 000 руб. - доход от уступки права требования;

10,5% - ставка рефинансирования Банка России, действовавшая в периоде, за который рассчитывались проценты (предположим, что она не менялась). Поскольку ставка является годовой, при расчете ее нужно разделить на 365 (или 366) дней. Кроме того, на основании п. 1 ст. 269 НК РФ, предельная величина признаваемых процентов исчисляется исходя из ставки рефинансирования, увеличенной на коэффициент 1,1;

20 дней - период с даты получения выручки от реализации права требования до наступления срока платежа по договору на поставку древесины (с 26 мая по 14 июня).

Таким образом, сумма убытка, учитываемая в целях налогообложения, равна 886 руб. Соответственно, сумма убытка, которую нельзя признать, - 59 114 руб. (60 000 - 886).

В строке 100 Приложения N 3 налогоплательщик указывает выручку от реализации права требования в размере 140 000 руб., в строке 120 - стоимость реализованного права требования в сумме 200 000 руб.

В строках 140 и 150 фиксируется признаваемая и не признаваемая в целях налогообложения часть убытка - 886 руб. и 59 114 руб. соответственно.

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,
275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
Выручка от реализации права требования: до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК)	100	140 000
...	...	
Стоимость реализованного права требования до наступления срока платежа (п. 1 ст. 279 НК)	120	200 000
Убыток от реализации права требования в соответствии со статьями 279 НК: по п. 1: - размер убытка, соответствующий сумме процентов, исчисленных в соответствии со статьями 269 НК	140	886
- размер убытка, превышающий сумму процентов, исчисленных в соответствии со статьями 269 НК (строка 120 - строка 100 - строка 140, если строка 120 > строки 100)	150	59 114

Ситуация 2.

Убыток получен при реализации права требования после наступления срока платежа по договору.

Такой убыток, согласно п. 2 ст. 279 НК РФ, учитывается для целей налогообложения в полном объеме, но частями:

- 50% - на дату уступки;
- 50% - по истечении 45 дней с даты уступки.

Кроме того, в налоговом учете указанный убыток отражается в составе внереализационных расходов. Поэтому в Декларации по налогу на прибыль его величина указывается в Приложении N 2 к листу 02 по строке 200 "Внереализационные расходы" и отдельно расшифровывается по строке 203.

Суммы для заполнения этих строк берутся из строки 170 Приложения N 3.

При заполнении Приложения N 3 в строки 110 и 130 вписываются выручка от реализации права требования и его стоимость.

Сумма полученного убытка, независимо от количества дней, прошедших с даты уступки до конца отчетного периода, полностью отражается по строке 160 Приложения N 3.

Впоследствии эта величина восстанавливается по строке 050 листа 02.

Убыток в строке 160	--->	Строка 290	--->	Строка 050 листа 02
---------------------	------	------------	------	---------------------

Приложения N 3		Приложения N 3		(восстанавливается)
----------------	--	----------------	--	---------------------

Признаваемую долю убытка налогоплательщик указывает в строке 170 Приложения N 3. Эта сумма затем переносится в строки 203 и 200 Приложения N 2 к листу 02.

Если с даты уступки права требования прошло больше 45 дней, убыток признается полностью. В этом случае показатели строк 160 и 170 Приложения N 3 будут равны.

До истечения этого срока значение в строке 170 будет составлять 50% значения в строке 160.

Пример 2.14. Изменим условия предыдущего примера. Предположим, что ООО "Бета" (покупатель) в установленный срок (14 июня) не оплатило поставленную древесину. Поэтому ООО "Альфа" заключило 15 июня договор об уступке права требования задолженности за 140 000 руб. ОАО "Вега".

В Декларации по налогу на прибыль данная операция отражается организацией "Альфа" следующим образом.

В строках 110 и 130 Приложения N 3 указываются выручка от реализации права требования (140 000 руб.) и его стоимость (200 000 руб.).

Общая сумма убытка от уступки права требования долга в размере 60 000 руб. отражается по строке 160.

Сумма убытка от уступки права требования, уменьшающего налоговую базу за полугодие (на 30 июня), составит 30 000 руб. (60 000 руб. x 50%). Эта сумма вписывается в строку 170 Приложения N 3 и включается в состав внереализационных расходов ООО "Альфа", отраженных в Приложении N 2 к листу 02 (строки 200 и 203).

Оставшаяся часть убытка будет учтена во внереализационных расходах через 45 дней с момента заключения договора уступки права требования (30 июля).

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,
275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
после наступления срока платежа (п. 2 ст. 279 НК)	110	140 000
...	...	
после наступления срока платежа (п. 2 ст. 279 НК)	130	200 000
...	...	
Убыток от реализации права требования в соответствии со статьей 279 НК: по п. 2 - убыток от реализации права требования (строка 130 - строка 110, если строка 130 > строки 110),	160	60 000
в том числе убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода (включается в строку 200 Приложения N 2 к Листу 02)	170	30 000 <*>

<*> В Декларации за 9 месяцев 2008 г. по данной строке будет отражена вся сумма 60 000 руб.

Ситуация 3.

Убыток получен от реализации права требования как финансовой услуги.

Рассматривая эту ситуацию, следует учитывать, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможность уменьшения налоговой базы на суммы убытков от реализации прав требований, если они реализуются как финансовые услуги (например, широко распространенные случаи купли-продажи дебиторской задолженности).

При получении прибыли по данной операции она включается в налогооблагаемую базу в полном объеме.

Если же в результате реализации финансовой услуги получен убыток, его сумма в целях налогообложения прибыли не учитывается и отражается по строке 090 Приложения N 3, которая входит в итоговый результат по строке 290 данного Приложения и в дальнейшем восстанавливается в целях налогообложения.

Пример 2.15. 12 мая ООО "Гамма", ранее купившее право требования к ООО "Альфа" за 150 000 руб., реализовало его ООО "Омега" за 135 000 руб.

Подобная сделка квалифицируется для целей налогообложения как реализация финансовой услуги. Убыток по ней составил 15 000 руб. (150 000 руб. - 135 000 руб.). Этот убыток для целей налогообложения не учитывается.

В строке 070 Приложения N 3 отражается сумма 135 000 руб., в строке 080 - 150 000 руб., убыток отражается по строке 090 в сумме 15 000 руб. и в дальнейшем включается в строку 290 Приложения N 3.

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,
275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
Выручка от реализации права требования как реализация финансовых услуг	070	135 000
Стоимость реализованного права требования при его реализации как финансовой услуги	080	150 000
Убытки при реализации права требования как реализация финансовых услуг (строка 080 - строка 070, если строка 080 > строки 070)	090	15 000

Убытки по обслуживающим производствам и хозяйствам (строки 180 - 200 Приложения N 3).

По строкам 180 - 200 показываются данные по операциям, связанным с деятельностью объектов обслуживающих производств и хозяйств (далее - ОПХ), включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы. Отдельно указываются выручка по указанной деятельности и расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами.

По строке 200 указывается сумма убытков текущего отчетного (налогового) периода по деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, не признаваемая для целей налогообложения в текущем налоговом периоде по причине невыполнения условий, предусмотренных ст. 275.1 НК РФ.

Обратите внимание! В Декларации, по мнению автора, не совсем корректно сформулирован показатель по строке 200. Строка 200, согласно приведенной в ней формуле расчета, равна: строка 190 минус строка 180, если строка 190 > строки 180. То есть фактически указано на безапелляционное заполнение строки 200, если получен убыток.

Однако, если следовать требованиям НК РФ, строка 200 (восстановление убытков) должна заполняться только в тех случаях, когда организацией не выполнены условия признания таких убытков, предусмотренные ст. 275.1 НК РФ.

Основной задачей организации при решении вопроса о порядке учета убытка, полученного в сфере обслуживающих производств и хозяйств, является проверка соблюдения тех трех условий, которые установлены абз. 6 - 8 ст. 275.1 НК РФ.

Ведь убыток, полученный по объектам ОПХ, принимается для целей налогообложения только при соблюдении всех условий, приведенных в ст. 275.1 НК РФ. Если не выполняется хотя бы одно из таких условий, налогоплательщик не вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму убытка. В этом случае можно воспользоваться механизмом переноса убытка на следующие налоговые периоды (на срок, не превышающий 10 лет). Этот порядок подтвержден Постановлением Президиума ВАС РФ от 21.12.2004 N 10888/04.

Пример 2.16. Организация имеет на балансе санаторий. Выручка от реализации услуг санатория составила 200 000 руб. Расходы, понесенные санаторием при реализации им услуг, составили 220 000 руб. Внереализационные расходы санатория дополнительно составили 22 000 руб. Условия, установленные ст. 275.1 НК РФ, организацией не выполняются.

Следовательно, убыток в размере 42 000 руб. должен быть отражен по строке 200 Приложения N 3 к листу 02. Этот убыток не будет уменьшать общую налоговую базу текущего периода.

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,

275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы	180	200 000
Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг), имущественных прав в текущем отчетном (налоговом) периоде	190	242 000
Сумма убытков текущего отчетного (налогового) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы (строка 190 - строка 180, если строка 190 > строки 180)	200	42 000

Обратите внимание! Если организацией реализуются объекты, используемые в деятельности обслуживающих производств и хозяйств, то убыток от их реализации также должен быть учтен согласно ст. 275.1 НК РФ (Письма Минфина России от 04.04.2006 N 03-03-04/1/318 и от 10.05.2006 N 03-03-04/2/137).

Убытки, полученные в рамках договоров доверительного управления имуществом (строки 210 - 230 Приложения N 3).

В 2006 г. изменились правила учета в целях налогообложения убытка, полученного в рамках договора доверительного управления (ст. 276 НК РФ).

Теперь убытки, полученные в течение срока действия договора доверительного управления, в целях налогообложения не учитываются и подлежат восстановлению. Убыток, отраженный по строке 230, входит "составной" частью в показатель строки 290 Приложения N 3. Никаких специальных правил признания этого убытка Налоговый кодекс РФ не предусматривает.

Кроме того, следует помнить, что ст. 332 НК РФ определен порядок раздельного аналитического учета доходов и расходов, связанных с исполнением договора доверительного управления. В соответствии с новыми правилами, доверительный управляющий сообщает учредителю не итоговый финансовый результат, а данные о суммах полученных доходов и произведенных расходов, и информирует о них учредителя ежемесячно.

Если в доверительное управление передаются ценные бумаги, то необходимо помнить: налог на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, облагается по ставке 15% (п. 4 ст. 284 НК РФ). По таким операциям необходимо вести раздельный учет, как того требует п. 2 ст. 274 НК РФ. То есть налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от общей ставки (24%), должна определяться организацией отдельно.

Пример 2.17. Организация выступила учредителем в двух договорах доверительного управления (ДУ) имуществом.

В налоговом регистре по учету операций в соответствии со ст. 276 НК РФ организация - учредитель ДУ по итогам отчетного периода отразила:

- по договору ДУ имуществом N 1: выручку от реализации - 120 000 руб.; расходы, связанные с осуществлением договора, - 95 000 руб. Таким образом, по договору N 1 получена прибыль 25 000 руб.;

- по договору ДУ имуществом N 2: внереализационные доходы - 45 000 руб., внереализационные расходы - 48 000 руб. Таким образом, по договору N 2 получен убыток в размере 3000 руб.

В Приложении N 3 к листу 02 будут отражены:

по строке 210 - доходы в сумме 165 000 руб. (120 000 руб. + 45 000 руб.);

по строке 220 - расходы в сумме 143 000 руб. (95 000 руб. + 48 000 руб.);

по строке 230 - убыток в сумме 3000 руб.

Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям,
финансовые результаты по которым учитываются
при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268,
275.1, 276, 279, 323 и пункта 1 статьи 346.38 НК
(за исключением отраженных в листе 05)" к листу 02
Декларации за I полугодие 2008 года
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
...		
Доходы учредителя доверительного управления, полученные в рамках договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 НК)	210	165 000
Расходы учредителя доверительного управления, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 НК)	220	143 000
Убытки, полученные в отчетном (налоговом) периоде в рамках договора доверительного управления имуществом (п. 4 ст. 276 НК) (строка 220 - строка 210, если строка 220 > строки 210)	230	3 000

В заключение приведем схему переноса данных из Приложения N 3 в Приложения N N 1 и 2, а также в лист 02 Декларации.

**Схема переноса данных из Приложения N 3
в Приложения N N 1, 2 и в лист 02**

Выручка по операциям (строки 030, 070, 100, 110, 180, 210, 240 Приложения N 3) ----->	Приложение N 3, строка 270 ----->	Строка 030 Приложения N 1 включается в строку 040 Приложения N 1 ----->	Лист 02, строка 010
Расходы по операциям (строки 040, 080, 120, 130, 190, 220, 250 Приложения N 3) ----->	Приложение N 3, строка 280 ----->	Строка 080 Приложения N 2 включается в строку 110 Приложения N 2 ----->	Лист 02, строка 030
Убытки по операциям (строки 060, 090, 150, 160, 200, 230, 260 Приложения N 3) ----->	Приложение N 3, строка 290 ----->	----->	Лист 02, строка 050 (восстанавливается)

**2.3.4. Приложение N 4 "Расчет суммы убытка
или части убытка, уменьшающего налоговую базу"**

Приложение N 4 к листу 02 представляется в налоговые органы в составе Декларации только за I квартал и за год.

В сумме убытка, полученного после 1 января 2002 г. (строка 030), показываются убытки, исчисленные в соответствии со ст. 283 НК РФ, с разбивкой по годам их образования (строки с 040 по 130), включая убытки от реализации компенсационной продукции, полученные налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК РФ (данные строки 260 Приложения N 3 к листу 02 Декларации за предшествующий налоговый период).

Подробнее о порядке переноса убытков см. с. 216.

Пример 2.18. ООО "Альфа" по состоянию на 01.01.2007 имеет остаток неперенесенного убытка прошлых лет в сумме 120 000 руб., в том числе за 2004 г. - 40 000 руб., за 2005 г. - 30 000 руб., за 2006 г. - 50 000 руб. В 2007 г. организацией получена прибыль в размере 50 000 руб., за I квартал 2008 г. - 150 000 руб.

Учитывая снятие ограничений по переносу убытков с 2007 г., за 2007 г. ООО "Альфа" погасило убытки в размере полученной прибыли, т.е. в сумме 50 000 руб., в т.ч. убыток 2004 г. полностью (40 000 руб.) и часть убытка 2005 г. (10 000 руб.), налоговая база составила 0. Остаток неперенесенного убытка на 01.01.2008 составил 70 000 руб. (120 000 руб. - 50 000 руб.).

За I квартал 2008 г. организация погашает остаток всех накопленных убытков в сумме 70 000 руб. и платит налог с суммы 80 000 руб. (150 000 руб. - 70 000 руб.).

При этом Приложение N 4 в I квартале 2008 г. и по итогам 2008 г. обязательно заполняется.

**Приложение N 4 "Расчет суммы убытка или части убытка,
уменьшающего налоговую базу" к листу 02 Декларации
за I квартал 2008 года
(фрагмент)**

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3

Остаток непоперенесенного убытка на начало налогового периода - всего (строка 020 + строка 030),	010	70 000
в том числе:		
убытка, полученного до 1 января 2002 года	020	-
убытка, полученного после 1 января 2002 года (сумма строк с 040 по 130)	030	70 000
за ----- 2005 ----- год	040	20 000
за ----- 2006 ----- год	050	50 000
за _____ год	060	
за _____ год	070	
за _____ год	080	
за _____ год	090	
за _____ год	100	
за _____ год	110	
за _____ год	120	
за _____ год	130	
Налоговая база за отчетный (налоговый) период (строка 100 Листа 02 + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)	140	150 000
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	150	70 000
Остаток непоперенесенного убытка на конец налогового периода - всего (строка 010 - строка 150 + убыток по строке 060 Листа 02 с учетом уменьшения его на показатели строк 100 Листов 05 и строки 530 Листа 06),	160	-
в том числе:		
убытка, полученного до 1 января 2002 года (строка 020 - строка 150, но строка 150 не более строки 020)	170	-
убытка, полученного после 1 января 2002 года [строка 030 - (строка 150 - строка 020), но строка 020 не больше строки 150]	180	-

Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу I квартала 2008 г., в размере 70 000 руб. (строка 150 Приложения N 4), переносится в строку 110 листа 02 Декларации за I квартал 2008 г.

Обратите внимание! Строки 160 - 180 Приложения N 4 заполняются только в Декларации за налоговый период (год).

При подаче Декларации за полугодие 2008 г. и 9 месяцев 2008 г. заполнять Приложение N 4 не нужно. Однако это не означает, что организация не имеет права учесть убытки прошлых лет в уменьшение налоговой базы за полугодие (месяцев). Просто это делается не в Приложении N 4, а в самом листе 02 Декларации.

В этом случае сумма, которая указывается по строке 110 листа 02, определяется организацией на основании справки-расчета.

2.3.5. Приложение N 5 "Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения"

В соответствии со ст. 288 НК РФ организации, имеющие обособленные структурные подразделения, с 2006 г. получили возможность централизовать расчеты и уплату налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации, по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории этого субъекта Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых обособленные подразделения налогоплательщика состоят на налоговом учете.

Внимание! Важная информация! Предоставление налогоплательщику права выбора порядка уплаты налога на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации сопровождается установлением для него обязанности уведомлять налоговые органы о принятом им решении.

Обратите внимание! Организациям, перешедшим с 1 января 2006 г. на централизованную уплату налога на прибыль в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ, нет необходимости представлять в налоговые органы уведомления, подтверждающие применение этого порядка уплаты налога, каждый год (Письмо ФНС России от 12.12.2006 N 18-5-09/000462, Письмо Минфина России от 04.02.2008 N 03-03-05/7).

Если организация не воспользовалась правом перейти на централизованную уплату налога через ответственные структурные подразделения с нового налогового периода, то тогда она осуществляет расчеты и уплату налога в прежнем порядке (по месту нахождения каждого обособленного подразделения).

Форма Приложения N 5 является унифицированной для всех организаций, имеющих обособленные подразделения.

Если организация рассчитывается по группе обособленных подразделений, то Декларация, составленная по группе обособленных подразделений, представляется в налоговый орган по месту нахождения ответственного подразделения организации.

Если налог уплачивается по месту нахождения каждого подразделения, то и Декларация подается в налоговый орган по месту постановки на учет каждого подразделения.

Если организация в течение налогового периода ликвидирует обособленное подразделение, то в этом случае по строке 031 Приложения N 5 отдельно указывается налоговая база организации без учета этого ликвидированного подразделения.

Минфин России в Письме от 05.03.2007 N 03-03-06/2/43 разъяснил следующее.

Порядок постановки на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения определен п. п. 1 и 4 ст. 83, п. п. 1 и 2 ст. 84 НК РФ, п. 2.1.4 Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц, утвержденного Приказом МНС России от 03.03.2004 N БГ-3-09/178.

В соответствии с п. 1 ст. 84 НК РФ постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления по форме N 1-2-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 01.12.2006 N САЭ-3-09/826@.

При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения.

При этом положения части первой НК РФ разделяют обязанность организации по сообщению в налоговый орган сведений о создании обособленного подразделения, определенную положениями ст. 23 НК РФ, и обязанность организации по постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения (месту осуществления деятельности организации через обособленное подразделение), определенную п. 4 ст. 83 НК РФ.

Исчисление и уплата налога на прибыль налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, производятся с учетом особенностей, определенных ст. 288 НК РФ.

С даты постановки организации на учет по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщик представляет налоговые декларации по налогу на прибыль начиная с того отчетного периода, к которому относится дата постановки на налоговый учет, в сроки, определенные ст. 289 НК РФ. Порядок и сроки уплаты налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей установлены положениями ст. 287 НК РФ.

В аналогичном порядке прекращение обязанности по уплате налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей по ликвидированному обособленному подразделению и представлению соответствующих налоговых деклараций наступает в том отчетном периоде, в котором налоговый орган уведомил о снятии с учета организации по месту нахождения ликвидированного подразделения.

С даты постановки организации на учет по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщик представляет налоговые декларации по налогу на прибыль начиная с того отчетного периода, к которому относится дата постановки на налоговый учет, в порядке и сроки, определенные ст. 289 НК РФ (Письмо Минфина России от 13.02.2007 N 03-03-06/1/83).

Строка 001 "Является сельскохозяйственным производителем".

Отметку "V" в этой строке проставляют только налогоплательщики, имеющие статус сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Напомним, что он определяется в соответствии с Федеральным законом от 08.12.1995 N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации".

На основании ст. 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ такие организации в 2008 г. исчисляют налог на прибыль по ставке 0%. Однако эту ставку можно применить только к налоговой базе, которая сформирована по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельхозпродукции, а также произведенной и переработанной собственной сельхозпродукции.

Строка 002 "Расчет составлен".

Для определения в Декларации существующего в организации механизма уплаты налога, приходящегося на обособленные структурные подразделения, в Приложении N 5 предусмотрены специальные коды:

1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений;

2 - по обособленному подразделению;

3 - по обособленному подразделению, ликвидированному в течение текущего налогового периода;

4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

Нередко головное подразделение организации берет на себя функцию ответственного подразделения и самостоятельно уплачивает налог в региональный бюджет за все обособленные подразделения, расположенные в том же субъекте, что и само головное подразделение. В этом случае в строке 002 Приложения N 5, заполненного по головному подразделению и группе подразделений, указывается код 4, а не 2.

Обратите внимание! Если у такой организации нет подразделений в других субъектах РФ, Приложение N 5 не заполняется, поскольку налоговая база не распределяется, а вся сумма налога уплачивается по месту нахождения налогоплательщика.

Строки 010 и 020.

В данных строках отражается наименование и КПП того обособленного подразделения (головной организации), по которому заполняется Приложение N 5.

Если Приложение N 5 формируется по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ, в этих строках указываются сведения только по ответственному подразделению.

Строки

030 "Налоговая база в целом по организации" и

031 "в том числе без учета ликвидированных в течение текущего налогового периода обособленных подразделений (руб.)".

Из строки 120 листа 02 в строку 030 Приложения N 5 переносится показатель налоговой базы по организации в целом.

Строку 031 заполняют только те организации, у которых в текущем налоговом периоде были ликвидированы обособленные подразделения.

Строка 040 "Доля налоговой базы (%)".

Доля налоговой базы определяется как средняя арифметическая величина (ст. 288 НК РФ):

- удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) по организации в целом;

- удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества по организации в целом.

С 1 января 2005 г. среднесписочная численность работников, расходы на оплату труда и остаточная стоимость амортизируемого имущества рассчитываются за отчетный (налоговый) период.

Организация, которая уплачивает налог через ответственное обособленное подразделение, долю прибыли определяет исходя из совокупности показателей всех обособленных подразделений, находящихся в конкретном субъекте РФ.

Внимание! Важная информация! В расчете удельного веса участвуют показатели остаточной стоимости амортизируемого имущества, относящегося к основным средствам.

Понятия амортизируемого имущества и основных средств приводятся в ст. ст. 256 и 257 НК РФ.

При определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества необходимо учитывать, что согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества в целях гл. 25 НК РФ исключаются основные средства:

- переданные в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Кроме того, в соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ земля не относится к объектам амортизируемого имущества.

Остаточная стоимость основных средств, исключенных из состава амортизируемого имущества по основаниям, перечисленным в п. 3 ст. 256 НК РФ, и основных средств, не относящихся к амортизируемому имуществу, в расчете удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества не участвует.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 14.03.2006 N 03-03-04/1/225.

Обратите внимание! Неоднозначным является вопрос о том, участвуют ли в расчете удельного веса неотделимые улучшения арендованного имущества.

Еще в начале 2007 г. Минфин России разъяснял, что произведенные арендатором неотделимые улучшения в предоставленные в аренду объекты основных средств не являются его собственностью, и поэтому не могут учитываться для расчета удельного веса доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение организации-арендатора (Письмо Минфина России от 16.01.2007 N 03-03-06/2/2).

Однако к концу 2007 г. позиция Минфина России изменилась. В Письме от 10.12.2007 N 03-03-06/2/221 указано: в состав объектов, стоимость которых участвует в расчете удельного веса доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, следует включать и неотделимые улучшения арендованного имущества.

Эта новая позиция представляет автору спорной, поскольку в НК РФ четко указано, что в расчете участвует амортизируемое имущество, относящееся к основным средствам. А неотделимые улучшения арендованного имущества основными средствами для арендатора не являются.

