

НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ

О.А. Краснопёрова



Должен ли
порядок распределения
чистой прибыли влиять
на налогообложение дивидендов?

СПРАВОЧНИК СПОРНЫХ СИТУАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

В каком порядке следует
учитывать доходы
от сдачи имущества в аренду?

Можно ли учесть при исчислении
налога на прибыль
расходы на привлечение
сторонних сотрудников?

Допускается ли
начислять амортизацию
по неиспользуемым
основным средствам?

Как учитывать продажу
своих и чужих товаров,
предоставленных покупателям?

В каких случаях
следует подавать
упомянутую налоговую
декларацию?

1000 knig.ru

ГРОСС
РЕЗОНАНС

СПРАВОЧНИК СПОРНЫХ СИТУАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

О.А.Красноперова

ВВЕДЕНИЕ

Налог на прибыль организаций - один из важнейших федеральных налогов, являющийся доходным источником федерального и региональных бюджетов. Его уплачивают российские и иностранные организации в порядке, определенном гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций согласно ст. 247 НК РФ является прибыль, полученная налогоплательщиком. В гл. 25 НК РФ не содержится какого-либо определения прибыли в качестве определенного экономического показателя. Прибылью признается показатель, сформированный специально для целей налогообложения по правилам налогового учета.

Классификацию прибыли в качестве объекта налогообложения можно произвести по двум основным критериям: по налогоплательщикам и по ставкам налога на прибыль.

Прибылью для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ. Прибылью для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства в РФ, являются полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ. Прибылью для иных иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянные представительства в РФ, являются доходы, полученные от источников в РФ, определяемые в соответствии со ст. 309 НК РФ.

Согласно ст. 284 НК РФ, для российских организаций устанавливаются пять видов ставок налога на прибыль. Для иностранных организаций предусмотрено шесть видов ставок налога на прибыль. Наличие разных ставок по налогу на прибыль вызывает необходимость ведения раздельного налогового учета соответствующей группы прибыли.

Налог на прибыль является одним из самых динамичных. Каждый год в гл. 25 НК РФ вносятся многочисленные изменения и дополнения. В частности, в 2008 г. суммы списанной или уменьшенной кредиторской задолженности по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов не будут учитываться в составе налогооблагаемых доходов при исчислении налога на прибыль.

С нового года расширился перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. К этим видам поступлений добавились отчисления в резерв на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества. В гл. 25 НК РФ введена новая ст. 268.1 о специальных правилах признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

При практической реализации норм НК РФ, посвященных налогообложению прибыли, возникает масса проблемных ситуаций. Так, суды сталкиваются с серьезными проблемами при рассмотрении споров между налоговыми органами и организациями в части, касающейся исчисления и уплаты налога на прибыль. Наиболее типичными и одновременно сложными остаются вопросы об определении налоговой базы, в частности о признании отдельных видов доходов и расходов для целей налогообложения в отчетных (налоговых) периодах.

Очень часто встречаются нарушения, связанные с документальным подтверждением произведенных компанией затрат. Например, без претензий со стороны налоговых органов не обойдется, если фирма уменьшила налоговую базу на сумму убытка прошлых лет, но не смогла представить инспектору документы, подтверждающие сумму потерь.

В книге дается анализ наиболее интересных и спорных моментов, касающихся исчисления налога на прибыль, и рассматриваются новации, внесенные в налоговое законодательство, в том числе действующие с 1 января 2008 г.

Глава 1. ДОХОДЫ

В соответствии со ст. 41 Налогового кодекса РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

При совершении наиболее распространенных хозяйственных операций споры о возникновении дохода не возникают. Вместе с тем отдельные примеры применения указанной выше статьи в специфических случаях были изложены в п. п. 1 - 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса РФ (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98).

Первый случай касается средств, получаемых организациями из бюджета в связи с оказанием услуг по регулируемым тарифам и предоставлением льгот по оплате данных услуг отдельным установленным законом категориям граждан.

Так, предприятие оказывало населению услуги по регулируемым тарифам, установленным муниципальным образованием, а также со скидкой 50% от данных тарифов для льготных категорий граждан. В данной ситуации Президиум ВАС РФ указал, что получаемые из бюджета средства по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги. Это связано с тем, что данные средства не подлежат отдельному учету, не предназначены для расходования на строго определенные цели и могли использоваться получателем по своему усмотрению. О расходовании указанных средств предприятие не обязано было отчитываться.

Второй случай относится к экономической выгоде, полученной организацией в связи с безвозмездным использованием нежилыми помещениями.

Организация безвозмездно получила от иного предприятия офисные помещения для временного использования в коммерческой деятельности (для размещения своих работников, а также для сдачи в аренду). В этом случае организация получает экономическую выгоду в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, которая подлежит учету в составе внереализационных доходов.