Бюджетным учреждениям необходимо учитывать, что удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества следует определять по данным налогового учета исходя из остаточной стоимости основных средств, приобретенных за счет бюджетных средств, а также остаточной стоимости основных средств, приобретенных в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемых для осуществления такой деятельности.

При этом по основным средствам, приобретенным за счет бюджетных средств, числящимся в составе амортизируемого имущества, но по которым амортизация для целей налогообложения прибыли не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная (восстановительная) стоимость (Письмо Минфина России от 26.09.2007 N 03-03-06/4/138).

Остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период характеризуется показателем средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств, относящихся к амортизируемому имуществу.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость указанных основных средств за отчетный (налоговый) период определяется аналогично порядку, изложенному в п. 4 ст. 376 НК РФ. Средняя остаточная стоимость за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Например, при расчете налога за I квартал средняя остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля на 4 (четыре).

При составлении декларации за налоговый период (календарный год) среднегодовая остаточная стоимость основных средств определяется как частное от деления на 13 суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 января и на каждое первое число всех остальных месяцев налогового периода, а также на 31 декабря этого налогового периода.

Порядок расчета среднесписочной численности в 2007 - 2008 гг. определен Постановлением Федеральной службы государственной статистики от 20.11.2006 N 69 (форма статистической

отчетности N П-4 "Сведения о численности, заработной плате и движении работников"). Показатель среднесписочной численности необходимо брать либо за налоговый, либо за отчетный период (Письмо Минфина России от 10.03.2006 N 03-03-04/1/199).

Могут ли приниматься для расчета доли прибыли, приходящейся на головной офис организации, расходы на оплату труда работников, являющихся сотрудниками головного офиса по штатному расписанию, если эти расходы относятся к затратам головного офиса, а фактическое место работы указанных сотрудников находится в другом субъекте РФ, по месту нахождения обособленного подразделения организации?

Если работники являются сотрудниками головного офиса организации по штатному расписанию и расходы на оплату их труда являются затратами головного офиса организации, автору представляется, что расходы на оплату труда указанных сотрудников могут быть приняты для расчета доли прибыли, приходящейся на головной офис организации.

При этом расходы на оплату труда сотрудников, фактическое место работы которых находится не по месту нахождения головного офиса организации, а в ином субъекте Российской Федерации, по месту нахождения обособленного структурного подразделения, принимаются для расчета доли прибыли, приходящейся на это обособленное подразделение. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина России от 02.03.2007 N 03-03-06/2/42.

Строка 050 "Налоговая база исходя из доли".

Умножив рассчитанную долю на общую величину налоговой базы (строка 030), получим величину налоговой базы, приходящейся на конкретное подразделение (группу подразделений) или головную организацию. Эту величину нужно отразить в строке 050 Приложения N 5.

Обратите внимание! Сумма показателей строки 050 всех Приложений N 5 должна соответствовать общей налоговой базе по организации в целом, отраженной в строке 120 листа 02.

Строка 060 "Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации".

В строке 060 указывается ставка налога, зачисляемого в бюджет субъекта РФ.

В регионе может быть установлена пониженная ставка налога на прибыль. Тогда такая ставка применяется только к доле прибыли, приходящейся на организацию и ее обособленные подразделения, расположенные на территории данного субъекта РФ.

Напомним, что согласно ст. 284 НК РФ ставка может быть понижена не более чем на 4 процентных пункта.

Строка 070 "Сумма налога".

Сумма исчисленных авансовых платежей (налога) за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных о налоговой базе (строка 050) и ставке налога (строка 060). Указанная величина отражается в строке 070.

Строка 080 "Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации".

По строке 080 указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период. В Приложении N 5 эта величина рассчитывается так же, как и показатели строк 210 - 230 листа 02. То есть сумма начисленных авансов берется из Приложения N 5, заполненного за предыдущий отчетный период.

При этом необходимо учитывать, что если налогоплательщик учел результаты налоговой проверки Декларации за предыдущий отчетный период при составлении Декларации за текущий отчетный (налоговый) период, то суммы доначисления (уменьшения) авансовых платежей должны быть учтены в составе начисленных авансовых платежей (строки 210 - 230 листа 02) за этот отчетный (налоговый) период.

Строка 090 "Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога".

Строку 090 заполняют только те организации, которые в отчетном (налоговом) периоде уменьшают сумму исчисленных авансовых платежей (налога) на величину налога, выплаченного за пределами Российской Федерации. Порядок зачета указанных сумм установлен ст. 311 НК РФ.

Сумма налога, засчитываемая в уплату налога на прибыль, распределяется между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта Российской Федерации исходя из удельного веса суммы налога в указанные бюджеты (строки 190 и 200 листа 02) в общей сумме налога на прибыль (строка 180 листа 02).

Исчисленная сумма налога на прибыль за отчетный (налоговый) период в бюджеты субъектов Российской Федерации, уплачиваемая организацией по месту своего нахождения без входящих в нее обособленных подразделений и по месту нахождения обособленных подразделений (группе обособленных подразделений), подлежит уменьшению на часть суммы налога, выплаченной за пределами Российской Федерации, в следующем порядке.

Часть суммы налога на прибыль, на которую уменьшается налог на прибыль, причитающийся к уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации за отчетный (налоговый) период, определенная в указанном выше порядке, распределяется между организацией без входящих в нее обособленных подразделений и обособленными подразделениями (группе

обособленных подразделений) исходя из доли налоговой базы, указанной в строках 040 Приложений N 5 к листу 02 Декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период.

На указанные суммы, распределенные между организацией без входящих в нее обособленных подразделений и обособленными подразделениями (группе обособленных подразделений), уменьшаются суммы налога на прибыль, исчисленные за отчетный (налоговый) период согласно Приложениям N 5 к листу 02 Декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период, отраженные по строке 070. Одновременно уменьшаются данные начисленного налога, отражаемые по строке 080, на суммы налога, зачтенные в предыдущем отчетном периоде в уплату налога в Российской Федерации.

Строка 120 "Ежемесячные авансовые платежи на ___ квартал".

В строке 120 налогоплательщики, отчитывающиеся ежеквартально и уплачивающие ежемесячные авансовые платежи, указывают общую сумму этих платежей, подлежащих уплате в бюджет субъекта РФ в следующем квартале.

Сумма ежемесячного авансового платежа в целом по организации (строка 310 листа 02) распределяется между организацией без обособленных подразделений и каждым действующим обособленным подразделением (группе обособленных подразделений) исходя из долей налоговой базы (%), приведенных по строкам 040 Приложений N 5 (суммы ежемесячных авансовых платежей на II, III и IV кварталы - исходя из долей налоговой базы соответственно за I квартал, полугодие, 9 месяцев текущего налогового периода). Суммы ежемесячных авансовых платежей на IV квартал являются также ежемесячными авансовыми платежами на I квартал следующего года.

По строке 120 Приложения N 5 отражаются ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет субъекта Российской Федерации в квартале, следующем за отчетным (налоговым) периодом.

Обратите внимание! По данной строке отражается сумма авансового платежа по налогу на прибыль, подлежащая уплате за соответствующий квартал, а не 1/3 этой суммы.

Указанные платежи делятся по трем срокам уплаты равными долями и отражаются в соответствующих Декларациях в подразделе 1.2 разд. 1.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 21.04.2006 N 03-03-04/1/381.

Строка 150 "Отметка о возложении обязанности по уплате налога на обособленное подразделение, обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 288 НК РФ ("V")".

В строке 150 знак "V" проставляется только в Приложениях N 5, заполняемых по тем подразделениям, на которые возложена обязанность перечислять налог (авансовые платежи) в региональный бюджет. Эта же отметка обязательно проставляется в строке 150 Приложения N 5, формируемого по головной организации.

Пример 2.19. ООО "Альфа" имеет обособленные подразделения в Москве и Свердловской области. На территории Москвы находятся головная организация и два филиала, в Свердловской области - один филиал.

С 1 января 2006 г. организация перешла на уплату налога на прибыль через ответственные обособленные подразделения в субъекте Российской Федерации.

Предположим, что по итогам 2008 г. <*> налоговая база по организации в целом составит 2 000 000 руб., за 9 месяцев 2008 г. - 1 200 000 руб. (справочно: прибыль за I полугодие 2008 г. составит 800 000 руб.).

<*> Этот пример для наглядности удобней рассматривать по итогам годовой декларации.

Рассчитаем остаточную стоимость амортизируемого имущества по организации, включая обособленные подразделения (табл. 1).

Таблица 1

Период	Остаточная стоимость амортизируемого имущества (руб.)			
	Москва			Свердловская область
	Головная организация	Филиал N 1	Филиал N 2	
На 01.01.2008	30 000	105 000	90 000	50 000
На 01.02.2008	32 000	110 000	92 000	54 000
На 01.03.2008	34 000	112 000	95 000	51 000
На 01.04.2008	33 000	110 000	95 000	51 000
На 01.05.2008	37 000	107 000	94 000	59 000

На 01.06.2008	37 000	104 000	93 000	58 000
На 01.07.2008	35 000	106 000	94 000	57 000
На 01.08.2008	33 000	109 000	98 000	56 000
На 01.09.2008	34 000	112 000	97 000	59 000
На 01.10.2008	35 000	105 000	92 000	85 000
На 01.11.2008	36 000	110 000	90 000	83 000
На 01.12.2008	37 000	109 000	89 000	82 000
На 31.12.2008	37 000	108 000	88 000	80 000
Средняя остаточная стоимость за 2008 г.	34 615	108 231	92 846	63 462
Справочно: средняя остаточная стоимость за 9 месяцев 2008 г.	34 000	108 000	94 000	58 000

Далее определяем удельный вес среднесписочной численности работников головной организации и каждого обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (этот показатель закреплён в учётной политике организации) в целом по организации (табл. 2).

Таблица 2

Обособленное подразделение	Среднесписочная численность работников за 2008 г. (чел.)	Расчет удельного веса	Удельный вес среднесписочной численности работников за 2008 г.
Москва: головная организация	34	$34 : 160 = 0,2125$	0,9
филиал N 1	62	$62 : 160 = 0,3875$	
филиал N 2	48	$48 : 160 = 0,3$	
Свердловская область	16	$16 : 160 = 0,1$	0,1
Всего по организации	160	–	–

Определим долю прибыли, приходящуюся на каждое из обособленных подразделений, исходя из средней величины удельного веса среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Исходные данные для этого по филиалам за 2008 г. приведены в табл. 3.

Таблица 3

Наименование подразделения	Среднесписочная численность работников (чел.)	Удельный вес среднесписочной численности работников подразделения (%)	Средняя остаточная стоимость амортизируемого имущества (руб.)	Удельный вес средней остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения (%)	Доля налоговой базы (%)
Москва: головная организация	34	90	34 615	78,786	84,393
филиал N 1	62		108 231		
филиал N 2	48		92 846		
Свердловская область	16	10	63 462	21,214	15,607

По организации в целом	160	100	299 154	100	-
------------------------	-----	-----	---------	-----	---

Допустим, что за 9 месяцев 2008 г. получены следующие данные:

- удельный вес среднесписочной численности работников:

подразделения г. Москвы - 88%, филиал в Свердловской области - 12%;

- удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества:

подразделения г. Москвы - 80,272%, филиал в Свердловской области - 19,728%;

- доля налоговой базы:

подразделения г. Москвы - 84,136% $((88 + 80,272) : 2)$, филиал в Свердловской области - 15,864% $((12 + 19,728) : 2)$.

Налогооблагаемая прибыль по итогам 2008 г. - 2 000 000 руб. Следовательно, сумма прибыли, приходящаяся на каждое из подразделений, составит по подразделениям:

- г. Москвы (ответственное подразделение - головная организация) - 1 687 860 руб. $(2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,84393)$;

- Свердловской области - 312 140 руб. $(2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,15607)$.

Приведем данные для заполнения Приложений N 5 Декларации ООО "Альфа" за 2008 г., составив для этого предварительную разработочную табл. 4.

Таблица 4

(руб.)

Подразделение	2008 г.		Авансовые платежи на IV квартал 2008 г. и I квартал 2009 г.	Справочно: начислено налога по Декларации за 9 мес. 2008 г.	Сумма налога на прибыль в бюджет субъекта РФ к доплате
	Налоговая база	Сумма налога в бюджет субъекта РФ (по ставке 17,5%)			
Москва	1 687 860 (2 000 000 x 84,393%)	295 376	58 895 (70 000 x 84,136%)	176 686 (1 200 000 x 17,5% x 84,136%)	59 795 (295 376 - 58 895 - 176 686)
Свердловская область	312 140 (2 000 000 x 15,607%)	54 624	11 105 (70 000 x 15,864%)	33 314 (1 200 000 x 17,5% x 15,864%)	10 205 (54 624 - 11 105 - 33 314)
В целом по организации	2 000 000	350 000 (2 000 000 x 17,5%)	70 000 (400 000 x 17,5%)	210 000 (1 200 000 x 17,5%)	70 000 (350 000 - 70 000 - 210 000)

соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК, организации без входящих в нее обособленных подразделений	010	ООО "Альфа"
...	020	
Налоговая база в целом по организации (руб.),	030	2 000 000
в том числе без учета ликвидированных в течение текущего налогового периода обособленных подразделений (руб.)	031	-
Доля налоговой базы (%)	040	84,393
Налоговая база исходя из доли (руб.)	050	1 687 860
Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации	060	17,5
Сумма налога (строка 050 x строка 060 : 100) (руб.)	070	295 376
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации (руб.)	080	235 581
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога (руб.)	090	-
Сумма налога к доплате (строка 070 - строка 080 - строка 090, если сумма строк 080 и 090 < строки 070) (руб.)	100	59 795
Сумма налога к уменьшению (строка 080 + строка 090) - строка 070, если сумма строк 080 и 090 > строки 070 (руб.)	110	-
Ежемесячные авансовые платежи на __ квартал (руб.)	120	-
Налог на прибыль с сумм, которые ранее не учитывались при формировании налоговой базы:		
в бюджет субъекта Российской Федерации (руб.)	130	-
в местный бюджет (руб.)	140	-
Отметка о возложении обязанности по уплате налога на обособленное подразделение, обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК ("V")	150	V

Не забудьте, что строка 120 "Ежемесячные авансовые платежи на __ квартал" в указанном Приложении, как и аналогичная строка в листе 02 Декларации за налоговый период (год), не заполняется. Данные берутся из Декларации за 9 месяцев 2008 г.

Для филиала в Свердловской области

 51006136	ИНН	
	КПП	
	Стр.	
Форма по КНД 1151006 Раздел 00205 Приложение N 5 к Листу 02		
Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения		
Налогоплательщики, не имеющие		

обособленных подразделений, Приложение N 5
к Листу 02 не представляют

Организация является сельскохозяйственным товаропроизводителем (код строки 001)

Расчет составлен: (код строки 002)

2

(вставить необходимый код)

1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений

2 - по обособленному подразделению

3 - по обособленному подразделению, ликвидированному в течение текущего
налогового периода

4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории
одного субъекта Российской Федерации

Показатели	Код строки	Значение показателя
1	2	3
Наименование обособленного подразделения или обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК, организации без входящих в нее обособленных подразделений	010	Филиал в Свердловской области
...	020	
Налоговая база в целом по организации (руб.),	030	2 000 000
в том числе без учета ликвидированных в течение текущего налогового периода обособленных подразделений (руб.)	031	-
Доля налоговой базы (%)	040	15,607
Налоговая база исходя из доли (руб.)	050	312 140
Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации	060	17,5
Сумма налога (строка 050 x строка 060 : 100) (руб.)	070	54 624
Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации (руб.)	080	44 419
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога (руб.)	090	-
Сумма налога к доплате (строка 070 - строка 080 - строка 090, если сумма строк 080 и 090 < строки 070) (руб.)	100	10 205
Сумма налога к уменьшению (строка 080 + строка 090) - строка 070, если сумма строк 080 и 090 > строки 070 (руб.)	110	-
Ежемесячные авансовые платежи на __ квартал (руб.)	120	-
Налог на прибыль с сумм, которые ранее не учитывались при формировании налоговой базы: в бюджет субъекта Российской Федерации (руб.)	130	-
в местный бюджет (руб.)	140	-
Отметка о возложении обязанности по уплате налога на обособленное подразделение, обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК ("V")	150	V

2.3.5.1. Порядок уплаты налога по обособленным подразделениям организации

С 2006 г. организациям, имеющим в пределах одного субъекта Российской Федерации несколько обособленных подразделений, предоставлено право уплачивать налог на прибыль (авансовые платежи) по месту нахождения одного из этих подразделений (далее - ответственное обособленное подразделение).

В таком случае налогоплательщик не распределяет прибыль по каждому обособленному подразделению, находящемуся на территории этого региона, а сумма налога, подлежащая уплате в бюджет субъекта РФ, определяется исходя из доли прибыли, исчисленной по совокупности показателей обособленных подразделений, расположенных на территории субъекта РФ.

Из нескольких обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ, налогоплательщик должен выбрать одно, через которое будет уплачиваться налог в региональный бюджет. Причем эта обязанность может быть возложена и на головное подразделение организации, если оно расположено в том же регионе, что и ее обособленные подразделения.

А если налогоплательщик имеет обособленные подразделения на территории нескольких регионов?

Тогда ответственные за уплату налога на прибыль обособленные подразделения определяются в каждом субъекте РФ.

Обратите внимание! Если организация решает перейти на уплату налога на прибыль через ответственные подразделения, она должна определить ответственные обособленные подразделения в каждом субъекте Российской Федерации.

Ситуация, когда в одном субъекте РФ налог уплачивается через ответственное подразделение, а в других регионах каждым подразделением самостоятельно, Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.

Следует иметь в виду, что введенный с 2006 г. порядок уплаты налога через ответственные подразделения не является обязательным для всех налогоплательщиков. В ст. 288 НК РФ сохранена норма, предусматривающая уплату налога на прибыль в бюджет субъекта РФ по месту нахождения каждого обособленного подразделения. Поэтому организация может рассчитываться с региональными бюджетами по месту нахождения каждого обособленного подразделения, не переходя на порядок уплаты через ответственное подразделение.

Внимание! Важная информация! Принятый организацией порядок уплаты налога на прибыль следует применять в течение всего налогового периода. Нельзя также в течение года менять выбранное ответственное подразделение, через которое уплачивается налог на прибыль в региональный бюджет.

Изменить порядок уплаты налога (либо сменить ответственное подразделение) можно только с нового налогового периода, подав соответствующее заявление до 31 декабря года, предшествующего переходу на новую систему уплаты налога (соответствующие изменения в п. 2 ст. 288 НК РФ были внесены Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ).

Минфин России в Письме от 04.02.2008 N 03-03-05/7 разъяснил, что установленный в п. 2 ст. 288 НК РФ срок направления в налоговые органы уведомлений (до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду) относится к уведомлениям о выборе ответственных обособленных подразделений при переходе налогоплательщика на новый порядок уплаты налога или при замене ответственных обособленных подразделений в случаях, не связанных с их закрытием.

Таким образом, в случае если организация не меняет порядок уплаты налога, а также не меняет ответственное обособленное подразделение, ежегодно направлять в налоговые органы уведомления, предусмотренные п. 2 ст. 288 НК РФ, не требуется.

Статьей 288 НК РФ не предусмотрена обязательная форма уведомления о смене порядка уплаты налога, поэтому такое заявление (уведомление) можно сделать в произвольной форме.

В Письме ФНС России от 31.10.2005 N ММ-6-02/916@ "Об уведомлении об изменении порядка уплаты налога на прибыль организаций" приведены типовые формы уведомлений. Отметим, что они носят рекомендательный характер.

Организация должна проинформировать о новом порядке расчетов с региональными бюджетами все инспекции, в которых она состоит на учете (по месту нахождения всех

обособленных подразделений и головной организации). Поскольку сообщаемые сведения являются разными, разработаны два вида уведомлений.

В налоговый орган по месту учета ответственного обособленного подразделения сообщаются сведения о тех обособленных подразделениях, за которые оно будет уплачивать налог и авансовые платежи в региональный бюджет. Для этих целей предусмотрено Уведомление N 1. В нем указываются наименования этих обособленных подразделений, их местонахождение и КПП.

По месту учета всех остальных подразделений подается Уведомление N 2, в котором указывается наименование ответственного подразделения, через которое будет производиться уплата налога.

При переходе организации на уплату налога через ответственные подразделения в соответствии с Письмом ФНС России от 28.12.2005 N MM-6-02/2005@ налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщика, через которое налог на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации больше не уплачивается, закрывает соответствующие карточки "Расчеты с бюджетом" (далее - карточки РСБ) и передает их в налоговый орган по месту нахождения ответственного обособленного подразделения.

В налоговом органе по месту нахождения ответственного обособленного подразделения (головной организации) сальдо расчетов с бюджетом по налогу на прибыль, зачисляемому в бюджет субъекта РФ, переданное налоговыми органами данного субъекта РФ по месту нахождения иных обособленных подразделений, а также сальдо расчетов ответственного подразделения (головной организации) должно быть свернуто, а полученный результат отражается во вновь открытой карточке РСБ по налогу на прибыль ответственного подразделения (головной организации).

В дальнейшем возврат налога по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта РФ, в случае уплаты налога через ответственное обособленное подразделение (головную организацию), производится налоговым органом по месту нахождения ответственного подразделения (головной организации).

Данная позиция подтверждается в Письме Минфина России от 14.03.2006 N 03-03-04/2/73.

2.3.5.2. Особенности расчета налога и представления уточненных налоговых деклараций при ликвидации обособленных подразделений

При ликвидации обособленного подразделения после представления в налоговые органы соответствующих деклараций за последний отчетный период налогоплательщик вправе представить уточненные декларации.

В уточненных декларациях по ликвидированному обособленному подразделению снимаются ежемесячные авансовые платежи, исчисленные на тот квартал, в котором произошла ликвидация обособленного подразделения, и одновременно увеличиваются эти платежи по организации без входящих в нее обособленных подразделений.

С учетом того, что декларации составляются нарастающим итогом с начала года, для правильного распределения прибыли между организацией без обособленных подразделений и входящими в ее состав обособленными подразделениями налоговая база в целом по организации за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период, подлежащая распределению, должна быть определена без учета налоговой базы ликвидированного обособленного подразделения в размере, исчисленном и отраженном в декларации за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором произошла ликвидация.

В Письме Минфина России от 07.12.2005 N 03-03-04/2/132 даны разъяснения о порядке проведения подобного расчета. В частности, приводится пример, из которого следует, что если обособленное подразделение ликвидируется в апреле текущего года, то за основу берется его удельный вес по состоянию на 1 апреля.

Если база уменьшается, то осуществляется пересчет налоговой базы ликвидированного подразделения. Оставшаяся налоговая база принимается за 100% и распределяется между организацией без обособленных подразделений и действующими обособленными подразделениями.

Если же организацией за первое полугодие получен убыток, то вся начисленная за этот период сумма авансовых платежей налога на прибыль (включая ежемесячные авансовые платежи) подлежит уменьшению, в том числе и в доле, приходящейся на ликвидированное обособленное подразделение.

В случае если за первое полугодие налоговая база организации увеличилась, то налоговая база ликвидированного обособленного подразделения, определенная по состоянию на 1 апреля, остается неизменной, а налоговая база, подлежащая распределению, должна быть определена без учета налоговой базы ликвидированного подразделения (т.е. принимается за 100% и

распределяется между организацией без обособленных подразделений и действующими обособленными подразделениями).

Соответственно, данные строки 031 Приложения N 5 к листу 02 Декларации остаются без изменения в течение последующих отчетных периодов и в целом за налоговый период.

Таким образом, за отчетные периоды, следующие за последним отчетным периодом до ликвидации, в Приложении N 5 к листу 02 Декларации по ликвидированному подразделению (по коду строки 002 проставляется "3") заполняются только строки 050, 070, 080, 090 и 130. Данные этих строк сохраняются без изменения в течение последующих отчетных периодов и за налоговый период (при условии, что за последующие отчетные периоды и за налоговый период в целом по организации налоговая база превышала ее размер за отчетный период до ликвидации обособленного подразделения). Строка 110 заполняется в случае, если на квартал, в котором ликвидировано обособленное подразделение, ему были исчислены ежемесячные авансовые платежи и уточненные декларации не представлялись.

В декларациях, представляемых в налоговый орган по месту постановки на учет организации (головной организации), в Приложении N 5 к листу 02 Декларации (по коду строки 002 проставляется "1") указываются показатели в целом по организации без данных по ликвидированным обособленным подразделениям.

В случае, когда налоговая база в целом по организации нарастающим итогом с начала года снижается по сравнению с предыдущим отчетным периодом, в котором действовали ликвидированные впоследствии обособленные подразделения, ранее исчисленный налог на прибыль подлежит уменьшению как в целом по организации, так и по обособленным подразделениям, включая ликвидированные обособленные подразделения. Для этого сначала рассчитывается налоговая база по ликвидированным обособленным подразделениям исходя из долей, определенных за последний отчетный период, в котором они действовали.

Необходимо иметь в виду, что после снятия организации с учета в налоговом органе в связи с ликвидацией обособленного подразделения уточненные налоговые декларации и декларации за последующие отчетные (налоговые) периоды по этому обособленному подразделению представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (головной организации).

Вопрос о зачете (возврате) налога, излишне уплаченного по месту нахождения ликвидированного обособленного подразделения, рассматривается налоговым органом, в котором состоит на учете головная организация.

Аналогичное мнение изложено в Письме Минфина России от 17.03.2006 N 03-03-04/1/258.

Порядок заполнения Приложений N 5 к листу 02 Декларации в случае ликвидации подразделения приведен в Приложении N 3 к Письму ФНС России от 02.05.2006 N ГВ-6-02/466.

Пример 2.20. За I квартал налоговая база по организации в целом составила 1000 руб. Доля налоговой базы по ликвидированному в апреле обособленному подразделению была определена в размере 20% (200 руб.).

Вариант 1. Налоговая база за I полугодие в целом по организации увеличилась до 2500 руб.

Вариант 2. Налоговая база за I полугодие в целом по организации уменьшилась по сравнению с налоговой базой за I квартал и составила 300 руб., по ликвидированным обособленным подразделениям - 60 руб. (300 руб. x 20%).

Далее налоговая база организации за первое полугодие уменьшается на размер уточненной налоговой базы по ликвидированным подразделениям:

300 руб. - 60 руб. = 240 руб.

Оставшаяся налоговая база (240 руб.) принимается за 100% и распределяется между организацией без обособленных подразделений и действующими обособленными подразделениями.

Вариант 3. Организацией за II полугодие получен убыток. Вся начисленная за этот период сумма авансовых платежей по налогу на прибыль (включая ежемесячные авансовые платежи) подлежит уменьшению, в том числе и в доле, приходящейся на ликвидированное обособленное подразделение.

Заполним Приложение N 5 к листу 02 Декларации применительно к каждому варианту.

Приложение N 5 "Расчет распределения авансовых платежей
и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации
организацией, имеющей обособленные подразделения"
к листу 02 Декларации по налогу на прибыль
(по ликвидируемому во II квартале подразделению)
(фрагмент)

(вставить необходимый код)

- 1 - по организации без входящих в нее обособленных подразделений
- 2 - по обособленному подразделению
- 3 - по обособленному подразделению, ликвидированному в течение текущего налогового периода
- 4 - по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации

Показатели	Код строки	Декларация за I квартал	Декларация за I полугодие при условиях:		
			роста налоговой базы (вар. 1)	снижения налоговой базы (вар. 2)	получения убытка (вар. 3)
Наименование обособленного подразделения или обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 288 НК, организации без входящих в нее обособленных подразделений	010	N 1	N 1	N 1	N 1
...					
Налоговая база в целом по организации (руб.)	030	1000	2500	300	-
в том числе без учета ликвидированных в течение текущего налогового периода обособленных подразделений (руб.)	031	-	2300	240	-
Доля налоговой базы (%)	040	20	20	20	-
Налоговая база исходя из доли (руб.)	050	200	200	60	-
Ставка налога (%) в бюджет субъекта Российской Федерации	060	17,5	17,5	17,5	17,5
Сумма налога (строка 050 x строка 060 : 100) (руб.)	070	35	35	11	-

Начислено налога в бюджет субъекта Российской Федерации (руб.)	080	20	70	70	70
...					
Сумма налога к доплате (строка 070 - строка 080 - строка 090, если сумма строк 080 и 090 < строки 70) (руб.)	100	15	-	-	-
Сумма налога к уменьшению (строка 080 + строка 090 - строка 070, если сумма строк 080 и 090 > строки 070) (руб.)	110	-	35	59	70
Ежемесячные авансовые платежи на II квартал (руб.)	120	35	-	-	-

Обратите внимание! Для распределения налоговой базы между организацией и ее обособленными подразделениями исчисление удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества производится без учета указанных показателей по ликвидированному обособленному подразделению (Письмо ФНС России от 16.12.2005 N 02-4-12/93).

Пример 2.21. Воспользуемся данными из примера 2.19 (с. 288). Предположим, что филиал N 2 ликвидирован 20 апреля 2008 г. Данные для расчета приведены в таблице 5:

Таблица 5

Период	Остаточная стоимость амортизируемого имущества (руб.)				
	Москва			Свердловская область	В целом по организации I кв. / I полугодие
	Головная организация	Филиал N 1	Филиал N 2		
На 01.01.2008	30 000	105 000	90 000	50 000	275 000 / 185 000
На 01.02.2008	32 000	110 000	92 000	54 000	288 000 / 196 000
На 01.03.2008	34 000	112 000	95 000	51 000	292 000 / 197 000
На 01.04.2008	33 000	110 000	95 000	51 000	289 000 / 194 000
Средняя остаточная стоимость за I квартал 2008 г.	32 250	109 250	93 000	51 500	286 000 / 193 000
На 01.05.2008	37 000	107 000	-	59 000	203 000
На 01.06.2008	37 000	104 000	-	58 000	199 000
На 01.07.2008	35 000	106 000	-	57 000	198 000
Средняя остаточная стоимость за I полугодие 2008 г.	34 000	107 714	-	54 286	196 000

Обратите внимание! Данные по филиалу N 2, когда мы будем считать остаточную стоимость амортизируемого имущества за I полугодие 2008 г., даже если они имеются на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля 2008 г., в расчете не участвуют! Поэтому в таблице в крайней правой колонке через дробь показаны данные для расчета за I полугодие 2008 г. (без учета данных по филиалу N 2).

Конечно, основные средства ликвидированного филиала могут быть переданы на баланс какого-то из оставшихся филиалов или в головную организацию. Тогда они учитываются у них на соответствующие даты. В нашем примере предполагается, что основные средства никуда не переданы, а ликвидированы, а работники сокращены (уволены).

Для упрощения примера и удобства его восприятия расчет показателей среднесписочной численности работников приводить не будем. Нужно понимать, что принцип расчета будет аналогичен вышеизложенному.

Определим долю прибыли, приходящуюся на каждое из обособленных подразделений, исходя из средней величины удельного веса среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Исходные данные для этого по филиалам за I квартал 2008 г. приведены в табл. 2, а за I полугодие 2008 г. - в табл. 3 (см. пример 2.19 на с. 288).

Таблица 6

Наименование подразделения	Среднесписочная численность работников за I квартал 2008 г. (чел.)	Удельный вес среднесписочной численности работников подразделения (%)	Средняя остаточная стоимость амортизируемого имущества за I квартал 2008 г. (руб.)	Удельный вес средней остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения (%)	Доля налоговой базы (%)
Москва : головная организация	34	90	32 250	82	86
филиал N 1	62		109 250		
филиал N 2	48		93 000		
Свердловская область	16	10	51 500	18	14
По организации в целом	160	100	286 000	100	100

Таблица 7

Наименование подразделения	Среднесписочная численность работников за I полугодие 2008 г. (чел.)	Удельный вес среднесписочной численности работников подразделения (%)	Средняя остаточная стоимость амортизируемого имущества за I полугодие 2008 г. (руб.)	Удельный вес средней остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения (%)	Доля налоговой базы (%)
Москва : головная организация	34	85,714	34 000	72,3	79
филиал N 1	62		107 714		
Свердловская область	16	14,286	54 286	27,7	21
По организации в целом	112	100	196 000	100	-

Не забудем, что в Декларации за I полугодие 2008 г. налоговая база по филиалу N 2 "заморожена". Поэтому в соотношении 79% и 21% между подразделениями распределяется налоговая база I полугодия 2008 г. без учета налоговой базы филиала N 2.

2.3.6. Заполнение листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций"

После формирования в Приложениях N N 1 - 5 к листу 02 основных показателей налоговой базы приступим к заполнению самого листа 02. При этом обратим внимание на некоторые нюансы его заполнения.

В листе 02 все еще присутствует строка 090, которая предназначается для отражения льгот, предусмотренных в ст. 2 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ.

По указанной строке могут быть заявлены только две льготы, которые предусмотрены абз. 10 и 14 п. 6 ст. 6 Закона РФ от 27.12.1991 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций":

- для предприятий, находящихся (передислоцированных) в регионах, пострадавших от радиоактивного загрязнения вследствие Чернобыльской и других радиационных катастроф, - прибыль, полученная от выполнения проектно-конструкторских, строительно-монтажных, автотранспортных и ремонтных работ, изготовления строительных конструкций и деталей с объемами работ по ликвидации последствий радиационных катастроф не менее 50% общего объема, а для предприятий и организаций, выполняющих указанные работы в объеме менее 50% общего объема, - часть прибыли, полученной в результате выполнения этих работ (льготы действуют до завершения реализации начатых и реализуемых на 1 января 2002 г. программ по ликвидации последствий радиационных катастроф);

- для иностранных и российских юридических лиц - прибыль, полученная за выполненные строительно-монтажные работы и оказанные консультационные услуги (льгота действует на весь период выполнения целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также в соответствии с соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления, до окончания осуществления соответствующих мероприятий).

Фактически остались считанные единицы предприятий в целом по России, которые могут их применять.

Строки 120 - 130 "Налоговая база для исчисления налога".

По строке 120 показывается налоговая база, определяемая путем суммирования данных по строке 100 листа 02 (за минусом суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период, указанной по строке 110 листа 02), строкам 100 листов 05 и строке 530 листа 06. При этом показатель строки 100 листа 02 формируется арифметически как показатель строки 060 за вычетом показателей по строкам 070, 080 и 090 листа 02 Декларации.

Обратите внимание! При получении налогоплательщиком убытка за отчетный (налоговый) период сумма этого убытка должна быть отражена в строке 120 листа 02 Декларации со знаком "минус" (п. 5.5 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н (с учетом изменений, внесенных Приказом Минфина России от 09.01.2007 N 1н)).

Обратите внимание! Строки 130 и 170 заполняются организациями, относящимися к отдельным категориям налогоплательщиков, для которых законами субъектов Российской Федерации в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ снижена налоговая ставка в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Если организация не применяет пониженные ставки в соответствии с законом субъекта Российской Федерации, то в этих строках проставляются прочерки.

Строки 210 - 230 "Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период".

Что показывается по этим строкам? Сводная информация об этом приведена в таблице 8.

Таблица 8

Категории налогоплательщиков	Информация, отражаемая по строкам 210 - 230
------------------------------	---

Организации, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи не позднее 28-го числа каждого месяца, с последующими расчетами в Декларациях за соответствующий отчетный период	Суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период данного налогового периода и суммы ежемесячных авансовых платежей, причитавшихся к уплате 28-го числа каждого месяца последнего квартала отчетного периода
Организации, уплачивающие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли	Суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период
Организации, уплачивающие авансовые платежи только по итогам отчетного периода	Суммы исчисленных авансовых платежей согласно Декларации за предыдущий отчетный период

Обратите внимание! Частая ошибка многих налогоплательщиков состоит в том, что в этих строках показываются суммы налога в виде фактически уплаченных авансовых платежей, а суммы, не уплаченные в бюджет, вообще не отражаются.

Это неправильно. В Декларации по налогу на прибыль состояние расчетов с бюджетом исходя из фактической уплаты налога не отражается. В Декларацию вносятся суммы, подлежащие уплате (иными словами, начисленные), т.е. налоговые обязательства.

Поскольку все платежи налога на прибыль, осуществляемые в течение года, названы законодателем авансовыми, по строке 210 "Сумма начисленных авансовых платежей налога на прибыль - всего" отражаются суммы налога в виде авансовых платежей, исчисленные по предыдущей Декларации, плюс суммы авансовых платежей за последний отчетный квартал. Так, например, в Декларации за 9 месяцев показатель этой строки будет равен сумме показателей строк 180 "Сумма исчисленного налога на прибыль - всего" и 290 "Сумма ежемесячных авансовых платежей на III квартал - всего" Декларации за полугодие.

Организации, у которых выплаченная за пределами Российской Федерации сумма налога зачтена в предыдущем отчетном периоде (строки 240 - 260) в установленном порядке в уплату налога в Российской Федерации за указанный отчетный период, суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период (строки 210 - 230) уменьшают на сумму указанного зачтенного налога.

Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, показатель строки 230 определяют в указанном в таблице 8 порядке. При этом сумма начисленных авансовых платежей в бюджет субъекта Российской Федерации в целом по организации должна быть равна сумме показателей строк 080 Приложений N 5 к листу 02 по каждому обособленному подразделению, по организации без входящих в нее обособленных подразделений или по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

Строки 290 - 310 "Сумма ежемесячных авансовых платежей на ___ квартал"

Напомним, что налогоплательщики имеют право уплачивать налог на прибыль:

- ежеквартально с внесением ежемесячных авансовых платежей с последующим перерасчетом;

- ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли;
- ежеквартально без уплаты ежемесячных авансовых платежей.

Последним вариантом уплаты налога могут воспользоваться:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);
- участники простых товариществ в отношении доходов, получаемых ими от участия в простых товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Основные вопросы возникают при определении размера доходов от реализации.

Согласно ст. 249 "Доходы от реализации" НК РФ в целях гл. 25 НК РФ доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей гл. 25 в соответствии со ст. 271 или ст. 273 НК РФ.

Обратите внимание! Для правильного определения суммы доходов от реализации необходимо учитывать не только строку 010 листа 02, но также строки 010 листов 05 и листа 06 Декларации.

Для решения вопроса, превысила ли организация среднеквартальный объем доходов от реализации 3 млн руб. или нет, необходимо брать "плавающие" кварталы. Поясним это на примере.

Пример 2.22. ООО "Альфа" в 2007 г. имело доходы от реализации 12,1 млн руб., в том числе по кварталам: I квартал - 3,2 млн, II квартал - 4,4 млн, III квартал - 2,4 млн, IV квартал - 2,1 млн руб.

В первом полугодии 2008 г. доходы от реализации составили 6,3 млн руб., в том числе в I квартале - 3,2 млн, во II квартале - 3,1 млн руб.

Для решения вопроса, должно ли ООО "Альфа" уплачивать ежемесячные авансовые платежи в первом квартале 2008 г., нужно посчитать средний за квартал объем доходов от реализации по итогам четырех предыдущих кварталов, т.е. всех кварталов 2007 г. В среднем за квартал получается более 3 млн руб., а именно

$$(3,2 + 4,4 + 2,4 + 2,1) : 4 = 3,025 \text{ млн руб.}$$

Поскольку доходы от реализации в среднем за квартал (по итогам 2007 г.) превысили 3 млн руб., в I квартале 2008 г. ООО "Альфа" обязано уплачивать ежемесячные авансовые платежи <*>.

<*> Отметим, что обязанность уплачивать ежемесячные авансовые платежи есть в том случае, если есть база для их исчисления. В условиях данного примера у ООО "Альфа" по итогам III квартала 2007 г. должна быть получена прибыль, ведь именно данные о прибыли III квартала 2007 г. служат основой для расчета ежемесячных авансовых платежей на IV квартал 2007 г. и на I квартал 2008 г. Если в III квартале 2007 г. прибыли не было, то и авансовые платежи в течение I квартала 2008 г. уплачивать не нужно.

Обратите внимание! Величина авансовых платежей на I квартал 2008 г. принимается равной величине авансовых платежей в IV квартале 2007 г. Эта величина должна быть отражена в Декларации за 9 месяцев 2007 г. Но если в 2007 г. организация не платила ежемесячные авансовые платежи, то в Декларации за 9 месяцев 2007 г. данных об авансовых платежах нет. В этом случае организация должна сообщить в налоговый орган об исчислении и уплате авансовых платежей в I квартале 2008 г. в письменном виде по произвольной форме.

Для решения вопроса о порядке уплаты налога во II квартале 2008 г. учитываем доходы от реализации за II - IV кварталы 2007 г. и I квартал 2008 г.:

$$(4,4 + 2,4 + 2,1 + 3,2) : 4 = 3,025 \text{ млн руб.}$$

Значит, обязанность уплачивать ежемесячные авансовые платежи во II квартале 2008 г. есть.

На III квартал 2008 г. учтем доходы от реализации за второе полугодие 2007 г. и первое полугодие 2008 г.:

$$(2,4 + 2,1 + 3,2 + 3,1) : 4 = 2,7 \text{ млн руб.}$$

Следовательно, обязанности уплачивать ежемесячные авансовые платежи в III квартале 2008 г. у организации нет.

Таким образом, каждый квартал организация сначала определяет потенциальную обязанность уплачивать ежемесячные авансовые платежи и, если такая обязанность имеется, определяет их размер в соответствии с общеустановленным порядком.

Если налогоплательщик желает уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли, он должен уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Порядок начисления налога и авансовых платежей в 2008 г. проиллюстрируем на примере заполнения листа 02 Декларации.

Пример 2.23. У организации на I квартал 2008 г. были заявлены авансовые платежи налога на прибыль в сумме 10 000 руб., которые она должна была вносить равными долями по 1/3 в течение квартала, т.е. по 3333 руб., 28 января, 28 февраля и 28 марта.

Предположим, что организация фактически уплачивала авансовые платежи по 2000 руб. ежемесячно, т.е. всего в I квартале 2008 г. было уплачено в бюджеты 6000 руб.

По итогам I квартала 2008 г. рассмотрим три варианта:

- 1) получена прибыль, налог с которой составил 17 000 руб.;
- 2) получена прибыль, налог с которой составил 8000 руб.;
- 3) получен убыток.

Строка листа 02 Декларации		Вариант заполнения Декларации за I квартал		
Наименование	Код	1	2	3
Сумма исчисленного налога на прибыль	180	17 000	8 000	-
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период	210	10 000	10 000	10 000
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному ст. 311 НК РФ	240	-	-	-
Сумма налога на прибыль к доплате	270	7 000	-	-
Сумма налога на прибыль к уменьшению	280	-	2 000	10 000
Сумма ежемесячных авансовых платежей на II квартал 2008 г.	290	17 000	8 000	-

Теперь для каждого из трех вариантов финансовых результатов за I квартал 2008 г. представим по три возможных варианта заполнения Декларации за полугодие 2008 г. в случаях получения:

- А. Прибыли, налог с которой составил 40 000 руб.
- Б. Прибыли, налог с которой составил 5000 руб.
- В. Убытка.

Заполнение листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций"
Декларации за полугодие 2008 года
(фрагмент)

При варианте 1

Строка листа 02 Декларации		Вариант заполнения Декларации			
		за I квартал	за полугодие		
Наименование	Код	1	А	Б	В
Сумма исчисленного налога на прибыль	180	17 000	40 000	5 000	-
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период	210	10 000	34 000	34 000	34 000
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному ст. 311 НК РФ	240	-	-	-	-
Сумма налога на прибыль к доплате	270	7 000	6 000	-	-
Сумма налога на прибыль к уменьшению	280	-	-	29 000	34 000
Сумма ежемесячных авансовых платежей на III квартал 2008 г.	290	17 000 (на II квартал)	23 000	-	-

При варианте 2

Строка листа 02 Декларации	Вариант заполнения Декларации
----------------------------	-------------------------------

		за I квартал	за полугодие		
Наименование	Код	2	А	Б	В
Сумма исчисленного налога на прибыль	180	8 000	40 000	5 000	-
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период	210	10 000	16 000	16 000	16 000
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному ст. 311 НК РФ	240	-	-	-	-
Сумма налога на прибыль к доплате	270	-	24 000	-	-
Сумма налога на прибыль к уменьшению	280	2 000	-	11 000	16 000
Сумма ежемесячных авансовых платежей на III квартал 2008 г.	290	8 000 (на II квартал)	32 000	-	-

Отметим, что суть вариантов 2Б и 2В одинакова.

При варианте 3

Строка листа 02 Декларации		Вариант заполнения Декларации			
		за I квартал	за полугодие		
Наименование	Код	3	А	Б	В
Сумма исчисленного налога на прибыль	180	-	40 000	5 000	-
Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период	210	10 000	-	-	-
Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно порядку, установленному ст. 311 НК РФ	240	-	-	-	-
Сумма налога на прибыль к доплате	270	-	40 000	5 000	-
Сумма налога на прибыль к уменьшению	280	10 000	-	-	-
Сумма ежемесячных авансовых платежей на III квартал 2008 г.	290	- (на II квартал)	40 000	5 000	-

Отметим, что суть вариантов 3А и 3Б одинакова.

При варианте 3В, когда организация получила убыток и за I квартал, и за полугодие 2008 г., ей не нужно повторно уменьшать налог по строке 280 за I полугодие 2008 г., так как все расчеты и уменьшение налога произведены в Декларации за I квартал 2008 г.

2.4. Лист 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)"

Структурно лист 03 состоит из трех разделов:

- разд. А "Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)";
- разд. Б "Расчет налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам";
- разд. В "Реестр - расшифровка сумм дивидендов (процентов)".

Если организация выплачивает только дивиденды, то она в листе 03 заполняет только два раздела - раздел А и раздел В.

Раздел Б предназначен для расчета суммы налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Поэтому налоговые агенты, у которых обязанность удержать налог возникает в связи с выплатой дивидендов, этот раздел не заполняют.

Лист 03 заполняется применительно к каждому решению о распределении доходов от долевого участия.

Если выплаты дивидендов в текущем периоде осуществляются по результатам нескольких решений, то организация представляет соответствующее количество разд. А листа 03. При этом

по строке 002 разд. А "Расчет налога на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)" указывается, за какой период осуществляется распределение дивидендов.

Может быть и другая ситуация: решение о выплате дивидендов - одно, а выплаты осуществляются частями. В этом случае сведения о выплаченных дивидендах и суммах удержанного налога представляются в одном разд. А листа 03.

Выплата дивидендов может приходиться на разные отчетные периоды. В этом случае разд. А листа 03 представляется в составе Декларации за все отчетные периоды, начиная с первой выплаты и до окончания текущего налогового периода.

Внимание! Важная информация! Лист 03 заполняется по мере выплаты дивидендов, а не по факту принятия решения об их выплате.

В разд. А листа 03 определяется, в отношении каких дивидендов он составляется (строка 002): промежуточных (код "1") или распределяемых по результатам финансового года (код "2").

При распределении дивидендов по результатам финансового года в строке 002 указывается код "2" и по строке 005 - конкретный год.

При выплате промежуточных дивидендов в строке 002 указывается код "1", а по строкам 003 - 005 соответственно указываются данные периода, за который осуществляется распределение дивидендов, а именно: налоговый период, месяц, отчетный год.

При выплате дивидендов частично (в несколько этапов) уплата налога отражается по строкам 040, 060, 080, 100, 120 подраздела 1.3 разд. 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком по строкам 050, 070, 090, 110, 130 подраздела 1.3 разд. 1 Декларации исходя из даты выплаты дивидендов согласно п. 4 ст. 287 НК РФ.

Налоговый агент, выплачивая дивиденды организации, при представлении Декларации за отчетный (налоговый) период в строке 010 разд. А листа 03 должен отразить общую сумму дивидендов, подлежащую выплате (начисленную) организации-акционеру, а в строке 070 разд. А листа 03 Декларации показать сумму дивидендов, подлежащую распределению.

Следует отметить, что по строке 150 разд. А листа 03 отражается сумма налога, исчисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды по конкретному распределению, а сумма налога, исчисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (или налогового) периода, указывается уже по строке 160 разд. А листа 03 отдельно.

При заполнении листа 03 необходимо учесть несколько моментов <*>.

<*> Приведенный порядок заполнения листа 03 при заполнении Декларации по налогу на прибыль в 2008 г. применяется с учетом изменений в налогообложении дивидендов, которые подробно рассмотрены на с. 30.