Не являются доходами суммы налогов, которые налогоплательщик предъявил своим покупателям товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы, учитываемые при определении прибыли, подразделяются на две группы:

- 1) доходы от реализации - доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов, документов налогового учета, а также на основании иных документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы.

Определения первичных документов НК РФ не содержит. Следовательно, в соответствии со ст. 11 НК РФ необходимо руководствоваться законодательством о бухгалтерском учете. На основании ст. 9 Закона от 21 ноября 1996 г. "О бухгалтерском учете" первичными учетными документами являются документы, составленные по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а также иные документы, которые содержат обязательные реквизиты, перечень которых содержится в названной статье. При этом, согласно п. 3 ст. 6 этого же Закона, форма последних документов должна быть утверждена организацией самостоятельно при принятии учетной политики.

Документами налогового учета в соответствии со ст. 314 НК РФ являются аналитические регистры и иные документы налогового учета, форма которых разрабатывается налогоплательщиком самостоятельно и устанавливается приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. При разработке документов налогового учета рекомендуем установить свободную форму документа под названием "Налоговая справка бухгалтера", в которой можно для целей налогообложения учитывать различные нестандартные операции.

Перечень иных документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, не установлен, в связи с чем является открытым. Например, такими документами могут являться документы, полученные от иностранного контрагента, которые не относятся к первичным и не являются документами налогового учета по законодательству РФ.

1.1. Дата признания доходов в налоговом учете

По общему правилу при методе начисления доходы нужно признавать в том отчетном периоде, в котором возникло право на их получение, независимо от факта оплаты. В то же время в НК РФ есть норма, которая дает основание учесть доходы гораздо позже - после окончательных расчетов с покупателем. В п. 3 ст. 271 НК РФ прямо сказано, что для доходов от реализации датой получения налогооблагаемой выручки признается момент перехода права собственности на товар.

Действительно, по договору право собственности переходит к покупателю в момент полной оплаты товара. Следовательно, продавец не начисляет налог на прибыль до тех пор, пока не получит реальные деньги за товар (то есть как по кассовому методу). Президиум ВАС РФ в свое время решил: при методе начисления не имеет значения договорное условие о переходе права собственности на товар после оплаты, если отношения сторон явно свидетельствуют о том, что покупатель (должник) фактически вступил в права собственника. Например, он еще полностью не рассчитался за товар с продавцом, но уже успел его перепродать. В такой ситуации, по мнению суда, у продавца, работающего по методу начисления, доход возникает в момент фактической передачи вещи, а не после всех расчетов со своим контрагентом.

Минфин России приравнял дату реализации к моменту фактической передачи товара (Письмо от 20 сентября 2006 г. N 03-03-04/1/667). Чиновники указали, что в целях налога на прибыль условие договора об особом переходе права собственности на товар после его полной оплаты вообще ничего не значит.

Получается, что переносить срок уплаты налога на прибыль на более поздние даты рискованно. Налоговая инспекция, скорее всего, посмотрит условие договора о моменте перехода права собственности, сравнит его с датой отгрузки. Если она была раньше оплаты, то доначислит продавцу недоимку и пени. Поэтому безопаснее начислять налог в момент отгрузки, не дожидаясь поступления выручки.

Есть еще возможность отменить любые придирки и доказать свое полное право воспользоваться отсрочкой. Нужно представить доказательства того, что покупатель до оплаты товара и, соответственно, формального перехода права собственности фактически не распоряжался товаром. Но для этого необходимо, чтобы неоплаченный товар продавца хранился у покупателя отдельно от его товара (к примеру, на разных складах) и была возможность их отличить (в разных контейнерах, упаковках). В договоре лучше установить запрет покупателю отчуждать товар третьим лицам, пока он не станет полноправным собственником. И плюс к этому периодически контролировать наличие и сохранность товара на складе покупателя (например, проводить совместную сверку и фиксировать результаты в акте).

Покупателю, который подписывает договор с особым переходом права собственности, придется смириться с тем, что это условие отодвинет вычет НДС и списание расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Ведь и то и другое возможно только после перехода права собственности на товар. Аналогичный порядок будет действовать, если, согласно договору, покупатель распорядится товаром досрочно - до окончательных расчетов с продавцом.

Если компания-подрядчик начинает выполнение работ в одном календарном году, а заканчивает в другом и при этом условия о поэтапной сдаче выполненных работ в договоре нет, то инспектор получит формальное основание потребовать от подрядчика признать часть доходов уже на конец первого года.

Дело в том, что такие правила установлены для так называемого производства с длительным технологическим циклом. Под ним НК РФ понимает выполнение работ в течение более чем одного налогового периода (абз. 2 п. 2 ст. 271 НК РФ). Налоговики из этой нормы делают вывод, что если сроки начала и окончания работ приходятся на разные налоговые периоды, то уже не важно, сколько времени ведутся работы.