1. Из налоговой базы, к которой применяется ставка 9%, исключается сумма дивидендов, начисленных иностранным акционерам (участникам) (налог с этих сумм удерживается по иной ставке).

Сумму дивидендов, начисленных иностранным лицам, налоговый агент проставляет в строках 030 и 040. Если акционерами являются иностранные организации, то заполняется строка 030, а если физические лица - нерезиденты Российской Федерации, то строка 040.

2. Из налоговой базы вычитаются суммы дивидендов, которые получены налоговым агентом от других организаций, что предусмотрено положениями ст. 275 НК РФ и позволяет избежать двойного налогообложения доходов.

Из налоговой базы исключаются суммы дивидендов, полученные налоговым агентом как в предыдущем, так и в текущем отчетном (налоговом) периоде.

По строке 050 разд. А отражаются суммы дивидендов, полученные самим налоговым агентом после даты распределения дивидендов между акционерами (участниками) в предыдущем отчетном (налоговом) периоде. Указанные суммы не участвуют при формировании налоговой базы по доходам от долевого участия в других организациях в предыдущем отчетном (налоговом) периоде.

Если дивиденды получены в текущем отчетном или налоговом периоде, их сумма указывается по строке 060. Эти дивиденды уменьшают налоговую базу только в случае, если они получены налоговым агентом до даты распределения дивидендов, общая сумма которых указана в строке 010 листа 03 за текущий отчетный (налоговый) период.

Обратите внимание! В строках 050 и 060 отражаются только суммы фактически полученных налоговым агентом дивидендов. Суммы дивидендов, которые распределены, но фактически организацией не получены, к вычету не принимаются.

Возникает вопрос: на какую именно сумму полученных дивидендов организации следует уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль - на сумму полученных дивидендов с учетом налога, удержанного налоговыми агентами при их выплате, либо без учета удержанного с них налога (на сумму "чистых" дивидендов)?

Ответ на этот вопрос дан в Письме Минфина России от 02.03.2006 N 03-03-04/1/179. В расчете должна участвовать сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом, за вычетом удержанного с них налога (т.е. "чистые" дивиденды).

Если среди акционеров налогового агента отсутствуют иностранные лица, а также нет дивидендов от других организаций, строки 020 - 060 не заполняются.

По строке 080 листа 03 отражается удельный вес дивидендов, выплачиваемых российским организациям, в общем объеме подлежащих распределению дивидендов в соответствии со ст. 275 НК РФ, определяемый как частное от деления суммы дивидендов, подлежащих распределению российским организациям - плательщикам налога на прибыль (строка 070), на сумму дивидендов, подлежащих распределению между акционерами, за минусом сумм дивидендов, подлежащих распределению иностранным организациям, и сумм дивидендов, подлежащих распределению физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации.

Пример 2.24. Общим собранием акционеров ОАО "Альфа" 10 апреля 2008 г. принято решение выплатить дивиденды по итогам работы общества за 2007 г. и направить на эти цели прибыль в размере 500 000 руб. Принято также решение выплатить дивиденды не сразу, а частями - 30% в мае и оставшиеся 70% - в июле 2008 г.

Учредители ОАО "Альфа" - три российские организации, являющиеся юридическими лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Общая сумма налога на прибыль, исчисленная с дивидендов, распределенных в пользу российских организаций - плательщиков налога на прибыль, составляет 45 000 руб. (500 000 руб. x 9%).

Эта величина отражается налоговым агентом (ОАО "Альфа") в строке 140 разд. А листа 03. Следует отметить, что значение этой строки не изменится во всех отчетных и налоговых периодах, за которые ОАО "Альфа" будет представлять лист 03 по решению о распределении дивидендов от 10 апреля 2008 г.

25 мая 2008 г. ОАО выплатило первые 30% дивидендов, т.е. 150 000 руб., удержав налог с доходов в виде дивидендов в размере 13 500 руб. (150 000 руб. x 9%). Эта сумма отражается в строке 160 разд. А листа 03 Декларации за полугодие 2008 г. Строка 150 при этом не заполняется.

15 июля 2008 г. произведена окончательная выплата в общей сумме 350 000 руб., налог с доходов составил 31 500 руб. (350 000 руб. x 9%). Эта сумма отражается по строке 160 разд. А листа 03 Декларации за 9 месяцев 2008 г. Сумма ранее уплаченного налога (13 500 руб.) отражается по строке 150.

Лист 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого
налоговым агентом (источником выплаты доходов)"
(фрагмент)

Раздел А. "Расчет налога на прибыль с доходов
в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других
организациях, созданных на территории
Российской Федерации)"

Показатели	Код строки	(руб.) Сумма в Декларации 2008 г.		
		за полугодие	за 9 месяцев	за год
Сумма дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, - всего	010	500 000	500 000	500 000
...				
Суммы дивидендов, подлежащие распределению российским организациям - плательщикам налога на прибыль	070	500 000	500 000	500 000
...				

Налоговая база, рассчитанная по п. 2 ст. 275 НК (строка 010 - строка 020), - всего,	090	500 000	500 000	500 000
в том числе:				
по российским организациям - плательщикам налога на прибыль (строка 090 x строка 080)	100	500 000	500 000	500 000
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (участников), не являющихся плательщиками налога на прибыль (указывается справочно)	110	-	-	-
сумма дивидендов, распределяемая в пользу акционеров (физических лиц - резидентов) (указывается справочно)	120	-	-	-
Ставка налога (9 процентов)	130	9	9	9
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (строка 100 x строка 130 : 100)	140	45 000	45 000	45 000
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды	150	-	13 500	45 000
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода - всего	160	13 500	31 500	-

В разд. Б листа 03 с кодом "1" (по строке 006) отражается сумма доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, в условиях выпуска и обращения которых не предусмотрена выплата накопленного купонного дохода покупателем продавцу, а также сумма доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.

С кодом "2" по строке 006 показывается сумма дохода в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам; доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

По строке 010 указывается налоговая база по всем получателям доходов (код "1" или "2" по строке 006).

В разд. В листа 03 производится расшифровка начисленных сумм процентов по вышеуказанным доходам по каждому получателю доходов по реестру с указанием полного наименования получателя, юридического адреса получателя, руководителя организации-налогоплательщика, контактного телефона, даты перечисления дивидендов, суммы дохода, суммы налога.

Обратите внимание! Расчет налога на прибыль с дивидендов, выплачиваемых акционеру - иностранному лицу, отражается в листе 03, но налог, который удерживается из начисленной суммы дивидендов, отражается в отдельном расчете.

Приказом МНС России от 14.04.2004 N САЭ-3-23/286 была утверждена форма Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. Этот Расчет представляется в налоговые органы не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 3 ст. 289 НК РФ).

В соответствии с Инструкцией по заполнению Налогового расчета, утвержденной Приказом МНС России от 03.06.2002 N БГ-3-23/275, в данном Расчете определяется код дохода (в данном случае он будет 01 "Дивиденды") и указываются сведения о суммах, которые нашли отражение по всем получателям по строке 030 листа 03 Декларации.

Дивиденды по акциям, находящимся в собственности Российской Федерации или субъектов Российской Федерации и являющимся имуществом государственной казны Российской Федерации или казны субъекта Российской Федерации, не являются доходами, подлежащими обложению

налогом на прибыль организаций, в силу того, что указанные публично-правовые образования не являются плательщиками налога на прибыль организаций.

Таким образом, обязанность налогового агента по удержанию и уплате налога на прибыль с доходов в виде дивидендов по акциям, являющимся имуществом государственной казны Российской Федерации или казны субъекта Российской Федерации, в НК РФ не предусмотрена. Дивиденды, выплачиваемые по указанным акциям, не учитываются при определении общей суммы налога, исчисленной в соответствии с п. 2 ст. 275 НК РФ (Письмо Минфина России от 26.07.2006 N 03-03-04/2/181).

**2.5. Лист 04 "Расчет налога на прибыль
с доходов, исчисленного по ставкам, отличным
от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 НК"**

Лист 04 объединяет данные о доходах в виде процентов (дивидендов) по государственным и муниципальным ценным бумагам, а также доходов от долевого участия в иностранных организациях.

По каждому виду ценной бумаги налогоплательщиками указываются доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог на прибыль по которым удерживается самостоятельно, и заполняются отдельные листы 04.

В зависимости от вида дохода указывается соответствующая кодировка по строке 002:

"1" - доход в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам (ставка 15%).

По строке 010 с кодом "1", который указывается по строке 002, отражаются, в частности:

- исчисленная в соответствии со ст. 328 НК РФ совокупная сумма дохода в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым согласно условиям их выпуска и обращения процентный доход возникает при обращении на вторичном рынке, доход по дисконтным государственным и муниципальным ценным бумагам, выпущенным до 1 января 1999 г., определяемый как разница между ценой реализации (погашения) и ценой приобретения;

- доход в виде процентного (купонного) дохода по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым не установлена процентная ставка и которые выпущены с 1 января 1999 г. исходя из заранее заявленного (установленного) дохода в виде дисконта, рассчитанного как разница между номинальной стоимостью и ценой первичного размещения облигаций, по процентным доходам российских организаций за время владения ценными бумагами, полученными первичными владельцами в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 20.07.1998 N 843 "О мерах по стабилизации ситуации на рынках государственных долговых обязательств Российской Федерации";

- процентный доход, образующийся за время владения облигациями внешнего облигационного займа 1998 г. (для первичных владельцев облигаций, полученных в результате новации государственных ценных бумаг);

"2" - доход в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. (ставка 9%);

"3" - доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, подлежащий налогообложению (ставка 0%).

По строке 010 с кодом "3" листа 04 указывается процентный доход, облагаемый по ставке налога на прибыль 0% согласно ст. 284 НК РФ, по ценным бумагам, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа III серии;

"4" - доход в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях) (ставка 15%).

По каждому виду ценной бумаги налогоплательщиками указываются доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог на прибыль по которым удерживается самостоятельно, и заполняются отдельные листы 04.

Исчисленный налог по конкретным срокам уплаты последнего квартала (месяца) отчетного (налогового) периода отражается по строкам 040, 060, 080, 100, 120 подраздела 1.3 разд. 1 Декларации. При этом срок указывается налогоплательщиком по строкам 050, 070, 090, 110, 130 подраздела 1.3 разд. 1 Декларации исходя из даты удержания налога или выплаты дивидендов согласно п. 4 ст. 287 НК РФ.

**2.6. Лист 05 "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль
по операциям, финансовые результаты которых учитываются
в особом порядке (за исключением отраженных**

Лист 05 служит для отражения показателей по операциям с ценными бумагами, как обращающимися, так и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, финансовыми инструментами срочных сделок, а также с ценными бумагами, как обращающимися, так и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации.

Если организация осуществляет операции с разными видами ценных бумаг, то лист 05 необходимо заполнять отдельно по каждому виду ценных бумаг. При этом по строке 002 проставляется соответствующий код:

"1" - по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий (п. 3 ст. 280 НК РФ):

1) они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право согласно национальному законодательству;

2) информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

3) рыночная котировка рассчитывается по ним, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

Под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе вне организованного рынка ценных бумаг).

Под рыночной котировкой ценной бумаги в целях налогообложения прибыли понимается средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли (п. 4 ст. 280 НК РФ). Если средневзвешенная цена ценной бумаги не рассчитывается организатором торговли, то в целях гл. 25 НК РФ за средневзвешенную цену ценной бумаги принимается половина суммы максимальной и минимальной цен сделок, совершенных в течение торгового дня через этого организатора торговли.

Если у организаторов торговли с определенной ценной бумагой зарегистрирована только одна сделка, то она не может служить основанием для того, чтобы считать ценную бумагу обращающейся на организованном рынке ценных бумаг, так как средневзвешенную цену ценной бумаги можно рассчитать исходя как минимум из двух сделок. Если же в течение года (налогового периода) была зарегистрирована только одна сделка по ценной бумаге, последняя считается не обращающейся на организованном рынке ценных бумаг.

Организованный рынок ценных бумаг - это сфера обращения ценных бумаг на торгах фондовых бирж или иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Этот вывод следует из Решения ВАС РФ от 09.11.2004 N 8971/04.

Рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с вышеуказанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки (п. 5 ст. 280 НК РФ). В случае совершения сделки через организатора торговли под датой совершения сделки понимается дата проведения торгов, на которых соответствующая сделка с ценной бумагой была заключена. При продаже ценной бумаги вне организованного рынка ценных бумаг датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, т.е. дата подписания договора.

Если по одной и той же ценной бумаге сделки на указанную дату осуществлялись через двух и более организаторов торговли на рынке ценных бумаг, то налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать организатора торговли, значения интервала цен которого будут использованы им для целей налогообложения.

При отсутствии информации об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня осуществления соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

При соблюдении налогоплательщиком вышеприведенного порядка фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, находящаяся в соответствующем интервале цен, принимается для целей налогообложения в качестве рыночной цены.

В случае реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная цена сделки на организованном рынке ценных бумаг;

"2" - по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Если ценная бумага не отвечает требованиям, приведенным в п. 3 ст. 280 НК РФ, она относится к ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг.

Особенности определения налоговой базы по операциям с такими ценными бумагами установлены в п. 6 ст. 280 НК РФ. Для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации или иного выбытия данных ценных бумаг при выполнении хотя бы одного из нижеследующих условий:

1) если фактическая цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня осуществления соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

2) если отклонение фактической цены соответствующей сделки находится в пределах 20% в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня осуществления соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

Таким образом, как следует из п. 6 ст. 280 НК РФ, налогоплательщик должен использовать фактическую цену реализации или иного выбытия ценных бумаг, если у него имеется информация о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам и при сопоставлении фактической цены реализации с результатами торгов выполняется одно из вышеуказанных условий.

Если нет информации о результатах торгов по аналогичным ценным бумагам, фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если она отличается не более чем на 20% от расчетной цены этой ценной бумаги (п. 6 ст. 280 НК РФ). Расчетная цена ценной бумаги может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом условий сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

Из данного положения следует, что в случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам налогоплательщику следует в целях налогообложения прибыли также использовать фактическую цену реализации ценных бумаг, за исключением случая, если такая цена отклоняется более чем на 20% от расчетной цены;

"3" - по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг;

"4" - по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новации.

Обратите внимание! Строка 010 листа 05 называется "Доход от выбытия, в т.ч. доход от погашения". По этой строке следует указывать данные по доходам от всех видов выбытия ценных бумаг: их реализации, иного выбытия, а также погашения (п. 2 ст. 280 НК РФ).

Так, например, иное выбытие ценных бумаг может быть связано с их безвозмездной передачей другому лицу.

По строке 010 листа 05 организация должна указать величину дохода, который возникает в том числе и от иного выбытия ценных бумаг. Пунктом 13.2 Порядка заполнения Декларации установлено, что доходы от реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (п. 2 ст. 280 НК РФ).

Возникает вопрос: какую величину доходов организация должна отразить по строке 010 листа 05, если она никаких доходов не получила?

В одном из своих писем Минфин России разъяснил, что у передающей организации не возникает "экономической выгоды" при безвозмездной передаче ценных бумаг. В соответствии со ст. 41 НК РФ у нее не возникает дохода, учитываемого для целей налогообложения прибыли. При этом расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества на основании п. 16 ст. 270 НК РФ в составе расходов налогоплательщика также не учитываются. Кроме самой стоимости

безвозмездно переданных ценных бумаг, у передающей стороны не будут приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль и другие расходы (в случае их возникновения), связанные с их безвозмездной передачей.

Отметим, что сторона, получившая ценные бумаги безвозмездно, обязана при определении налоговой базы по налогу на прибыль включить их стоимость в состав внереализационных доходов (Письмо Минфина России от 18.08.2006 N 03-03-04/2/194). Получающая сторона должна рассчитать внереализационный доход в порядке, установленном п. 8 ст. 250 НК РФ, т.е. исходя из рыночных цен в соответствии со ст. 40 НК РФ, но не ниже затрат передающей стороны на покупку этих ценных бумаг. Если рыночная цена окажется выше расходов передающей стороны на приобретение ценных бумаг, в доход будет включена стоимость, определенная исходя из рыночной цены. При этом получающая сторона должна документально подтвердить информацию о цене ценных бумаг, которая была использована ею при расчете внереализационного дохода. Кроме того, нужно иметь в виду, что при последующей реализации ценных бумаг, полученных безвозмездно, организация не сможет признать в расходах их стоимость, учтенную ранее по п. 8 ст. 250 НК РФ, поскольку она не понесла расходов на их приобретение.

Аналогичный подход к отражению операций по иному выбытию ценных бумаг должен применяться и в том случае, если организация передает ценные бумаги в качестве вклада в уставный капитал другой компании.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)). Таким образом, при передаче организацией ценных бумаг в уставный капитал другой организации у получающей стороны не возникает дохода, подлежащего налогообложению.

Эту ситуацию, как и ситуацию с безвозмездной передачей ценных бумаг, также можно оценить с точки зрения ст. 41 НК РФ, которой установлено, что 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, и определяемая в соответствии с главами НК РФ.

Внимание! Важная информация! Исходя из изложенного, можно сделать следующий вывод: информация об операциях по безвозмездной передаче ценных бумаг и передаче их в качестве вклада в уставный капитал не должна отражаться передающей стороной в листе 05 Декларации. Данные об этих операциях учитываются только в налоговом учете организации.

При заполнении строки 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены" листа 05 необходимо учитывать следующее.

С 1 января 2006 г. для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована ставка рефинансирования Банка России.

Другие экономические показатели для определения расчетной цены долговой ценной бумаги гл. 25 НК РФ не предусмотрены (см. Письмо Минфина России от 02.03.2006 N 03-03-04/1/162). В этом же Письме высказывается мнение, что для определения расчетной цены дисконтных векселей можно применять механизм, использующий метод расчета наращенных (накопленных) сумм процентных выплат (доходов) к получению.

При погашении долговой ценной бумаги в срок расчетная цена не определяется.

Расчетная цена акций может определяться организацией самостоятельно либо с привлечением оценщика. В первом случае налогоплательщик должен определить метод оценки стоимости в учетной политике для целей налогообложения; во втором - должны использоваться методы, предусмотренные законодательством Российской Федерации (Письмо Минфина России от 17.01.2006 N 03-03-04/2/8).

Расходы при реализации ценных бумаг определяются исходя из цены их приобретения (включая расходы на приобретение) и затрат на реализацию (п. 2 ст. 280 НК РФ).

В случае привлечения независимого оценщика для определения рыночной цены акций оплата его услуг учитывается в расходах (строка 030 листа 05) при формировании налоговой базы, отражаемой по строке 100 листа 05.

Методы списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг установлены п. 9 ст. 280 НК РФ. Их три:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

Выбранный метод списания ценных бумаг является элементом учетной политики для целей налогообложения.

Если организация осуществляет операции как с рыночными, так и нерыночными ценными бумагами, расчеты налоговой базы по таким операциям представляются на отдельных листах 05 с соответствующими кодами.

Покажем порядок определения налоговой базы на примере операций с векселями.

При определении величины дохода от реализации векселей, как было сказано выше, можно за доходность к погашению принять ставку рефинансирования ЦБ РФ. В этом случае расчетная цена векселя на дату реализации может быть определена по следующей формуле:

$$\text{Расчетная цена} = \frac{N}{1 + \text{ЦБ РФ} \times 0,01 \times T : 365},$$

где N - номинал векселя;

ЦБ РФ - ставка рефинансирования ЦБ РФ на дату реализации векселя;

T - оставшийся срок обращения векселя с даты реализации до даты погашения.

При определении налоговой базы расчетная цена векселя может быть уменьшена на 20% (п. 6 ст. 280 НК РФ). В случае если фактическая цена реализации будет больше или равна этому показателю, то в целях налогообложения будет приниматься фактическая цена реализации. Если фактическая цена реализации будет меньше указанного показателя, то для целей налогообложения она увеличивается на величину отклонения от данного показателя, а в листе 05 Декларации заполняется строка 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены".

Пример 2.25. Организация "А" 15 января 2008 г. приобрела вексель третьего лица номинальной стоимостью 30 000 руб. за 25 000 руб. Срок погашения векселя - 15 апреля 2008 г. В учетной политике для целей налогообложения зафиксировано, что расчетная цена векселей определяется с использованием ставки рефинансирования, устанавливаемой Банком России.

Организация реализовала этот вексель 1 марта 2008 г. за 27 000 руб. Ставка рефинансирования на дату реализации векселя составила 10,5%. Срок, оставшийся от даты реализации векселя до даты его погашения, составляет 45 дней (с 1 марта по 15 апреля 2008 г.).

Определим расчетную цену векселя на момент реализации:

$$30\,000 : (1 + 0,105 \times 45 : 365) = 29\,615 \text{ руб.}$$

Отклонение в допустимом пределе 20% составляет 23 692 руб. (29 615 руб. - 20%).

Фактическая цена реализации составила 27 000 руб. Она отклоняется от расчетной цены менее чем на 20%. Поэтому в целях налогообложения в данном случае принимается фактическая цена реализации в размере 27 000 руб. По строке 020 "Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены" листа 05 ставится прочерк.

Фрагмент листа 05 "Расчет налоговой базы по налогу
на прибыль по операциям, финансовые результаты которых
учитываются в особом порядке (за исключением отраженных
в Приложении N 3 к листу 02) Декларации
за I квартал 2008 года

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доход от выбытия, в т.ч. доход от погашения	010	27 000
Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены	020	-
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением)	030	25 000
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030)	040	2 000
...		
Налоговая база (строка 060 - строка 080) отражается по строкам 120, 130 Листа 02	100	2 000

Предположим теперь, что организация продала вексель за 20 000 руб. В этом случае выручка от реализации векселя ниже предельного показателя для целей налогообложения (в нашем примере он составляет 23 692 руб.). Поэтому в целях налогообложения выручка от реализации должна быть восстановлена до этого предельного размера. Соответственно, при заполнении листа 05 по строке 010 бухгалтер должен отразить фактическую выручку в размере 20 000 руб., а по строке 020 - сумму отклонения от предельного показателя в размере 3692 руб. (23 692 - 20 000).

Фрагмент листа 05 "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении N 3 к листу 02) Декларации за I квартал 2008 года

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доход от выбытия, в т.ч. доход от погашения	010	20 000
Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены	020	3 692
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением)	030	25 000
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030)	040	-1 308
...		
Налоговая база (строка 060 - строка 080) отражается по строкам 120, 130 Листа 02	100	-

(руб.)

Полученный во втором случае убыток от реализации векселя в размере 1308 руб. должен быть учтен отдельно. На его погашение может быть направлена только прибыль от операций с ценными бумагами этой же категории (т.е. не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг).

Для определения расчетной цены дисконтных векселей можно использовать и другой метод - метод расчета наращенных процентов.

В Письме Минфина России от 04.08.2006 N 03-03-04/1/618 указывается, что, учитывая особенности обращения дисконтных векселей, при определении расчетной цены возможно использовать метод расчета наращенных (накопленных) сумм процентных выплат (доходов) к получению.

В свое время Методическими рекомендациями по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций", утвержденными Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729, была предложена формула такого расчета. В настоящее время данный Приказ отменен, но этой формулой можно пользоваться и сейчас:

$$\text{Расчетная цена} = (N - K) / T \times D + K,$$

где N - номинальная стоимость векселя;

K - покупная стоимость векселя;

T - количество дней от приобретения до погашения векселя;

D - количество дней в периоде от даты приобретения векселя до его реализации (иного выбытия).

Рассмотрим порядок применения этого метода в условиях предыдущего примера.

Пример 2.26. Организация "А" 15 января 2008 г. приобрела вексель третьего лица номинальной стоимостью 30 000 руб. за 25 000 руб. Срок погашения векселя - 15 апреля 2008 г. В учетной политике для целей налогообложения зафиксировано, что расчетная цена векселей определяется с использованием метода наращенных процентов.

Организация реализовала этот вексель 1 марта 2008 г. за 27 000 руб.

Определим расчетную цену векселя при помощи метода наращенных процентов:

$$\text{Расчетная цена} = (30\,000 - 25\,000) / 90 \text{ дн.} \times 45 \text{ дн.} + 25\,000 = 27\,500 \text{ руб.}$$

Теперь определим процент отклонения цены сделки от расчетной цены:

$$(27\,000 - 27\,500) / 27\,500 \times 100\% = 1,82\%.$$

Таким образом, цена реализации векселя отклоняется от расчетной цены менее чем на 20%. Поэтому для целей налогообложения будет принята цена реализации 27 000 руб.

Предположим, что организация реализовала этот вексель за 20 000 руб. Тогда цена сделки вышла бы за границы допустимого 20-процентного отклонения: $(20\,000 - 27\,500) / 27\,500 \times 100\% = 27,27\%$.

Поскольку цена реализации векселя отклоняется от расчетной цены более чем на 20%, в целях исчисления налоговой базы в листе 05 должна быть отражена корректировка фактической цены реализации до расчетной с учетом допустимого отклонения. В данном случае эта величина составит 22 000 руб. (27 500 руб. - 20%).

Фрагмент листа 05 "Расчет налоговой базы по налогу
на прибыль по операциям, финансовые результаты которых
учитываются в особом порядке (за исключением отраженных
в Приложении N 3 к листу 02) Декларации
за I квартал 2008 года

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доход от выбытия, в т.ч. доход от погашения	010	20 000
Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены	020	2 000
Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением)	030	25 000
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 - строка 030)	040	-3 000
...		
Налоговая база (строка 060 - строка 080) отражается по строкам 120, 130 Листа 02	100	-

По строке 060 листа 05 отражается налоговая база как положительная разница строк 040 и 050. Если такая разница отрицательна, то налоговая база признается равной нулю.

По строке 070 листа 05 отражается сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) (отчетном (отчетных)) периоде (периодах) (строка 090 листа 05 Декларации за предыдущий налоговый период).

По строке 080 листа 05 указывается сумма убытка или части убытка, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения, уменьшающая налоговую базу за отчетный (налоговый) период (п. 10 ст. 280 и ст. 283 НК РФ).

Напомним, что убыток, полученный по операциям, связанным с ценными бумагами, не должен уменьшать налоговую базу, исчисленную в связи с основными видами деятельности. Этот убыток может быть погашен только за счет прибыли, полученной от операций с ценными бумагами той же категории. При этом с 2007 г. ограничение по сумме переносимого убытка снято. Соответственно, на погашение убытка, полученного в результате операций с ценными бумагами определенной категории, теперь можно направить хоть всю сумму налоговой базы, полученной по операциям с ценными бумагами этой же категории.

Таким образом, по расчету с кодами "1", "2", "3" по строке 002 в 2008 г. сумма, указанная в строке 080, может быть равна 100% налоговой базы, показанной по строке 070.

Организация, осуществляющая операции с ценными бумагами, может направлять прибыль, полученную от этих операций, на погашение убытков прошлых налоговых периодов, полученных как от операций с ценными бумагами, так и в рамках своей основной деятельности.

При наличии непогашенного убытка прошлых лет, полученного по операциям с ценными бумагами, прибыль, впоследствии полученная по операциям с ценными бумагами, вначале будет направлена на погашение этого убытка. И лишь оставшаяся часть налоговой базы может быть отправлена на погашение убытков, полученных от основных видов деятельности.

В такой ситуации основная задача бухгалтера - правильно рассчитать величину оставшейся (после погашения убытков, полученных по операциям с ценными бумагами) налоговой базы по операциям с ценными бумагами, которую организация может направить на погашение убытков, полученных по основным видам деятельности.

Поясним сказанное на примере.

Пример 2.27. Организация по итогам 2008 г. имеет налоговую базу по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, равную 45 000 руб. Данная сумма отражена по строке 060 листа 05 с кодом "2" по строке 002. Прибыль по основному виду деятельности составила 8000 руб. (лист 02).

Убыток по операциям с этой категорией ценных бумаг за 2007 г. составил 12 000 руб. (лист 05 с кодом "2" по строке 002 Декларации за 2007 г.). Непогашенные убытки за 2006 г. по основному виду деятельности (лист 02) - 20 000 руб.

Определим налоговую базу по ценным бумагам за 2008 г., которую можно направить на погашение убытка. Это вся сумма прибыли - 45 000 руб. Следовательно, организация имеет возможность погасить весь убыток, полученный по операциям с ценными бумагами по итогам 2007 г.

Обратим внимание, что даже если организация имела бы в 2007 г. по основной деятельности прибыль (в нашем примере это непринципиально), то эта прибыль не могла бы быть уменьшена на убытки, полученные по ценным бумагам.

Таким образом, величина налоговой базы, указываемая по строке 100 листа 05 с кодом "2" по строке 002, в Декларации за 2008 г. составит 33 000 руб. (45 000 - 12 000).

Лист 05 "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль
по операциям, финансовые результаты которых учитываются
в особом порядке" (за исключением отраженных
в Приложении N 3 к листу 02) Декларации за 2008 год
(фрагмент)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Налоговая база (строка 040 - строка 050)	060	45 000
Сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах) (строка 090 Листа 05 Декларации за предыдущий налоговый период)	070	12 000
Сумма убытка или части убытка, признаваемая в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения, уменьшающая налоговую базу за отчетный (налоговый) период	080	12 000
Сумма неучтенного убытка, подлежащего переносу на будущий отчетный (налоговый) период (строка 070 - строка 080); (если в декларации за налоговый период строка 060 < 0, то строка 090 = строка 060 + строка 070)	090	0
Налоговая база (строка 060 - строка 080) отражается по строкам 120, 130 Листа 02	100	33 000

Но это еще не все.

По условиям примера организация имеет непогашенный убыток прошлых лет от основной деятельности (убыток за 2006 г. в размере 20 000 руб.).

Данная сумма убытка может быть погашена, в том числе, и за счет прибыли, полученной от операций с ценными бумагами. Организация может направить часть налоговой базы по ценным бумагам, не использованную на погашение убытка прошлых лет по операциям с ценными бумагами, на погашение убытка по основной деятельности. Это отражается в Приложении N 4 к листу 02 Декларации.

Частью налоговой базы с листа 05 Декларации, которая отражается в 2008 г. по строке 140 Приложения N 4 к листу 02, является вся оставшаяся сумма налоговой базы в размере 33 000 руб.

Кроме того, нужно помнить, что на погашение убытка прошлых лет по основной деятельности может быть направлена и прибыль текущего периода, отраженная в листе 02 Декларации. В нашем примере налоговая база по основной деятельности составляет 8000 руб., и она целиком может быть направлена на погашение убытков прошлых лет.

Определим сумму, которую организация заявит по строке 140 Приложения N 4 к листу 02 Декларации за 2008 г. Она сложится из двух налоговых баз, отраженных в листах 02 и 05 Декларации, и составит 41 000 руб. (8000 + 33 000).

Приложение N 4 "Расчет суммы убытка или части
убытка, уменьшающего налоговую базу" к листу 02 Декларации
за 2008 год (фрагмент)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Остаток непогашенного убытка на начало налогового периода - всего (строка 020 + строка 030),	010	20 000
в том числе:		
убытка, полученного до 1 января 2002 года	020	-
убытка, полученного после 1 января 2002 года (сумма строк с 040 по 130)	030	20 000
2006		
за ----- год	040	20 000
за _____ год	050	
за _____ год	060	
за _____ год	070	
за _____ год	080	
за _____ год	090	
за _____ год	100	
за _____ год	110	
за _____ год	120	
за _____ год	130	
Налоговая база за отчетный (налоговый) период (строка 100 Листа 02 + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)	140	41 000
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	150	20 000
Остаток непогашенного убытка на конец налогового		

периода - всего (строка 010 - строка 150 + убыток по строке 060 Листа 02 с учетом уменьшения его на показатели строк 100 Листов 05 и строки 530 Листа 06),	160	-
в том числе: убытка, полученного до 1 января 2002 года (строка 020 - строка 150, но строка 150 не более строки 020)	170	-
убытка, полученного после 1 января 2002 года [строка 030 - (строка 150 - строка 020), но строка 020 не больше строки 150]	180	-

В итоге убыток прошлых лет будет погашен полностью, а налоговая база по налогу на прибыль за 2008 г. составит 21 000 руб. (41 000 - 20 000).

2.7. Лист 06 "Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов"

Лист 06 заполняет очень малочисленная категория налогоплательщиков, поэтому подробно в этой книге он не описан.

Обратим внимание на ряд нюансов формирования налоговой базы негосударственными пенсионными фондами, прокомментированных в последнее время Минфином России.

* * *

Как учитываются доходы в виде арендной платы, полученные негосударственным пенсионным фондом (НПФ) от сдачи в аренду имущества, приобретенного на средства пенсионных резервов, в целях исчисления налога на прибыль?

В соответствии с п. 2 ст. 295 НК РФ к доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, кроме доходов, предусмотренных ст. ст. 249 и 250 НК РФ, в частности, относятся доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений, установленных законодательством о негосударственных пенсионных фондах, определяемые в порядке, установленном НК РФ для соответствующих видов доходов.

Статьями 249 ("Доходы от реализации") и 250 ("Внереализационные доходы") НК РФ определены виды доходов, учитываемые для целей налогообложения прибыли организаций.

Таким образом, доходы от реализации и внереализационные доходы не должны исключаться из доходов, подлежащих налогообложению, и должны учитываться негосударственным пенсионным фондом в доходах для целей налогообложения прибыли организаций наравне с доходами, полученными от размещения пенсионных резервов. При этом должен вестись раздельный учет таких доходов.

Поэтому доходы в виде арендной платы, полученной от сдачи в аренду имущества, приобретенного на средства пенсионных резервов, могут быть отнесены к доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственным пенсионным фондом (Письмо Минфина России от 18.02.2008 N 03-03-06/3/2).

* * *

Как для целей налогообложения рассматриваются опционные сделки, совершаемые негосударственным пенсионным фондом, в том числе:

- 1) учет доходов и расходов по опционным сделкам в виде уплаченной (полученной) премии;
- 2) определение расчетной цены финансового инструмента срочных сделок, базисным активом которого являются ценные бумаги, обращающиеся на ОРЦБ;
- 3) учет суммы переоценки прав (требований) по такой сделке?

Минфин России в Письме от 18.02.2008 N 03-03-06/4/9 разъяснил следующее.

1. Порядок налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок установлен ст. ст. 301 - 305 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 301 НК РФ в целях гл. 25 Кодекса под финансовыми инструментами срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения) понимаются соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в

том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок определения которой установлен) сторонами при заключении сделки.

Порядок налогового учета операций с финансовыми инструментами срочных сделок при применении метода начисления установлен ст. 326 НК РФ.

Согласно правилам этой статьи налогоплательщик на дату заключения сделки отражает в аналитическом учете сумму возникших требований (обязательств) к контрагентам исходя из условий сделки и требований (обязательств) в отношении базисного актива (в том числе товаров, денежных средств, драгоценных металлов, ценных бумаг, индекса цен или ставок).

Налоговая база определяется налогоплательщиком на дату исполнения срочной сделки. По сделкам, носящим длительный характер, налоговая база определяется налогоплательщиком также на дату окончания отчетного (налогового) периода.

Если по условиям сделки предусмотрено проведение промежуточных расчетов при изменении стоимостной оценки требований (обязательств) в связи с падением (ростом) официальных курсов иностранных валют к российскому рублю либо рыночных (биржевых) цен на товары, налогоплательщик определяет доходы (расходы) на каждую дату проведения таких расчетов в соответствии с условиями сделки.

При увеличении (уменьшении) рублевого эквивалента требований (обязательств) в иностранной валюте в связи с изменением официальных курсов иностранных валют к российскому рублю либо при увеличении (уменьшении) требований (обязательств) в связи с изменением рыночных котировок базисного актива сумма положительных (отрицательных) разниц либо увеличения (снижения) требований (обязательств), образовавшаяся за период с даты заключения сделки (даты окончания предыдущего отчетного (налогового) периода) до даты исполнения сделки (окончания отчетного (налогового) периода), включается в состав доходов (расходов), формирующих налоговую базу по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

В случае если опционная сделка в соответствии с применяемой налогоплательщиком учетной политикой квалифицируется для целей налогообложения прибыли как операция с финансовым инструментом срочных сделок, налогообложение прибыли при заключении такой сделки осуществляется в соответствии с положениями ст. ст. 301 - 305 НК РФ.

Обоснованные и документально подтвержденные расходы в виде премии, уплаченной по опционному контракту, учитываются при определении налоговой базы в порядке, предусмотренном ст. ст. 302 и 303 НК РФ, в зависимости от того, обращается такой финансовый инструмент срочных сделок на организованном рынке или нет.

При этом, учитывая положения ст. ст. 271 и 272 НК РФ, датой признания расходов и доходов по опционным контрактам в виде уплаченной (полученной) премии признается дата расчетов по этой премии в соответствии с условиями заключенных договоров.

2. В соответствии с п. 2 ст. 305 НК РФ в отношении финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке, для целей налогообложения фактическая цена сделки признается рыночной ценой, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичному (однородному) финансовому инструменту срочных сделок, зарегистрированному организатором торговли на торгах в дату заключения такой сделки или на ближайших торгах, состоявшихся до указанной даты;

2) цена соответствующей сделки находится в пределах 20% в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичного (однородного) финансового инструмента срочной сделки, рассчитанной организатором торговли в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов в дату заключения такой сделки или по итогам ближайших торгов, состоявшихся до указанной даты.

В случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (однородным) финансовым инструментам срочных сделок фактическая цена сделки признается для целей налогообложения рыночной ценой, если фактическая цена сделки отличается не более чем на 20% от расчетной цены этого финансового инструмента срочных сделок, которая, в свою очередь, может быть определена на дату заключения срочной сделки с учетом конкретных условий заключенной срочной сделки, особенностей обращения и цены базисного актива, уровня процентных ставок на денежные средства в соответствующей валюте и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

Таким образом, в случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (однородным) финансовым инструментам срочных сделок основанием для определения расчетной цены финансового инструмента срочных сделок, базисным активом которого являются ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, может служить, в том

числе отклонение цены сделки от средневзвешенной цены базисного актива, обращающегося на организованном рынке ценных бумаг. Порядок определения расчетной цены финансового инструмента срочных сделок должен быть экономически обоснован и закреплён в учетной политике для целей налогообложения прибыли.

3. В случае приобретения ценной бумаги по опционной сделке ценой приобретения данной ценной бумаги будет являться цена, установленная опционным контрактом. При этом сумма переоценки прав (требований) на дату исполнения опционной сделки учитывается в составе доходов (расходов) по срочным сделкам и в цену приобретения ценной бумаги не включается.

* * *

Как определяется негосударственным пенсионным фондом выручка от реализации в целях нормирования расходов на рекламу, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль?

По мнению Минфина России (Письмо от 31.01.2008 N 03-03-06/3/1), при определении показателя выручки от реализации негосударственного пенсионного фонда, используемого для расчета нормируемых расходов на рекламу, должна учитываться выручка от реализации имущества (ценных бумаг, основных средств и т.п.), предназначенного для обеспечения уставной деятельности фонда, с учетом выручки, сформированной доверительными управляющими по договорам доверительного управления имуществом, предназначенным для обеспечения уставной деятельности, и отчислений на формирование имущества, предназначенного для обеспечения уставной деятельности в соответствии со ст. 27 Федерального закона от 07.05.1998 N 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах".

* * *

Каков порядок учета в целях исчисления налога на прибыль дохода от размещения пенсионных резервов?

Минфин России в Письме от 10.12.2007 N 03-03-06/1/839 ответил следующее.

Статьей 295 НК РФ установлены особенности определения доходов негосударственных пенсионных фондов.

В соответствии с положениями п. п. 1 и 2 ст. 295 НК РФ доходы негосударственных пенсионных фондов определяются раздельно по доходам, полученным от размещения пенсионных резервов, доходам, полученным от инвестирования пенсионных накоплений, и по доходам, полученным от уставной деятельности указанных фондов.

К доходам, полученным от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, кроме доходов, предусмотренных ст. ст. 249 и 250 НК РФ, в частности, относятся доходы от размещения средств пенсионных резервов в ценные бумаги, осуществления инвестиций и других вложений, установленных законодательством о негосударственных пенсионных фондах, определяемые в порядке, установленном НК РФ для соответствующих видов доходов.

В целях налогообложения доход, полученный от размещения пенсионных резервов, определяется как положительная разница между полученным доходом от размещения пенсионных резервов и доходом, рассчитанным исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и суммы размещенного резерва, с учетом времени фактического размещения, за исключением дохода, размещенного на солидарных пенсионных счетах, по итогам налогового периода.

Согласно положениям ст. 3 Федерального закона от 07.05.1998 N 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах" пенсионный счет негосударственного пенсионного обеспечения - это форма аналитического учета в фонде, отражающая поступление пенсионных взносов, начисление дохода, начисление выплат негосударственных пенсий и выплат выкупных сумм участнику (именной пенсионный счет) или участникам (солидарный пенсионный счет), а также начисление выкупных сумм участнику (участникам) для перевода в другой фонд при расторжении пенсионного договора.

Вкладчиком признается физическое или юридическое лицо, являющееся стороной пенсионного договора и уплачивающее пенсионные взносы в фонд.

Таким образом, доход от размещения пенсионных резервов, аккумулированный негосударственным пенсионным фондом на солидарном пенсионном счете, признается доходом негосударственного пенсионного фонда для целей налогообложения прибыли организаций, и, следовательно, такой доход не подлежит отражению в составе доходов организации-вкладчика для целей налогообложения прибыли организаций.

* * *

Как учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль негосударственного пенсионного фонда дополнительные вклады от третьих лиц, не принимаемых в состав учредителей фонда, увеличивающих совокупный вклад фонда?

В соответствии со ст. 19 Федерального закона от 07.05.1998 N 75-ФЗ "О негосударственных пенсионных фондах" в целях обеспечения защиты прав участников и застрахованных лиц совокупный вклад учредителей (вклад учредителя) фонда на день подачи фондом документов в уполномоченный федеральный орган для получения лицензии на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию, внесенный в фонд денежными средствами, должен составлять не менее 30 млн руб.

При этом увеличить совокупный вклад учредителей фонда возможно как за счет дополнительного вклада учредителя (учредителей), так и за счет вклада третьего лица, принимаемого в состав учредителей фонда.

Согласно ст. 251 НК РФ целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров) при определении налоговой базы не учитываются. К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

В соответствии с пп. 5 п. 2 ст. 251 НК РФ к таким целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относится совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов.

Таким образом, при увеличении совокупного вклада негосударственного пенсионного фонда дополнительные вклады учредителей негосударственного пенсионного фонда и вклады третьих лиц, принимаемых в состав учредителей фонда, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются.

В случае если третьи лица, увеличивающие совокупный вклад негосударственного пенсионного фонда, не принимаются в состав учредителей фонда, то их дополнительные вклады учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль этого фонда на основании ст. 250 НК РФ (Письмо Минфина России от 13.09.2007 N 03-03-06/3/19).

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся также осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ (п. 2 ст. 251 НК РФ).

В соответствии со ст. 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в ст. 124 ГК РФ.

Статьей 2 Федерального закона от 12.01.1996 N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" установлено, что некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Уставной деятельностью фонда является негосударственное пенсионное обеспечение и обязательное пенсионное страхование населения. Такая деятельность, по мнению Минфина России, может быть признана общеполезной.

Поэтому пожертвования в виде имущества, полученные негосударственным пенсионным фондом от учредителя или иного лица, не являются его доходом на основании пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ (Письмо Минфина России от 01.08.2007 N 03-03-06/4/105).

2.8. Лист 07 "Отчет о целевом использовании имущества
(в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных
в рамках благотворительной деятельности, целевых
поступлений, целевого финансирования"

Лист 07 составляют налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, целевые поступления и другие средства, указанные в п. п. 1 и 2 ст. 251 НК РФ.

В лист 07 не включаются средства, выделенные бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов.

Исходя из видов полученных средств целевого назначения, организация выбирает соответствующие им наименования и коды из имеющейся в Порядке заполнения Декларации таблицы и переносит их соответственно в графы 2 и 3 листа 07.

В лист 07 переносятся данные предыдущего налогового периода по полученным, но не использованным средствам, срок использования которых не истек, а также по которым не имеется срока использования. При этом в графе 4 указывается дата поступления средств, имеющих срок использования, а в графе 5 - размер средств, срок использования которых в предыдущем налоговом периоде не истек, а также неиспользованных средств, не имеющих срока использования, отраженных в графе 8 листа 07 за предыдущий налоговый период.

Далее в листе 07 приводятся данные о средствах, полученных в налоговом периоде, за который составляется отчет.

Пример 2.28. Благотворительный фонд в 2008 г. получил добровольные пожертвования в сумме 250 000 руб., в том числе:

- 130 000 руб. от ОАО "Альфа" 15 июня 2008 г. - денежные средства (срок использования не установлен <*>);

- 20 000 руб. от ООО "Бета" 14 июля 2008 г. - продукты питания (срок использования установлен благотворителем до 31 августа 2008 г.);

- 100 000 руб. от гражданина Иванова И.И. 18 сентября 2008 г. - денежные средства (срок использования установлен благотворителем до 31 декабря 2008 г.).

<*> В силу п. 4 ст. 16 Федерального закона от 11.08.1995 N 135-ФЗ "О благотворительной деятельности и благотворительных организациях" в случае, если благотворителем или благотворительной организацией не установлено иное, не менее 80% благотворительного пожертвования в денежной форме должно быть использовано на благотворительные цели в течение года с момента получения благотворительной организацией пожертвования.

В течение 2008 г. фонд использовал полученные средства и имущество на сумму 170 000 руб., в том числе:

- 50 000 руб., полученных от ОАО "Альфа";

- 20 000 руб., полученных от ООО "Бета";

- 100 000 руб., полученных от гражданина Иванова И.И.

Лист 07 "Отчет о целевом использовании имущества
(в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных
в рамках благотворительной деятельности, целевых
поступлений, целевого финансирования" Декларации
за 2008 год

(руб.)

п/п	Наименование полученных целевых средств	Код вида поступлений	Дата поступления (число, месяц, год)	Стоимость имущества, работ, услуг или сумма денежных средств	Срок использования (до какой даты)	Сумма средств, использованных по назначению в течение установленного срока	Сумма средств, срок использования которых не истек	Сумма средств, использованных не по назначению или не использованных в установленный срок (графа 5 - графа 7 - графа 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности	180	15.06.2008	130 000	15.06.2009	50 000	80 000	-
2	То же	180	14.07.2008	20 000	31.08.2008	20 000	-	-
3	То же	180	18.09.2008	100 000	31.12.2008	100 000	-	-
ИТОГО (код строки 020)		X	X	250 000	X	170 000	80 000	-

Обратите внимание! В соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

Датой получения дохода в этих случаях является дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал его не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых оно предоставлялось.

Обратим внимание на Письмо Минфина России от 11.04.2008 N 03-03-06/4/26, в котором разъяснен порядок учета в целях исчисления налога на прибыль средств целевого финансирования, поступивших на расчетный счет некоммерческой организации в виде членских взносов.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, установлен ст. 251 НК РФ. Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами.

Применительно к ряду доходов, относящихся к средствам целевого финансирования, помимо соблюдения их целевого назначения предъявляются дополнительные условия исключения этих доходов из налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Получатели доходов в виде целевого финансирования обязаны не только соблюдать их целевое назначение, но и выполнять иные установленные источником средств целевого финансирования условия их предоставления.

В частности, источник средств целевого финансирования может определить допустимые формы и сроки использования средств, в том числе предусмотреть их расходование в течение определенного (длительного) периода. Соблюдение этих условий обязательно для предоставления освобождения, предусмотренного пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В отличие от средств целевого финансирования, предусмотренные п. 2 ст. 251 НК РФ целевые поступления из бюджета (за исключением выделяемых бюджетным учреждениям бюджетных ассигнований и субсидий автономным учреждениям) и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности не имеют ограничений по срокам, формам и условиям использования, если иное прямо не предусмотрено лицом - источником таких целевых поступлений.

Если лицо, являющееся источником целевого финансирования или целевых поступлений, не установило конкретных сроков и условий их использования, критерием соблюдения целевого назначения этих средств является их конечное использование на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности.

В Отчете о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, представляемом некоммерческими организациями в составе Декларации по налогу на прибыль, в графе 4 "Дата поступления (число, месяц, год)" указывается дата поступления средств на счета или в кассу организации либо дата получения организацией имущества (работ, услуг), имеющего срок использования, определенный источником целевых поступлений. При отсутствии такого срока графа не заполняется.

Еще одно интересное и важное разъяснение Минфина России (Письмо от 28.03.2008 N 03-03-06/4/17) посвящено проблеме, знакомой многим некоммерческим организациям. Предположим, некоммерческая организация (фонд) получила по договору пожертвования денежные средства. По условиям договора в период неиспользования указанных средств организация обязана предпринимать меры по защите их от инфляции путем размещения на депозите. Как учитываются в целях налогообложения денежные средства, размещенные на депозите, и проценты, начисленные по такому депозиту?

Минфин разъяснил следующее.

Основным условием применения положений п. 2 ст. 251 НК РФ является соблюдение целевого назначения и установленных источником средств целевого финансирования условий их предоставления. Использование полученных средств не по целевому назначению или нарушение условий предоставления целевого финансирования, предусмотренных организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, влечет последствия, предусмотренные п. 14 ст. 250 НК РФ.

При размещении свободных остатков средств, полученных в виде добровольных имущественных взносов, иных видов целевого финансирования и целевых поступлений, на

депозитных счетах в учреждениях банков, в акциях, в облигациях и других ценных бумагах возникает вопрос о том, должна ли такая деятельность рассматриваться как предпринимательская и, соответственно, должно ли такое размещение средств рассматриваться как нарушение их целевого назначения, а сами средства в соответствии с п. 14 ст. 250 НК РФ включаться в состав внереализационных доходов организации.

Поскольку при размещении на депозитных счетах в учреждениях банков и в ценных бумагах свободных остатков средств, полученных в виде добровольных имущественных взносов, целевого финансирования и целевых поступлений конечные цели их использования не могут быть определены, то указанные операции некоммерческих организаций следует рассматривать как формы сохранения, а не расходования денежных средств.

В связи с этим суммы средств, источником которых служат добровольные имущественные взносы, иные виды целевого финансирования или целевых поступлений, размещенные на депозитных счетах в учреждениях банков или в ценных бумагах, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в случае если было произведено такое размещение средств.

Вопрос о правомерности использования налогоплательщиком "льготы", предусмотренной п. 2 ст. 251 НК РФ, должен решаться по результатам конечного расходования средств целевого финансирования и целевых поступлений в зависимости от того, соответствуют ли произведенные расходы уставным целям деятельности получателя и условиям, установленным источником целевого финансирования или целевых поступлений, а также федеральными законами.

Таким образом, конечное использование средств по целевому назначению является основным критерием отнесения к основной, уставной деятельности некоммерческой организации деятельности по размещению временно свободных остатков целевых средств, полученных в виде добровольных имущественных взносов, целевого финансирования и целевых поступлений, вносящих доход финансовых активов. Однако при решении вопроса об отнесении такой деятельности к предпринимательской деятельности, а также для принятия решения об учете при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на основании пп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ средств, полученных от источников финансирования и направляемых на подобную деятельность, следует рассматривать каждый конкретный случай с точки зрения использования средств по целевому назначению.

По мнению Минфина России, в качестве критериев отнесения деятельности по размещению временно свободных остатков целевых средств, полученных в виде имущественных взносов учредителей, добровольных имущественных взносов, целевого финансирования и целевых поступлений, вносящих доход финансовых активов к предпринимательской деятельности могут использоваться следующие:

1. В отсутствие предпринимательской деятельности у некоммерческой организации должны отсутствовать произведенные расходы, связанные с рассматриваемой деятельностью по размещению временно свободных остатков целевых средств на депозитных счетах в учреждениях банков и в ценных бумагах, вносящих доход, которые уменьшают доходы, получаемые от такой деятельности, в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Наличие расходов, направленных на получение дохода, является основным критерием отнесения деятельности к предпринимательской.

2. Некоммерческая организация должна представить документальное обоснование принимаемых решений о размещении временно свободных остатков целевых средств вносящих доход финансовых активов с точки зрения минимизации риска потери (обесценивания) соответствующих средств.

3. Некоммерческая организация должна представить обоснование целесообразности неполного использования целевых средств в том периоде, в котором они получены некоммерческой организацией, с размещением свободных остатков таких средств на депозитных счетах в учреждениях банков и в ценных бумагах с получением дохода по сравнению со стратегией полного использования средств в текущем периоде, в том числе обоснование того, что наличие временно свободных остатков целевых средств не приведет к сокращению масштабов деятельности некоммерческой организации (ее прекращению), а получение дохода позволит за счет накопления средств наиболее эффективно достигнуть уставных целей.

Что касается полученных процентов от временного размещения на депозитах в банках целевых средств, то следует учитывать, что средства целевого финансирования и целевых поступлений, не являющиеся средствами целевого капитала и доходами от его использования, предоставляются для непосредственного использования некоммерческой организацией и, в отличие от средств целевого капитала, специально не предназначены для извлечения доходов от размещения вносящих доход активов для получения дохода, используемого для финансирования уставной деятельности некоммерческой организации.

Таким образом, в случае получения дохода от временного размещения целевых средств, не относящихся к целевому капиталу, вносящие доход активы или на депозиты в банках

соответствующий доход учитывается при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При этом указанные доходы не могут быть уменьшены на произведенные расходы, если вышеуказанная деятельность по временному размещению средств не является предпринимательской деятельностью некоммерческой организации.

2.9. Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" Декларации

В разд. 1 содержится информация о суммах налога, подлежащих уплате в бюджет (возврату из бюджета), по данным налогоплательщика, и включает показатели сумм налога, начисленных к уплате (доплате, возврату) в бюджет, по данным налогоплательщика, с разбивкой по кодам бюджетной классификации и кодам ОКАТО, с учетом специфики исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Раздел 1 состоит из трех подразделов:

1.1 - для организаций, уплачивающих авансовые платежи и налог на прибыль;

1.2 - для организаций, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи;

1.3 - для организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде процентов, а также дивидендов.

Достоверность данных, указанных в этих подразделах, подтверждается подписями руководителя или уполномоченного представителя налогоплательщика (ранее раздел подписывался руководителем и главным бухгалтером организации).

Обратите внимание! Данные в подразделе 1.1 в части сумм бюджетов субъектов Российской Федерации указываются только в суммах, причитающихся на подразделения, за которые представляется Декларация.

Подраздел 1.2 разд. 1 заполняют налогоплательщики, имеющие обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей.

Напомним, что к ним относятся организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ, превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал.

По организации, имеющей в своем составе обособленные подразделения, в Декларации, представляемой в налоговый орган по месту учета самой организации, в подразделе 1.1 разд. 1 платежи в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет, а в подразделе 1.2 разд. 1 - в бюджет субъекта Российской Федерации указываются в суммах, относящихся к организации, без учета платежей входящих в нее обособленных подразделений.

Соответствующее разъяснение приведено в Письме Минфина России от 25.07.2006 N 03-03-04/1/611.

Организации, имеющие обособленные подразделения, суммы авансовых платежей и налога на прибыль к доплате или к уменьшению в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту нахождения этих обособленных подразделений (ответственных обособленных подразделений) и своему местонахождению указывают в Приложениях N 5 к листу 02 и данные строк 100 (к доплате) и 110 (к уменьшению) указанных Приложений отражают соответственно по строкам 070 и 080 подраздела 1.1 разд. 1.

В Декларации, представляемой в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения (ответственного обособленного подразделения), в подразделе 1.1 разд. 1 платежи в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет, а в подразделе 1.2 разд. 1 - в бюджет субъекта Российской Федерации указываются в суммах, относящихся к данному обособленному подразделению (группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации).

В подразделе 1.3 разд. 1 объединены четыре вида платежа, в связи с чем каждый вид кодируется цифрами "1", "2", "3" или "4" по строке 010.

Для налогового агента:

"1" - для организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации). Данные берутся из разд. А листа 03.

Если количество сроков выплаты дивидендов превышает число соответствующих строк подраздела 1.3 разд. 1 Декларации, то налоговый агент представляет необходимое количество страниц подраздела 1.3 разд. 1;

"2" - для организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных

управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г., удерживаемый налоговым агентом (источником выплаты доходов). Данные берутся из разд. Б листа 03.

В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с двух видов доходов, поименованных в разд. Б листа 03, в составе Декларации представляется соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

Для налогоплательщика:

"3" - для организаций, самостоятельно уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г. Используются виды доходов "1" и "2" по строке 002 листа 04.

Сумма показателей строк 040, 060, 080, 100, 120 должна соответствовать сумме показателей строк 080 листа 04 для видов платежей "1" и "2" по строке 002 (строка 040 + строка 060 + строка 080 + строка 100 + строка 120) = (строка 080 листа 04 с видом платежа "1" по строке 002 + строка 080 листа 04 с видом платежа "2" по строке 002);

"4" - для организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях). Используется вид дохода "4" по строке 002 листа 04.

В случае если организация имеет обязанность по уплате налога на прибыль с нескольких видов доходов, поименованных в листе 04, в составе Декларации представляется соответствующее количество страниц подраздела 1.3 разд. 1.

2.10. Особенности представления деклараций при реорганизации

В соответствии со ст. 50 НК РФ обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками).

Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

Согласно п. 5 ст. 84 НК РФ в случае реорганизации организации снятие ее с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В соответствии с п. 4 Правил ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.02.2004 N 110, снятие с учета организации при прекращении деятельности в результате реорганизации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения прекратившего деятельность юридического лица на основании сведений, содержащихся в соответствующей записи ЕГРЮЛ.

В соответствии с п. 7.3.3 Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков - российских организаций, утвержденных Приказом ФНС России от 27.09.2007 N MM-3-09/553@, датой снятия крупнейшего налогоплательщика с учета и исключения сведений из ЕГРН является дата внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности юридического лица в результате реорганизации в форме присоединения.

При этом после внесения в ЕГРЮЛ соответствующей записи налоговые обязательства в отношении реорганизованной организации - крупнейшего налогоплательщика в данном налоговом органе прекращаются.

Пунктом 3 ст. 55 НК РФ установлено, что, если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Согласно п. 3 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме. Следовательно, налоговые декларации реорганизованной организации за последний налоговый период, а также уточненные налоговые декларации за периоды до реорганизации организации должны быть представлены организацией-правопреемником в налоговый орган по месту своей постановки на учет, если указанные декларации не были представлены реорганизуемой организацией в налоговый орган до снятия ее с учета в установленном порядке.

Ведение карточек "РСБ" налоговыми органами осуществляется в соответствии с Рекомендациями по порядку ведения в налоговых органах базы данных "Расчеты с бюджетом", утвержденными Приказом ФНС России от 16.03.2007 N MM-3-10/138@ (ранее действовали Рекомендации, утвержденные Приказом ФНС России от 12.05.2005 N ШС-3-10/201@). Исходя из

указанных документов, при реорганизации юридического лица в форме присоединения к другому юридическому лицу, карточки реорганизованных организаций закрываются, а сальдо расчетов передается в налоговый орган по месту учета организации правопреемника для отражения в карточке "РСБ" организации правопреемника.

Такие разъяснения даны ФНС России в Письме от 09.11.2007 N 02-4-12/60.

2.11. Порядок представления уточненных деклараций по налогу на прибыль

Нередко в представленных декларациях организации обнаруживают ошибки, в связи с чем возникает необходимость уточнить налоговую базу. В результате итоговая сумма налога по декларации может подлежать как доплате, так и возврату из бюджета. Налог на прибыль не исключение. Проанализируем особенности подачи уточненных деклараций организациями, в состав которых не входят обособленные подразделения.

Общие правила представления уточненных налоговых деклараций изложены в ст. 81 "Внесение изменений в налоговую декларацию" части первой НК РФ, которая с 2007 г. действует в новой редакции (в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ).

2.11.1. Случаи, когда необходимо сдавать уточненную декларацию

Налогоплательщик должен подать в налоговый орган уточненную декларацию в том случае, если он обнаружит в ранее представленной декларации факты неотражения сведений, неполноту отражения сведений, ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Если же налогоплательщик самостоятельно выявил в сданной в налоговый орган декларации недостоверные сведения, а также ошибки, не приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате, то он имеет право внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить уточненную декларацию. В такой ситуации уточненная налоговая декларация, представленная после истечения срока, установленного Налоговым кодексом для подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Автором составлена таблица, в которой приведены случаи подачи уточненной налоговой декларации и предусмотренные НК РФ меры налоговой ответственности.

Таблица 9. Сроки подачи уточненных деклараций и соответствующие меры ответственности

Момент представления уточненной налоговой декларации в налоговый орган	Норма Налогового кодекса	Ответственность в соответствии с Налоговым кодексом
До истечения срока подачи налоговой декларации	Декларация считается представленной в день подачи уточненной декларации (п. 2 ст. 81)	Не предусмотрена
По истечении срока, установленного для подачи декларации	Уточненная налоговая декларация представлена, так как в ранее сданной декларации выявлены недостоверные сведения и ошибки, не приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате (п. 1 ст. 81)	Декларация не считается представленной с нарушением срока

По истечении срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога	Уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки (п. 3 ст. 81)	Налогоплательщик освобождается от ответственности (в иных случаях - не освобождается)
По истечении срока подачи налоговой декларации и по истечении срока уплаты налога	Уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период (п. 4 ст. 81)	Налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени (в иных случаях - не освобождается)
	Уточненная налоговая декларация представляется после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период (п. 4 ст. 81)	Налогоплательщик освобождается от ответственности, если по результатам проверки не были обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога

Уточненную налоговую декларацию налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту своего учета. Уточненная декларация сдается в налоговый орган по форме, действовавшей в тот налоговый период, за который вносятся изменения.

С 2007 г. специальные правила введены для налоговых агентов. Напомним, что таковыми признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Причем налоговые агенты в общем случае имеют те же права, что и налогоплательщики.

Если в расчете, представленном им в налоговый орган, налоговый агент выявит факт неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению, он обязан внести необходимые изменения и представить в налоговый орган уточненный расчет в порядке, аналогичном изложенному выше.

Уточненный расчет, представляемый налоговым агентом в налоговый орган, должен содержать данные только о тех налогоплательщиках, в отношении которых обнаружены факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога.

Нормы п. п. 3 и 4 ст. 81 НК РФ, предусматривающие освобождение от ответственности, применяются и в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов.

2.11.2. Представление уточненных деклараций по налогу на прибыль

Специальные положения по представлению уточненных деклараций по налогу на прибыль определены в Приказе Минфина России от 07.02.2006 N 24н "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения" (в ред. Приказа Минфина России от 09.01.2007 N 1н).

Так, на титульном листе Декларации в графе "Вид документа" налогоплательщик указывает цифру:

- 1 - для первичного документа;
- 3 - для корректирующего документа.

Таким образом, при представлении в налоговый орган уточненной Декларации в графе "Вид документа" указывается цифра 3 - корректирующий вид, а через дробь - номер корректировки Декларации (например, 3/1, 3/2, 3/3).

Уточненная декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в том налоговом периоде, за который вносятся изменения. При перерасчете налоговой базы и суммы налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому производится перерасчет налоговой базы и суммы налога.

Если период совершения ошибок (искажений) определить невозможно, перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый период, в котором выявлены ошибки (искажения).

Обратите внимание! Уточненная налоговая декларация представляется взамен ранее сданной. То есть в ней указывают не разницу показателей, а уточненные суммы показателей исходной (предыдущей) декларации. Каждая последующая уточненная декларация фактически отменяет предыдущую.

В случае выявления ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, затрагивающих разные отчетные (налоговые) периоды, налогоплательщик обязан представить уточненную налоговую декларацию за каждый отчетный (налоговый) период.

Внимание! Важная информация! Уточнению подлежат декларации за все отчетные периоды внутри налогового периода начиная с месяца (квартала), к которому относятся выявленные ошибки. Ведь с этим связана и корректировка сумм ежемесячных авансовых платежей по соответствующим срокам уплаты.

С 2007 г. на основании п. 10 ст. 89 НК РФ налоговые органы имеют право проводить повторные выездные проверки, если налогоплательщик представит уточненную декларацию на уменьшение (возврат) налога на прибыль.

Возможно ли в связи с этим применение штрафных санкций, если в результате повторной выездной проверки будут выявлены ошибки в представленной уточненной декларации на уменьшение (возврат) налога?

Минфин России в Письме от 07.11.2006 N 03-02-07/1-308 разъяснил, что штрафные санкции возможны, когда необнаружение факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа. В момент проведения первоначальной выездной проверки уточненной налоговой декларации еще не существовало, а значит, применять правила п. 10 ст. 89 НК РФ некорректно.

Налоговый агент, обнаружив в поданном в налоговый орган расчете факт неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению или завышению суммы налога на прибыль, подлежащего перечислению, обязан внести изменения и представить уточненный расчет. На титульном листе (листе 01) уточненного расчета производится отметка по реквизиту "По месту нахождения налогового агента".

Автор настоятельно рекомендует налогоплательщикам вместе с уточненной декларацией по налогу на прибыль направлять в налоговый орган сопроводительное письмо с кратким изложением причины подачи уточненной декларации и указанием отклонений в показателях по сравнению с предыдущей декларацией. Это позволит решить вопросы, возникающие у налогового органа на этапе камеральной проверки.

Обратите внимание! Нормы ст. ст. 250 и 265 НК РФ (об учете в составе внереализационных доходов (расходов) сумм доходов (расходов) прошлых лет, выявленных в текущем году) нужно применять с учетом положений части первой НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ при обнаружении в текущем налоговом (отчетном) периоде ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Поэтому ошибки в исчислении налоговой базы, относящиеся к прошлым налоговым периодам и выявленные в текущем налоговом (отчетном) периоде, приводят к необходимости перерасчета налоговой базы за предыдущие налоговые (отчетные) периоды и представления в налоговые органы уточненной декларации по налогу на прибыль организаций.

Если, к примеру, организация своевременно не учла расходы на оплату коммунальных услуг, например, по документам, датированным 2007 г., но фактически полученным в 2008 г. после сдачи Декларации за 2007 г., то она должна подать уточненную Декларацию по налогу на прибыль за 2007 г. и учесть в ней указанные расходы на оплату коммунальных услуг.

Эта уточненная декларация будет являться декларацией не "к доплате", а "к уменьшению", и организация может решить, что подача уточненной декларации в данном случае - право, а не обязанность. Но в этом случае вполне резонно возникнет вопрос об обоснованности признания в 2008 г. расходов по этим услугам, которые не относятся к данному налоговому периоду. Соответственно, налоговый орган при проверке может исключить указанную сумму из расходов 2008 г.

Аналогичная ситуация возникает, когда организация уточняет суммы налогов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (налог на имущество, земельный налог, единый социальный налог).

Если налогоплательщик в 2008 г. уточняет, например, сумму налога на имущество за 2007 г., эта корректировка влечет изменение величины налоговой базы по налогу на прибыль. В подобной ситуации с учетом положений ст. 54 НК РФ налогоплательщик должен представить в налоговый орган не только уточненную декларацию по налогу на имущество, но и уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2007 г.

* * *

Каков порядок представления уточненной декларации по налогу на прибыль реорганизованной организацией за налоговый период до реорганизации, если юридическое лицо реорганизуется путем присоединения к другому юридическому лицу?

Напомним, что в ст. 57 ГК РФ предусмотрено пять форм реорганизации: слияние, присоединение, выделение, разделение и преобразование.

Присоединение - форма реорганизации, когда одно или несколько юридических лиц присоединяются к другому. При присоединении прекращает существование присоединяемое юридическое лицо (или несколько лиц), а лицо, к которому присоединяются, в дополнение к своим правам и обязанностям приобретает права и обязанности присоединяемого лица (лиц). На основании ст. 58 ГК РФ правопреемство при присоединении происходит посредством составления передаточного акта.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Таким образом, при присоединении права и обязанности присоединяемой организации переходят к другой организации в день, когда вносится запись в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности присоединенной организации.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 23 НК РФ).

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Если организация была реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период от начала этого года до дня завершения реорганизации. Допустим, организация, созданная после начала календарного года, реорганизована до конца этого же года. Тогда налоговый период для нее - период со дня создания до дня реорганизации.

Итак, последней представляемой в налоговый орган декларацией по налогу на прибыль для реорганизованной организации, присоединяемой к другому юридическому лицу, является декларация, составленная нарастающим итогом за период с начала года по день завершения реорганизации.

В ст. 50 НК РФ указано, что обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном этой статьей. Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, знал ли правопреемник (правопреемники) до завершения реорганизации о фактах и (или) обстоятельствах неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей.

Предположим, правопреемник выявит в декларации по налогу на прибыль, представленной присоединенной организацией, факты неотражения или неполноты отражения сведений либо ошибки, приводящие к занижению (завышению) суммы налога, подлежащей уплате. Учитывая нормы ст. ст. 54 и 81 НК РФ, правопреемник обязан (вправе) внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию присоединенной организации за указанный период и произвести перерасчет налоговых обязательств в периоде совершения ошибки, представив уточненную декларацию по этой организации в налоговый орган по месту ее учета до момента реорганизации.

От чьего имени и в какой налоговый орган организация-правопреемник должна представить уточненные налоговые декларации?

Минфин России в Письме от 15.03.2007 N 03-02-07/1-128 разъяснил, что правопреемник представляет уточненные налоговые декларации от своего имени в налоговый орган по месту своего учета.

2.11.3. Уточненные декларации за периоды, не подлежащие налоговой проверке

На основании п. 4 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком по установленной форме (установленному формату). Кроме того, он обязан проставить по просьбе налогоплательщика на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику квитанцию о приеме в электронном виде - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

Следует принять во внимание Письмо ФНС России от 12.12.2006 N ЧД-6-25/1192@ "О порядке приема уточненной налоговой декларации (расчета)", которое было выпущено в связи с поступающими запросами о порядке приема уточненных деклараций (расчетов) за периоды, по которым истек срок исковой давности.

Право налогоплательщиков представлять в налоговые органы уточненные декларации (расчеты) не ограничено сроком. В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговой проверкой могут быть охвачены три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Поэтому проведение контрольных мероприятий с истребованием документов в отношении поданной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за периоды, по которым истек срок исковой давности, не представляется возможным.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату в порядке, установленном в ст. 78 НК РФ. При этом срок подачи заявления о зачете суммы излишне уплаченного налога ограничен. Его можно подать в течение трех лет со дня уплаты налога.

Допустим, налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию (расчет) к уменьшению за период, который в соответствии со ст. 87 НК РФ не может быть охвачен налоговой проверкой. Кроме того, налогоплательщик подает в налоговый орган заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ. В этом случае возможно возникновение коллизии норм ст. ст. 78 и 87 НК РФ в части применения установленных в них сроков. С одной стороны, нельзя провести полноценные контрольные мероприятия в отношении поданной налогоплательщиком уточненной декларации (расчета), с другой - срок подачи заявления о зачете излишне уплаченной суммы налога может еще не истечь.

В такой ситуации, по разъяснению ФНС России, налоговый орган обязан принять уточненную декларацию (расчет), а поданное налогоплательщиком заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога может быть рассмотрено с учетом самостоятельно представленных налогоплательщиком подтверждающих документов с последующим вынесением решения в соответствии со ст. ст. 78 и 87 НК РФ.

Не позднее рабочего дня, следующего за датой принятия, указанную уточненную декларацию (расчет) необходимо зарегистрировать. Это предусмотрено п. 2.5.1 Регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций (расчетов), иных документов, служащих для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом МНС России от 04.02.2004 N БГ-3-06/76 <*>.

<*> Приказом ФНС России от 06.05.2008 N ММ-3-6/202@ утвержден новый Регламент ввода налоговых деклараций (расчетов) и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, представленных на бумажном носителе, п. 2 которого определено, что Приказ МНС России от 04.02.2004 N БГ-3-06/76 действует в части, не противоречащей этому Приказу.

В программном комплексе "Система ЭОД - местный уровень" существует возможность регистрации налоговых деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, без создания строк начислений налога (сбора) в карточке расчета с бюджетом. Данная функция реализована в режиме "Регистрация входящих документов/Входящие документы" через подрежим "Регистрация нового документа". Таким образом, уточненную налоговую декларацию (расчет) за отчетный период, по которому

истек срок исковой давности, полученную в текущем году и последующие годы, инспектор обязан зарегистрировать. Если налоговый орган примет решение об отказе в зачете суммы излишне уплаченного налога, данная налоговая декларация (расчет) будет только зарегистрирована. В противном случае инспектору необходимо:

- аннулировать регистрацию данной уточненной налоговой декларации (расчета) и обосновать аннулирование;

- вновь зарегистрировать принятую уточненную декларацию (расчет) через режим "Документы с начислениями, отсрочками, рассрочками и зачетами" с одновременным созданием строк начислений налога (сбора) в карточке расчета с бюджетом.

При представлении в 2008 г. уточненной декларации по налогу на прибыль "к уменьшению" за 2004 г. и более ранние периоды суммы уменьшения в карточке "Расчеты с бюджетом" не проводятся. На суммы "к доплате" указанное правило не распространяется, поскольку ограничений подобного рода часть первая Налогового кодекса не содержит.

Часть 3. ПЛАНИРУЕМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ С 2009 ГОДА И В СРЕДНЕСРОЧНОЙ ПЕРСПЕКТИВЕ

При подготовке этого издания книги мы решили поступить немного нестандартно и познакомить вас, уважаемые читатели, не только с теми изменениями по налогу на прибыль, которые уже приняты на момент сдачи книги в печать, но и с теми, которые еще только планируются к принятию. Отрадно, что это открытый процесс и любой желающий может найти как тексты законопроектов, так и информацию о результатах их обсуждения в общедоступных средствах массовой информации, включая электронные СМИ в сети Интернет.

Конечно, окончательный вариант законопроектов, которые будут приняты Государственной Думой, одобрены Советом Федерации и подписаны Президентом Российской Федерации, может отличаться от тех проектов, которые пока только подготовлены Минфином России и еще не внесены в Правительство РФ и о которых речь пойдет ниже. Однако очевидно, что глобально изменения будут идти по уже озвученным направлениям.

Председатель Правительства РФ В.В. Путин, выступая в Государственной Думе 8 мая 2008 г., озвучил действия Правительства РФ по изменению налогового законодательства. Приведем выдержку из его выступления в части, относящейся к изменениям налогового законодательства применительно к налогу на прибыль.

"...Во-первых, мы должны пойти на максимально возможное освобождение от налоговой нагрузки расходов граждан и организаций на образование, здравоохранение, пенсионное обеспечение, оплату процентов по ипотечным кредитам.

Во-вторых, все организации, оказывающие социально значимые услуги (и государственные, и муниципальные, и частные), должны быть поставлены в равные налоговые условия при переходе на новые механизмы финансирования. Это будет важным шагом к развитию конкурентной среды и привлечению частных инвестиций. Прежде всего, как я уже обозначил, - в такие сферы, как здравоохранение, образование, культура.

В-третьих, для обновления производств нам понадобится либерализация амортизационной политики. Поэтому уже со следующего года должны быть внедрены дополнительные механизмы ускоренной амортизации отдельных категорий основных средств. И, прежде всего, - технологического оборудования".

Кроме того, по мнению В.В. Путина, следует предпринять следующие меры по развитию национального финансового рынка и банковской системы:

"Первое - надо оптимизировать существующую инфраструктуру и упорядочить систему государственного регулирования финансового рынка. В настоящее время одни и те же операции различных участников финансового рынка регулируются по-разному, что создает неравные конкурентные условия. Нужно также поддержать консолидацию финансовых институтов и внедрение современных систем расчетов.

Второе направление - это совершенствование законодательства в финансовой сфере. В том числе - формирование норм права, регулирующих сделки с производными финансовыми инструментами. Знаете, что такое фьючерсы, опционы, форварды, кредитные ноты? Как это ни странно, до сих пор участники рынка вынуждены пользоваться иностранными нормами права, международными, в том числе английского права.

Третье - надо создавать по-настоящему массовый класс инвесторов. Люди, даже со скромными накоплениями, должны получить возможность приумножать их, вкладывая в различные отрасли национальной экономики. Для этого, в частности, нужно стимулировать появление крупных публичных компаний, успешное размещение их акций на внутреннем рынке. И наконец, четвертое - на рынке ценных бумаг надо сформировать комфортный налоговый режим".

Председатель Правительства РФ также отметил, что все законодательные инициативы в сфере налогообложения будут внесены Правительством в ходе весенней и осенней сессий Государственной Думы в 2008 г.

Поэтому нам остается только следить за изменениями, и, по всей видимости, 2-я половина 2008 г. будет "богата" на пакет поправок в Налоговый кодекс РФ. Первый федеральный закон из тех инициатив, о которых упоминалось, уже принят. О нем мы расскажем ниже.

3.1. Изменения в главу 25 НК РФ, вносимые с 2009 года

В целях стимулирования формирования пенсионных накоплений и повышения уровня пенсионного обеспечения граждан в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" Федеральным законом от 30.04.2008 N 56-ФЗ (опубликован в "Российской газете" 06.05.2008) определен порядок добровольного вступления в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в целях уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, установлен порядок и условия уплаты дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии, взносов работодателя, а также предоставления государственной поддержки формирования пенсионных накоплений.

Подробно описывать изменения, внесенные данным Федеральным законом, мы не будем. Отметим лишь, что застрахованное лицо (гражданин) может изъявить желание уплачивать дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии путем их перечисления через работодателя.

Для этого оно указывает в подаваемом работодателю заявлении об уплате указанных взносов размер ежемесячно уплачиваемого дополнительного страхового взноса на накопительную часть трудовой пенсии, определенный в твердой сумме или в процентах от базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (размер взноса определяется самостоятельно). Размер уплачиваемого застрахованным лицом дополнительного страхового взноса на накопительную часть трудовой пенсии может быть изменен застрахованным лицом на основании его заявления.

Практический интерес представляет другой закон - Федеральный закон от 30.04.2008 N 55-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений" (опубликован в "Российской газете" 06.05.2008), который в части налогообложения (ст. 3 этого Закона) вступает в силу с 1 января 2009 г.

В соответствии с п. 4 ст. 3 Закона N 55-ФЗ в п. 16 ч. 2 ст. 255 НК РФ вносятся следующие изменения:

а) абз. 1 после слов "по договорам обязательного страхования," дополняется словами "суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений";";

б) абз. 7 после слов "Совокупная сумма" дополнить словами "взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", и".

В целом кодифицированный текст абз. 1 и 7 п. 16 ст. 255 НК РФ с 1 января 2009 г. будет выглядеть следующим образом:

"16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.

...

Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения

работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда".

Таким образом, с 2009 г. в целях налогообложения прибыли в состав расходов на оплату труда будут включаться суммы дополнительных взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", в пределах 12% суммы расходов на оплату труда.

3.2. Планируемые изменения в главу 25 НК РФ (законопроекты)

В данном разделе будут рассмотрены два законопроекта, которые размещены на официальном сайте Минфина России <*>.

<*> www.minfin.ru.

Без преувеличения оба законопроекта являются "революционными". Чтобы быть близко к оригиналу, автор приводит пояснительные записки к указанным законопроектам, из которых можно легко уловить суть вносимых изменений. С текстом собственно законопроектов вы можете ознакомиться непосредственно на сайте Минфина России.

В настоящее время для организаций, входящих в единую группу или холдинг с высокой степенью участия, невозможно консолидировать налоговые обязательства по налогу на прибыль, хотя фактически управление финансовыми потоками организаций - участников холдингов из единого центра означает наличие единой налоговой базы для всех участников. Препятствия для формальной консолидации обязательств по налогу на прибыль для участников холдинга создают стимулы для применения различных косвенных инструментов управления налоговыми обязательствами, например, путем использования трансфертных цен по сделкам между организациями-участниками с целью перераспределения финансовых ресурсов.

Для исправления этого недостатка налогового законодательства предлагается внедрить в Российской Федерации широко используемый в зарубежных странах институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль. При применении этого механизма появляется возможность суммировать в целях налогообложения финансовый результат различных налогоплательщиков, входящих в состав группы.

При этом суммы налога на прибыль такого консолидированного налогоплательщика будут распределяться между бюджетами субъектов Российской Федерации так же, как в настоящее время распределяется налог, исчисленный в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами. То есть пропорционально средней арифметической доле компании в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы.

Предполагаемый срок вступления в силу вышеназванных поправок - 2009 - 2010 гг. одновременно с вступлением в силу новых норм, регулирующих трансфертное ценообразование в налоговых целях.

3.2.1. Законопроект "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" <*>

<*> Текст законопроекта по состоянию на 18.04.2008 вы можете посмотреть на официальном сайте Минфина России по следующей ссылке: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/use_regulation/.

Проектом федерального закона предусмотрено внесение ряда изменений в Налоговый кодекс РФ, направленных на введение в Российской Федерации института консолидации налогоплательщиков с целью объединения налоговой базы по налогу на прибыль для взаимозависимых организаций <*>.

<*> Как отмечается на сайте Минфина России, законопроект, разработанный с участием Минэкономразвития России, Минпромэнерго России и Минюста России в соответствии с поручением Правительства Российской Федерации, в настоящее время согласовывается с заинтересованными федеральными органами государственной власти. Указанный законопроект предварительно направлен в Правительство Российской Федерации 18 апреля 2008 г.

При определенных условиях, к которым, прежде всего, следует отнести высокую долю участия одной организации в другой организации, что подразумевает высокую степень контроля со стороны управляющей компании (основного общества) за деятельностью дочерних обществ, а также ограничения взаимозависимые организации можно рассматривать как единое предприятие (единую хозяйственную единицу), что позволяет, в частности, предусмотреть в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах положения, предоставляющие возможность таким организациям создавать консолидированную группу налогоплательщиков и в соответствии с особым порядком исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций, представлять налоговые декларации в налоговый орган. Введение в действие института консолидации налогоплательщиков предлагается осуществлять одновременно с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на совершенствование системы противодействия трансфертному ценообразованию.

Установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль для консолидированных групп налогоплательщиков позволит создать ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для государства.

Во-первых, использование консолидированной отчетности по налогу на прибыль и уплата этого налога в целом исходя из финансового результата по консолидированной группе налогоплательщиков снижают стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками такой группы налогоплательщиков с целью минимизации сумм указанного налога. Соответственно, снижаются и негативные эффекты, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями.

Во-вторых, создаются условия для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам консолидированной группы налогоплательщиков, путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган соответствующей налоговой декларации на одно лицо - ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Это приведет к снижению издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах.

В-третьих, объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций создает для взаимозависимых организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков преференции, которые выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций.

Законопроект содержит следующие основные положения.

Понятие консолидированной группы налогоплательщиков.

В законопроекте предусмотрено определение консолидированной группы налогоплательщиков, которой признается добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Предлагаемое определение отражает два основных условия создания консолидированной группы налогоплательщиков:

добровольный характер участия в группе;

формирование группы на основе договора и на условиях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Ограничения на участие в консолидированной группе налогоплательщиков.

Поскольку консолидированная группа налогоплательщиков является новым для налоговых органов объектом администрирования, на первом этапе предлагается ограничить круг организаций, которые могут входить в состав этой группы.

Право на создание консолидированной группы предполагается предоставить российским организациям - плательщикам налога на прибыль организаций. Консолидированная группа налогоплательщиков может быть образована основным обществом и одним или несколькими его дочерними обществами, если доля непосредственного и (или) косвенного участия основного общества в каждом из этих дочерних обществ составляет не менее 90%.

Консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана, если на дату подписания договора о создании такой группы для всех в совокупности ее участников выполняются все следующие условия:

1) суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов за предшествующий календарный год составляет свыше __ миллиардов рублей <*>;

2) суммарный объем выручки от продажи за предшествующий календарный год составляет свыше __ миллиардов рублей;

3) сумма активов по данным бухгалтерской отчетности на 1-е число календарного года, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет свыше __ миллиардов рублей.

<*> Количественные критерии для создания консолидированной группы налогоплательщиков подлежат уточнению после проведения дополнительных расчетов и оценок.

Законопроект предусматривает также ряд ограничений для включения в одну консолидированную группу налогоплательщиков организаций, осуществляющих деятельность в различных отраслях экономики и, как следствие, по-разному исчисляющих налоговую базу по налогу на прибыль. В одной консолидированной группе налогоплательщиков не могут объединяться организации финансового и нефинансового сектора, а также организации финансового сектора, относящиеся к различным категориям (кредитные, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды и профессиональные участники рынка ценных бумаг). Также с целью снижения рисков уклонения от уплаты налога на прибыль в состав консолидированной группы налогоплательщиков предлагается не включать организации, использующие налоговые льготы в качестве резидентов особых экономических зон, организации, применяющие специальные режимы налогообложения, и организации, имеющие обособленные подразделения за пределами территории Российской Федерации.

Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков.

Предлагаемый законопроект предусматривает обязательные условия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, порядок его регистрации, а также основания для отказа в его регистрации.

К числу обязательных условий договора отнесены:

- 1) наличие перечня организаций - участников группы;
- 2) указание наименования организации, ответственной за исполнение обязанностей группы (ответственного участника группы);
- 3) определение срока, на который создается группа (если она создается на определенный срок), либо указание на отсутствие определенного срока, на который создается группа;
- 4) определение порядка и сроков исполнения обязанностей ответственного участника и иных участников группы.

Законопроектом предусмотрена регистрация договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в налоговом органе по месту учета ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Отказ в регистрации такого договора допускается исключительно по формальным основаниям (в частности, в случае непредставления или нарушения порядка представления в налоговый орган полного перечня документов для регистрации договора).

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков определяется договором о создании такой группы.

Законопроектом предусмотрены обязанности ответственного участника по ведению сводного учета доходов (расходов) консолидированной группы налогоплательщиков, определению налоговой базы и исчислению сумм налога на прибыль, подлежащих уплате каждым участником группы. Ответственный участник получает право представлять интересы других участников консолидированной группы налогоплательщиков при исполнении обязанностей по налогу на прибыль в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Прочие участники консолидированной группы налогоплательщиков несут обязанности, связанные со своевременным информированием ответственного участника о своих налоговых декларациях по налогу на прибыль и представлением ответственному участнику документов, необходимых для исчисления и уплаты налога на прибыль.

Условия изменения состава консолидированной группы налогоплательщиков.

В законопроекте предусмотрен порядок внесения изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, в том числе связанных с изменением состава ее участников, а также сроков ее функционирования, если таковые установлены. Данные изменения не повлекут прекращения деятельности группы. Как и сам договор, они подлежат регистрации в налоговом органе, которым зарегистрирован договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

В случае выхода организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков законопроектом предусмотрено возложение на нее ряда дополнительных обязанностей, к числу которых относятся:

- 1) восстановление налогового учета операций с участниками этой группы с начала налогового периода по налогу на прибыль, в котором указанная организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков;
- 2) исчисление и уплата налога на прибыль исходя из фактически полученной прибыли применительно к отчетному периоду, в котором организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков;

3) представление налоговой декларации в налоговый орган по месту учета по окончании налогового периода, в котором организация вышла из состава консолидированной группы налогоплательщиков.

Условия ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков.

В законопроекте определяются условия и порядок ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков. Ее деятельность может прекращаться в следующих случаях:

- истечение срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, если в налоговый орган не представлено в установленном порядке заявление о продлении срока действия этого договора;

- принятие участниками консолидированной группы налогоплательщиков решения о досрочном прекращении действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

Если решение о прекращении деятельности консолидированной группы налогоплательщиков принято ее участниками самостоятельно, она прекращает свое существование, начиная с налогового периода, следующего за периодом, в котором принято решение о прекращении ее деятельности.

Налоговый контроль за деятельностью консолидированной группы налогоплательщиков.

Предполагается объединить мероприятия налогового контроля, проводимые в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Поскольку законопроектом предусмотрено, что для участников этой группы действует особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, а также представления налоговой декларации в налоговый орган, при проведении самостоятельных налоговых проверок в отношении каждого из участников отдельно, а затем по группе в целом возникали бы риски повторных выездных налоговых проверок.

В целях исключения рисков проведения повторных выездных налоговых проверок и обеспечения комплексного анализа налоговой базы в ходе проверки законопроектом предусмотрено внесение поправки в ст. 89 НК РФ. Согласно этой поправке выездная налоговая проверка по вопросам своевременности и правильности исчисления и уплаты налога на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков должна проводиться в отношении всех участников этой группы одновременно.

Ответственность участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Законопроектом предусмотрено, что участники консолидированной группы налогоплательщиков солидарно несут субсидиарную ответственность по исполнению обязанностей по уплате налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафов в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения таких обязанностей ответственным участником группы.

Кроме того, предлагается определить особенности применения налоговыми органами мер, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате налога на прибыль, учитывая особый статус ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. При этом предполагается, что в случае принятия налоговым органом решения о взыскании налога на прибыль, соответствующих пеней, штрафа решение налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке должно приниматься в первую очередь именно в отношении счетов ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Взыскание недоимки, пеней и штрафа должно обращаться также в первую очередь на денежные средства на счетах в банках ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. В случае недостаточности денежных средств на счетах в банках ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков допускается обращение взыскания недоимки, пеней и штрафа на денежные средства на счетах в банках и иное имущество прочих участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Отчетность консолидированной группы налогоплательщиков.

В связи с особым порядком исчисления и уплаты налога на прибыль консолидированной группой налогоплательщиков законопроектом предусмотрено возложение на ответственного участника этой группы обязанности по представлению в налоговый орган, зарегистрировавший договор о создании этой группы, налоговой декларации, в которой указывается консолидированная расчетная база по налогу, исчисленная в установленном особом порядке, а также налоговая база по налогу на прибыль каждого из участников группы.

Вместе с тем предполагается, что каждый участник консолидированной группы налогоплательщиков должен представлять в налоговый орган в соответствии со ст. 289 НК РФ свою налоговую декларацию с указанием налоговой базы и соответствующей суммы налога на прибыль. Одновременно с налоговой декларацией участник консолидированной группы должен представлять в налоговый орган расчет его налоговой базы (доли консолидированной расчетной базы группы), направленный ему ответственным участником этой группы.

Налоговая декларация, отражающая консолидированную расчетную базу группы, составляется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков путем построчного суммирования данных налоговых деклараций по налогу на прибыль всех участников консолидированной группы с учетом данных регистров налогового учета участников данной группы. При этом организации - участники консолидированной группы налогоплательщиков обязаны представлять ответственному участнику группы свои налоговые декларации по налогу на прибыль, данные регистров налогового учета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налога (авансовых платежей), составления налоговой декларации, отражающей консолидированную расчетную базу консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций.

При ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков предполагается представление в налоговый орган ответственным участником этой группы по итогам налогового периода, в котором произошла ликвидация группы, налоговой декларации, содержащей сведения о прибылях и убытках от операций, в том числе совершенных между участниками консолидированной группы, что позволит налоговому органу провести сверку расчетов по организациям - участникам консолидированной группы с целью избежания выпадения доходов из-под налогообложения при изменении порядка определения налоговой базы организациями, входившими в состав консолидированной группы налогоплательщиков.

После ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков (после выхода организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков) с того налогового периода, с начала которого консолидированная группа налогоплательщиков считается ликвидированной (организация признается вышедшей из состава консолидированной группы), организации - бывшие участники этой группы представляют декларации по налогу на прибыль в порядке, установленном для налогоплательщиков, не являющихся участниками консолидированных групп налогоплательщиков.

Порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков.

Законопроект не предусматривает новую категорию налогоплательщиков в лице консолидированной группы налогоплательщиков с передачей основных прав и обязанностей участников этой группы, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль, а также представлением декларации по налогу в налоговый орган. Вместо этого предлагается установить особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, при котором ответственный участник консолидированной группы должен определять консолидированную расчетную базу и соответствующую сумму налога на прибыль, причитающуюся к уплате.

Предлагается определение налоговой базы для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков посредством суммирования прибыли и убытка всех участников указанной группы в соответствии с установленными правилами. При этом каждый участник консолидированной группы налогоплательщиков должен исчислять его налоговую базу по налогу на прибыль в общеустановленном порядке. Исчисленная таким образом каждым участником консолидированной группы налогоплательщиков налоговая база корректируется соответствующим участником группы согласно специально установленным правилам.

По результатам определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций и ее корректировки каждый участник консолидированной группы налогоплательщиков должен составить расчет скорректированной налоговой базы этого участника группы и представить его ответственному участнику консолидированной группы в срок, установленный договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

На ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков предлагается возложить обязанность по определению консолидированной расчетной базы этой группы путем сложения показателей расчетов скорректированной налоговой базы всех участников консолидированной группы налогоплательщиков с учетом установленных правил.

Для обеспечения справедливого распределения налоговых доходов от налога на прибыль организаций, поступающих от консолидированных групп налогоплательщиков, между бюджетами субъектов Российской Федерации законопроектом предусмотрено, что налоговая база каждого участника консолидированной группы определяется ответственным участником этой группы в порядке, аналогичном расчету налога для организаций, имеющих обособленные подразделения на территории нескольких субъектов Российской Федерации. Для каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков налоговая база определяется исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного участника консолидированной группы соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества по консолидированной группе налогоплательщиков в целом.

Уплата налога на прибыль организаций в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации должна осуществляться в порядке, установленном договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков, каждым участником этой группы в соответствии с его налоговой базой либо ответственным участником такой группы за всех ее участников.

Консолидация распространяется на определение только той налоговой базы по налогу на прибыль организаций, к которой применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 284 НК РФ (в размере 24%).

Налоговый учет для консолидированных групп налогоплательщиков.

Несмотря на то что с формальной точки зрения консолидированная группа налогоплательщиков не образует новую категорию налогоплательщика со своей собственной налоговой базой, для целей определения консолидированной расчетной базы и налоговой базы каждого участника группы в консолидированном налоговом учете консолидированная группа налогоплательщиков рассматривается как единая организация, что объясняет следующие особенности определения консолидированной расчетной базы.

Во-первых, при определении налоговой базы консолидированной группы налогоплательщиков не учитывается финансовый результат (прибыль или убыток) от проведения хозяйственных операций между организациями - участниками консолидированной группы.

Механическое исключение из единой налоговой декларации по налогу на прибыль финансового результата операций между организациями - участниками консолидированной группы не позволяет обеспечить полное исключение при определении налоговой базы консолидированной группы результатов соответствующих операций. Поэтому законопроектом предусмотрены положения, направленные на обеспечение преемственности данных налогового учета при совершении операций между участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Так, например, законопроектом предусмотрено, что при передаче актива (обязательства) между участниками консолидированной группы налогоплательщиков оценка актива (обязательства) в налоговом учете участников консолидированной группы остается неизменной, т.е. отражает оценку объекта по данным налогового учета передающей стороны. В частности, при передаче (реализации) между участниками консолидированной группы объектов амортизируемого имущества их первоначальная стоимость, методы и порядок расчета сумм амортизации по указанным объектам не изменяются, а положения Налогового кодекса РФ, предусматривающие возможность начисления амортизационной премии по приобретенным объектам основных средств, не применяются.

Предусматривается также, что при осуществлении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов основных средств одним участником консолидированной группы в пользу другого участника данной группы первоначальная стоимость объектов основных средств, в отношении которых осуществлялись указанные работы, не изменяется, а амортизационная премия не применяется.

Во-вторых, организации - участники консолидированной группы налогоплательщиков не формируют следующих резервов по операциям с другими участниками данной группы:

резервы по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);

резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ);

резервы на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности, включая задолженность по межбанковским кредитам и депозитам, формируемые банками (ст. 292 НК РФ).

Организации - участники консолидированной группы налогоплательщиков с начала налогового периода, в котором они вошли в состав этой группы, восстанавливают указанные резервы в части операций (задолженности, реализации товаров, работ) с другими участниками данной группы. Соответствующие суммы включаются в состав внереализационных доходов налогового периода, предшествующего налоговому периоду, в котором указанная организация стала участником консолидированной группы налогоплательщиков.

Ведение налогового учета по организациям консолидированной группы налогоплательщиков в целях определения консолидированной расчетной базы предполагается ответственным участником этой группы на основе данных регистров налогового учета участников группы. При этом в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов участников консолидированной группы предлагается применение единой учетной политики для целей налогообложения, которая обеспечивает единообразие учета аналогичных объектов на счетах налогового учета организаций - участников консолидированной группы и, соответственно, правильную их консолидацию.

Ограничения при определении налоговой базы консолидированных групп налогоплательщиков.

Для предотвращения злоупотреблений, выражающихся в оптимизации налоговых обязательств организаций - участников консолидированных групп налогоплательщиков, при

вхождении организаций в состав консолидированных групп налогоплательщиков, а также при функционировании таких групп законопроектом предусмотрен ряд ограничений на принятие убытков организаций - участников консолидированных групп налогоплательщиков для целей налогообложения.

Во-первых, не допускается суммирование убытков участников консолидированной группы налогоплательщиков (включая убытки, полученные от использования обслуживающих производств и хозяйств, в соответствии со ст. 275.1 НК РФ), полученных ими до участия в этой группе, с прибылью других участников данной группы. При этом перенос на будущее таких убытков может быть возобновлен после выхода организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков.

Во-вторых, не допускается суммирование убытков, полученных участниками консолидированной группы при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, если не выполняются определенные условия, регламентирующие отражение подобной деятельности в налоговом учете. Это ограничение обусловлено тем, что такие убытки в значительной степени являются следствием выплаты организацией своим сотрудникам вознаграждения в натуральной форме.

В-третьих, предусмотрено ограничение на перенос на будущее убытков, полученных организациями - участниками консолидированной группы в результате совершения операций с другими участниками этой группы в течение налоговых периодов, предшествующих налоговому периоду, в котором произошла ликвидация такой группы (выход организации из консолидированной группы налогоплательщиков). Это обусловлено тем, что в налоговых периодах, предшествующих ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков (выходу организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков), при определении обязательств по налогу на прибыль не учитывались результаты операций между организациями - участниками консолидированной группы. Соответственно, переданные между участниками активы и обязательства принимались по данным налогового учета передающей стороны. Разрешение переноса на будущее соответствующих убытков потребовало бы механизмов корректировки налоговой базы за налоговые периоды, предшествующие ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков (выходу организации из состава консолидированной группы налогоплательщиков).

3.2.2. Законопроект "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"<*>

-----<*> Текст законопроекта по состоянию на 22.11.2007 вы можете посмотреть на официальном сайте Минфина России по следующей ссылке: http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/use_regulation/government_docs/.

Законопроектом предусмотрено внесение изменений в Налоговый кодекс РФ, направленных на совершенствование правового регулирования общественных отношений в сфере налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов с учетом общемировых тенденций правового регулирования.

В России, как и в других странах, получила широкое распространение практика минимизации налогов с организаций путем манипулирования ценами сделок при осуществлении операций между связанными или контролируруемыми лицами. Среди способов минимизации налогов можно выделить регистрацию одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование "фирм-однодневок", а также убытков по данным налогового учета. В основе минимизации налогов лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая была бы применена независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля либо иными отношениями, позволяющими оказывать влияние на экономические результаты и (или) условия и результаты сделок.

Обеспечение противодействия использованию трансфертных цен взаимозависимыми организациями в целях минимизации налогов является для России актуальной проблемой.

В связи с этим основной целью законопроекта является упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и

совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам для целей налогообложения.

Действие законопроекта распространяется на организации и физических лиц, которые совершают контролируемые сделки, предусмотренные законопроектом, а также на налоговые и таможенные органы.

Принимая во внимание самостоятельность, значимость и объемность предмета правового регулирования, законопроектом предусматривается признать утратившими силу ст. ст. 20 и 40 НК РФ и одновременно дополнить часть первую НК РФ разд. V.1, регулирующим соответствующие правоотношения и определяющим для целей налогообложения общие положения о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках, а также о признании соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, регулируемым или рыночным ценам.

В состав названного раздела предполагается включение шести глав, направленных на регулирование характерных для них вопросов, которыми для целей налогообложения определяются:

- взаимозависимые лица, а также порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации;
- общие положения о ценах и об информации, используемой при определении соответствия цены контролируемой сделки регулируемым или рыночным ценам;
- методы, используемые при определении соответствия цены контролируемой сделки рыночным ценам;
- перечень контролируемых сделок, порядок обоснования примененных в них цен, а также порядок декларирования в налоговые органы о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;
- порядок взимания налогов исходя из оценки результатов контролируемых сделок на основе регулируемых или рыночных цен;
- общие положения о заключаемых между налогоплательщиками и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, соглашениях о ценообразовании.

Законопроектом предусматривается сохранить основной принцип о признании взаимозависимыми лицами для целей налогообложения лиц, одно из которых самостоятельно, совместно с другими лицами или через других лиц может оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых другим лицом, и (или) экономические результаты его деятельности (или деятельности представляемых им лиц) в силу участия в капитале этого лица, заключенного между ними соглашения либо иной возможности влиять на решения, принимаемые другим лицом. Вместе с тем предлагается сохранить две группы оснований для признания лиц взаимозависимыми: по закону и по решению суда.

На основании закона предлагается признавать взаимозависимыми следующие лица:

- лица, когда одна организация (одна организация совместно с ее взаимозависимыми лицами) непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации либо физическое лицо (физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами) непосредственно и (или) косвенно участвует в организации и доля такого участия составляет более 20%;
- организации, когда одно и то же лицо (одно и то же лицо совместно с его взаимозависимыми лицами) непосредственно и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 20%;
- основное общество (товарищество) и дочерние общества;
- организация и член ее совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член ее коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- лица, когда доля непосредственного участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;
- работник и работодатель;
- лица, которые состоят в родстве или свойстве, усыновитель и усыновленный, опекун (попечитель) и подопечный.

Кроме того, предлагается сохранить право суда признавать лица взаимозависимыми для целей налогообложения по иным основаниям с учетом вышеуказанного основного принципа.

При этом, не предусматривая установления исчерпывающего перечня лиц, которые могут быть признаны взаимозависимыми по решению суда, в тексте НК РФ предполагается определить соответствующие ориентиры.

Так, например, с учетом исследования специфики отношений и фактических обстоятельств судом могут быть признаны взаимозависимыми лицами для целей налогообложения:

- лица, входящие в одну и ту же группу лиц, признаваемую в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации;

- участники простого товарищества, а также участники простых товариществ, когда одно и то же лицо является участником этих простых товариществ;
- учредитель доверительного управления и доверительный управляющий и (или) выгодоприобретатель по договору доверительного управления имуществом;
- доверительный управляющий по одному договору доверительного управления имуществом и выгодоприобретатель по другому договору доверительного управления имуществом, если учредителем доверительного управления по обоим договорам доверительного управления имуществом является одно и то же лицо;
- доверительный управляющий и организация, когда учредитель соответствующего доверительного управления имуществом непосредственно или косвенно участвует в организации.

Законопроектом предусматривается установить порядок определения доли непосредственного и (или) косвенного участия одной организации в другой организации и физического лица в организации.

Кроме того, законопроектом предусматривается внесение в НК РФ следующих изменений:

1) налоговым органам будут предоставлены полномочия по проведению налогового контроля за полнотой исчисления и уплаты налогов с учетом фактора ценообразования исключительно по исчерпывающему перечню контролируемых сделок, а именно:

- в случаях совершения сделок между взаимозависимыми лицами;
- при совершении товарообменных (бартерных) сделок и сделок, обязательства по которым прекращаются зачетом встречного однородного требования или зачетом при уступке требования;
- некоторых внешнеторговых сделок, в том числе предметом которых являются товары мировой биржевой торговли, входящие в состав следующих товарных групп: нефть и нефтепродукты, черные металлы, цветные металлы, драгоценные металлы, драгоценные камни (по перечню таких товаров, утверждаемому Минэкономразвития России);
- сделок с резидентами иностранных государств (территорий, находящихся под юрисдикции иностранных государств), предусматривающих льготный режим налогообложения и (или) не представляющих Российской Федерации информацию о налогоплательщиках, зарегистрированных в этих государствах (на этих территориях), и (или) об уплате налогов и сборов (по перечню иностранных государств и территорий, утверждаемому Минфином России).

Предлагается исключить основание проверки цен товаров (работ, услуг), которые отклоняются более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непрерывного периода времени, предусмотренное в настоящее время пп. 4 п. 2 ст. 40 НК РФ;

2) будет уточнен порядок определения рыночной цены. При этом будет сохранен действующий принцип, согласно которому для целей налогообложения принимается цена, примененная сторонами сделки, если иное не предусмотрено НК РФ; пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует рыночным ценам.

Рыночной ценой предлагается признать для целей налогообложения цену, находящуюся в пределах интервала цен, определенного в установленном НК РФ порядке по сделкам с идентичными (а при их отсутствии - однородными) товарами (работами, услугами), совершенным в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях лицами, не являющимися взаимозависимыми. При определении интервала рыночных цен учитывается особенность используемого метода определения соответствия цены сделки рыночным ценам. Цена, примененная в конкретной контролируемой сделке, не должна учитываться при определении интервала рыночных цен.

Выбор и использование методов определения соответствия цены сделки рыночным ценам являются одними из наиболее сложных в практике применения налогового законодательства и противодействия трансфертному ценообразованию, влекущему минимизацию налогов.

Требуется уточнить правила, в соответствии с которыми из множества цен, примененных в сделках, могут быть выбраны значения рыночных цен, используемых налоговыми органами при принятии решений о доначислении налога. Налоговым органом может быть принято решение о доначислении налога в случае, если фактическая цена сделки не соответствует расчетному интервалу, составляющему две центральных квартили интервала рыночных цен. Таким образом, предлагается исключить случайные экстремальные точки, которые по каким-либо причинам были учтены при оценке данного интервала.

Предлагаемая конструкция способствует гораздо большей эффективности налогового контроля, а также способствует оптимизации как издержек налогоплательщиков по исполнению законодательства, так и налоговых органов;

3) предполагается сохранить действующее положение о праве налогоплательщиков самостоятельно производить корректировку налоговой базы исходя из применения рыночных цен при определении результатов контролируемых сделок;

4) предполагается дополнить перечень методов определения соответствия цены сделки рыночным ценам, применяемый в соответствии со ст. 40 НК РФ, методом цены реализации

продукта переработки (вторичного продукта), методом сопоставимой рентабельности и методом распределения прибыли, а также уточнить содержание используемых в настоящее время методов определения рыночной цены.

Для целей налогообложения может быть использован любой (за некоторым исключением) из методов, который с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволит наиболее обоснованно определить соответствие цены сделки рыночным ценам. При этом метод сопоставимых рыночных цен признается приоритетным.

Состав, описание и предусмотренный законопроектом порядок использования методов определения соответствия цен сделок рыночным ценам приближены к международным правилам.

Законопроектом также предусматривается разработка и утверждение Минфином России методических указаний о порядке определения соответствия цены сделки рыночным ценам для целей налогообложения;

5) перечень источников информации, используемой для определения соответствия цены сделки рыночным ценам, будет расширен за счет включения в него следующей информации:

- о биржевых ценах и котировках мировых бирж - для товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли;

- таможенной статистики внешней торговли Российской Федерации, публикуемой ФТС России;

- о ценах (пределах колебаний цен) и биржевых котировках, содержащейся в официальных источниках информации уполномоченных органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами;

- о ценах (пределах колебаний цен), биржевых котировках по совершенным сделкам, содержащейся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах;

- о рыночной стоимости объектов оценки, установленной в соответствии с законодательством, регулирующим оценочную деятельность в Российской Федерации;

6) предполагается уточнить перечень документов и сведений, обосновывающих соответствие цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, которые представляются налогоплательщиками налоговым органам по их запросам.

В законопроект включен перечень указанных сведений, который соответствует сведениям, используемым в международной практике.

В случае если налогоплательщик совершает несколько однотипных сделок, то документы должны считаться подготовленными, если они содержат сведения в отношении всех однотипных сделок, а не каждой из них.

При этом основной задачей является обоснование цены сделки в соответствии с предлагаемым алгоритмом определения рыночной цены на основе установленного НК РФ метода. Указанным алгоритмом обоснования рыночной цены сделки фактически будут пользоваться как налогоплательщики, так и налоговые органы.

Такие сведения, представленные в налоговые органы, могут дать существенно более точное представление о соответствии цены сделки рыночным ценам, чем в действующих условиях применения ст. 40 НК РФ.

В случаях доначисления налогов предполагается исключить применение ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренной ст. ст. 120, 122 и 123 НК РФ, к налогоплательщикам, которые имеют документы, обосновывающие рыночный характер фактических цен сделок с взаимозависимыми лицами, и представили эти документы в налоговые органы по их запросу;

7) налогоплательщики будут обязаны представлять в налоговые органы сведения о совершенных в налоговом периоде контролируемых сделках, если сумма доходов и расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в соответствующем календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки), превышает 10 млн руб.

Предполагается, что такие сведения должны указываться в приложениях к налоговым декларациям по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц, а также к налоговым декларациям, подлежащим представлению в налоговые органы при применении специальных налоговых режимов.

В состав таких сведений предлагается включить следующую информацию:

- о налоговом периоде, за который представляются сведения о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках;

- о контролируемых сделках, совершенных налогоплательщиком в налоговом периоде (по видам и предметам этих сделок);

- указание физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, и иностранных организаций, с которыми совершены контролируемые сделки, а также указание иностранных государств, налоговыми резидентами которых являются эти лица;

- о ценах, примененных налогоплательщиком в контролируемых сделках;
- об использованных налогоплательщиком методах определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам;
- об информации, которая использовалась налогоплательщиком при определении соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам;
- о сумме полученных доходов (прибыли) или сумме произведенных расходов в результате совершения контролируемой сделки (нескольких контролируемых сделок с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами)).

Указанный порядок будет способствовать формализации данных о событиях и операциях, которые являются предметом контроля за применением трансфертного ценообразования в целях минимизации налогов, а также улучшению финансовой дисциплины.

Обязанность налогоплательщиков представлять названную выше информацию в налоговые органы становится общепринятой в зарубежных странах с развитым налоговым законодательством.

Соответственно, предполагается поэтапное расширение сферы применения положений о подготовке и представлении налогоплательщиками в налоговые органы документов (сведений), обосновывающих цены контролируемых сделок для целей налогообложения, а также о совершенных в календарном году контролируемых сделках. До 1 января 2014 г. новые нормы будут применяться в случаях, когда сумма доходов и расходов от всех контролируемых сделок, совершенных в календарном году с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки), превышает соответственно в:

- 2009 г. - 100 млн руб.;
- 2010 г. - 80 млн руб.;
- 2011 г. - 60 млн руб.;
- 2012 г. - 40 млн руб.;
- 2013 г. - 20 млн руб.;

8) будет предусмотрена возможность заключения между налогоплательщиками и налоговыми органами предварительных соглашений о ценообразовании для целей налогообложения.

Институт соглашений о ценообразовании широко используется в международной практике и позволяет взаимосвязанным лицам до совершения контролируемых сделок заключить с налоговыми органами соглашения, в которых фиксируются методы определения соответствия цен сделок рыночным ценам. Выполнение условия соответствующего соглашения и применение предусмотренной им цены в контролируемой сделке не должно повлечь последующих дополнительных оценок налоговыми органами результатов этой сделки и доначисления налогов по ней.

Учитывая международную практику подготовки и заключения таких соглашений на платной основе для налогоплательщиков, предлагается установить государственную пошлину за рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении соглашения о ценообразовании.

Вместе с тем представляется, что практическое внедрение соглашений о ценообразовании необходимо осуществлять лишь по мере накопления налогоплательщиками, налоговыми и судебными органами необходимой практики применения новых положений НК РФ о трансфертном ценообразовании, а также подготовки работников налоговых органов соответствующей специализации. В этой связи предлагается отсрочить введение в действие соглашений о ценообразовании до 2010 г.;

9) предлагается установить в НК РФ ответственность за неправомерное непредставление в установленный срок или представление налогоплательщиком налоговому органу недостоверных сведений о контролируемых сделках, совершенных в налоговом периоде с одним лицом (несколькими одними и теми же лицами, являющимися сторонами контролируемой сделки).

Предлагается также установить ответственность за нарушение налогоплательщиком условий соглашения о ценообразовании, повлекшее несоблюдение установленного НК РФ порядка применения цен для целей налогообложения;

10) все приведенные выше изменения, конечно же, потребуют внесения соответствующих изменений и в отдельные статьи части второй НК РФ.

ОГЛАВЛЕНИЕ

От автора

Основные документы и принятые в книге сокращения

Введение

Часть 1. Формирование налоговой базы по налогу на прибыль и уплата налога в 2008 году

1.1. Изменения, внесенные в главу 25 "Налог на прибыль организаций" с 2008 года

1.1.1. Изменения, внесенные Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ

1.1.1.1. Поправки, действие которых распространяется на правоотношения, возникшие с 2005 года

1.1.1.2. Поправки, действие которых распространяется на правоотношения, возникшие с 2007 года

1.1.1.3. Поправки, применяющиеся с 1 января 2008 года

1.1.2. Изменения, внесенные Федеральным законом от 19.07.2007 N 195-ФЗ

1.1.3. Изменения, внесенные Федеральным законом от 16.05.2007 N 76-ФЗ

1.1.3.1. Ставки по налогу на прибыль с доходов в виде дивидендов в 2008 году

1.1.3.2. Новые ставки НДФЛ с дивидендов

1.1.3.3. Изменения в порядке исчисления налога при выплате дивидендов

1.1.4. Прочие изменения, вступившие с 1 января 2008 года

1.2. Доходы от реализации продукции (работ, услуг)

1.2.1. Различия в бухгалтерском и налоговом учете

1.2.2. Производство с длительным циклом

1.2.3. Переход права собственности на продукцию (товары) после их оплаты

1.2.4. Продажа недвижимости

1.2.5. Безвозмездное пользование имуществом (имущественными правами), беспроцентные займы

1.2.6. Взаимоотношения между организацией и ее учредителями

1.2.7. Получение из бюджета средств на покрытие убытков

1.2.8. Суммы возмещения стоимости коммунальных услуг и услуг связи

1.2.9. Доходы унитарных предприятий от сдачи имущества в аренду

1.2.10. Установление цены товаров (работ, услуг) в условных единицах

1.3. Расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг)

1.3.1. Экономическая обоснованность расходов

1.3.2. Расходы при отсутствии доходов

1.3.3. Распределение расходов исходя из условий сделок (расходы будущих периодов)

1.3.4. Распределение расходов при переводе отдельных видов деятельности на ЕНВД

1.3.5. Материальные расходы

1.3.5.1. Определение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ)

1.3.5.2. Специальная одежда, другие средства индивидуальной и коллективной защиты, форменная одежда

1.3.5.3. Технологические потери

1.3.5.4. Нормы естественной убыли

1.3.6. Расходы на оплату труда

1.3.6.1. Премирование сотрудников и материальная помощь

1.3.6.2. Выплаты пособий по временной нетрудоспособности

1.3.6.3. Сверхурочные работы

1.3.6.4. Оплата труда совместителей

1.3.6.5. Дополнительные отпуска

1.3.6.6. Доставка сотрудников к месту работы и обратно

1.3.6.7. Бесплатное питание сотрудников

1.3.6.8. Выплаты членам совета директоров организации

1.3.6.9. Расходы по договорам гражданско-правового характера

1.3.6.10. Страховые взносы по договорам добровольного медицинского страхования работников

1.3.6.11. Возмещение расходов по найму жилого помещения работникам

1.3.6.12. Выплаты аспирантам

1.3.6.13. Выплаты выходных пособий при увольнении работников

1.3.6.14. Бесплатная выдача молока или других равноценных пищевых продуктов

1.4. Амортизационные отчисления и операции с амортизируемым имуществом

1.4.1. Особенности формирования первоначальной стоимости объектов основных средств в отдельных случаях

1.4.2. Расходы по изготовлению, приобретению и монтажу рекламных установок

1.4.3. Принятие к учету объектов основных средств

- 1.4.4. Учет амортизации по амортизируемым основным средствам, переданным в безвозмездное пользование
 - 1.4.5. Амортизация по объектам основных средств, выявленным в ходе инвентаризации
 - 1.4.6. Учет амортизации по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам первоначальной стоимостью более 600 и 800 тыс. руб. соответственно
 - 1.4.7. Реконструкция, модернизация, техническое перевооружение основных средств
 - 1.4.8. Определение понятий "капитальный ремонт" и "реконструкция"
 - 1.4.9. Амортизация по объектам основных средств, требующим государственной регистрации
 - 1.4.10. Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств
 - 1.4.11. "Амортизационная премия" (расходы на капитальные вложения в соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ)
 - 1.5. Учет отдельных видов прочих расходов (статья 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией" НК РФ)
 - 1.5.1. Налоги и сборы, таможенные пошлины и сборы
 - 1.5.2. Лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество
 - 1.5.3. Арендные платежи за принятое в аренду имущество
 - 1.5.4. Расходы на приобретение права на земельные участки
 - 1.5.5. Затраты, связанные с содержанием объектов общественного питания: прочие расходы или обслуживающие производства и хозяйства?
 - 1.5.6. Расходы на рекламу
 - 1.5.7. Продвижение товаров в торговых сетях
 - 1.5.8. Расходы на командировки
 - 1.5.9. Расходы на сотовую связь
 - 1.5.10. Компенсации за использование для служебных поездок личного легкового транспорта
 - 1.5.11. Расходы на содержание служебного транспорта (ГСМ и пр.)
 - 1.5.12. Компенсация за использование личного имущества работника
 - 1.5.13. Представительские расходы
 - 1.5.14. Расходы, связанные с составлением отчетности по МСФО
 - 1.5.15. Расходы, связанные с содержанием вахтовых поселков
 - 1.6. Иные расходы
 - 1.6.1. Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ)
 - 1.6.2. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ)
 - 1.6.3. Расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ)
 - 1.7. Внереализационные доходы
 - 1.7.1. Штрафы, пени и иные санкции за нарушение договорных обязательств
 - 1.7.2. Проценты по займам и кредитам
 - 1.7.3. Кредиторская задолженность, списанная по истечении срока исковой давности
 - 1.8. Внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам
 - 1.8.1. Проценты по долговым обязательствам
 - 1.8.2. Премии (скидки), выплаченные (предоставленные) продавцом покупателю
 - 1.8.3. Убытки от списания безнадежных долгов
 - 1.9. Учет доходов и расходов от посреднических операций
 - 1.10. Порядок переноса убытков на будущее
 - 1.10.1. Убытки, полученные до 1 января 2002 года
 - 1.10.2. Хранение подтверждающих документов
 - 1.10.3. Особенности заполнения Декларации по налогу на прибыль
 - 1.10.4. Убытки присоединяющихся организаций
- Часть 2. Порядок и особенности заполнения Декларации по налогу на прибыль организаций в 2008 году
- 2.1. Особенности составления и представления Декларации в 2008 году
 - 2.2. Титульный лист (лист 01)
 - 2.3. Лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций" и Приложения к нему
 - 2.3.1. Приложение N 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы"
 - 2.3.2. Приложение N 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам"

- 2.3.3. Приложение N 3 "Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли в специальном порядке (за исключением отраженных в листе 05)"
- 2.3.4. Приложение N 4 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу"
- 2.3.5. Приложение N 5 "Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения"
- 2.3.5.1. Порядок уплаты налога по обособленным подразделениям организации
- 2.3.5.2. Особенности расчета налога и представления уточненных налоговых деклараций при ликвидации обособленных подразделений
- 2.3.6. Заполнение листа 02 "Расчет налога на прибыль организаций"
- 2.4. Лист 03 "Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)"
- 2.5. Лист 04 "Расчет налога на прибыль с доходов, исчисленного по ставкам, отличным от ставки, указанной в пункте 1 статьи 284 НК"
- 2.6. Лист 05 "Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении N 3 к листу 02)"
- 2.7. Лист 06 "Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов"
- 2.8. Лист 07 "Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования"
- 2.9. Раздел 1 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика" Декларации
- 2.10. Особенности представления деклараций при реорганизации
- 2.11. Порядок представления уточненных деклараций по налогу на прибыль
- 2.11.1. Случаи, когда необходимо сдавать уточненную декларацию
- 2.11.2. Представление уточненных деклараций по налогу на прибыль
- 2.11.3. Уточненные декларации за периоды, не подлежащие налоговой проверке
- Часть 3. Планируемые изменения по налогу на прибыль организаций с 2009 года и в среднесрочной перспективе
- 3.1. Изменения в главу 25 НК РФ, вносимые с 2009 года
- 3.2. Планируемые изменения в главу 25 НК РФ (законопроекты)
- 3.2.1. Законопроект "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков"
- 3.2.2. Законопроект "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона от 9 июля 1999 года N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"