Условие в договоре о поэтапной сдаче выполненных работ не позволит инспекторам применить правила о производствах с длительным технологическим циклом. Этапов должно быть минимум два. Даты подписания акта по результатам каждого можно максимально приблизить друг к другу. Предположим, первый этап по работам, которые длятся с ноября по февраль, можно поставить в середине февраля, второй - в конце этого месяца.

Сказанное в полной мере относится и к договорам на оказание услуг, которые по своей сути аналогичны работам (маркетинговые исследования, научные разработки и т.п.).

Когда и по какому курсу (по курсу на дату фактической отгрузки или по курсу на дату перехода права собственности) должен быть оприходован товар, полученный от поставщика, учитывая, что цена товара выражена в условных единицах, а расчеты по договору производятся в рублях? В какой момент и по какому курсу можно принимать к вычету НДС по этим товарам?

ГК РФ позволяет сторонам договора купли-продажи устанавливать особые условия перехода права собственности на товар. Статья 491 указывает на то, что в случаях, когда договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на переданный покупателю товар сохраняется за продавцом до оплаты товара или наступления иных обстоятельств, покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара.

Минфин России разъяснил порядок признания доходов от реализации при методе начисления в ситуации, когда право собственности на товар переходит после его полной оплаты. По мнению Минфина России, данное условие договора никак не влияет на момент признания дохода: выручку все равно надо признавать на дату фактической передачи товара покупателям и выставления им расчетных документов.

Свою позицию авторы Письма подтверждают п. 7 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 г. N 98.

Действительно, в этом документе Президиум ВАС РФ говорит, что выручка может признаваться на дату фактической отгрузки товара, даже если право собственности переходит к покупателю после полной оплаты товара.

До оплаты товара или наступления иных обстоятельств покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар или распоряжаться им иным образом, если иное не предусмотрено законом или договором либо не вытекает из назначения и свойств товара. То есть право продавца в данном случае обеспечено запретом покупателя отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до момента перехода к нему права собственности на товар.

Другими словами, сохранение права собственности за продавцом не имеет значения, если переданный товар нельзя отличить от иного товара, имеющегося у покупателя, либо если поставщик не контролирует сохранность товара и его наличие у покупателя, либо если покупатель продал или иным образом распорядился товаром до его полной оплаты.

В данном случае, как указал Президиум ВАС РФ, договоренность сторон, не отражая их фактических отношений и реальных финансово-экономических результатов деятельности, не может учитываться для целей налогообложения.

В Письме же Министерства финансов таких оговорок нет. Это значит, что финансовое ведомство достаточно категорично распространяет выводы Президиума ВАС РФ и на те случаи, когда контрагенты не нарушают условия сохранения за продавцом права собственности на товар.

Следует также обратить внимание на другой факт, свидетельствующий о непостоянстве позиции финансового ведомства. За два месяца до выхода вышеуказанного Письма Министерство финансов публикует другое Письмо от 20 июля 2006 г. N 03-03-04/1/598, в котором в схожей ситуации авторы приходят к выводу, что организация при определении момента признания доходов от реализации товаров должна исходить исключительно из срока, определенного условиями договора поставки. Исключение из этого правила не допускается и в том случае, когда налогоплательщик готов пойти на более раннее признание доходов от реализации товаров (работ, услуг). Отметим и тот факт, что к моменту издания и этого Письма позиция ВАС РФ, высказанная в его Информационном письме, уже была известна.

В данной ситуации выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Однако данные Письма затрагивают вопрос о моменте признания доходов в налоговом учете при использовании метода начисления (ст. 271 НК РФ). Порядок приходования имущества не зависит от момента признания дохода у другой стороны сделки. Точно так же порядок применения вычетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным товарам может не совпадать с моментом начисления налога у поставщика товаров.

Рассмотрим порядок бухгалтерского учета приобретения имущества при условии особого перехода права собственности. Как следует из уточнения рассматриваемого вопроса, приобретаемое имущество будет использоваться у покупателя как основные средства.

Пункт 2 ст. 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" обязывает организации при ведении бухгалтерского учета учитывать имущество, являющееся собственностью организации, обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Полученное имущество находится в собственности продавца, следовательно, до момента перехода права собственности числится у организации отдельно на забалансовых счетах, при записях на которых не применяется метод двойной записи. Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", на котором в соответствии с Инструкцией к Плану счетов учитывается, в частности, получение от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах.

Далее, в момент перехода права собственности имущество списывается с забалансового счета и принимается на балансовый учет. По правилам бухгалтерского учета основных средств, закрепленным в ПБУ 6/01, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат на приобретение данного основного средства. Данные затраты корректируются на суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах) кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой

этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

Учитывая, что стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, частичная ликвидация и переоценка объектов основных средств), суммовые разницы могут учитываться в стоимости объекта основных средств только до момента принятия объекта в состав основных средств.

Оценка основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 16 ПБУ 6/01). Аналогичный порядок можно применить к основным средствам, стоимость которых выражена в условных единицах. При этом курс, установленный условиями договора, применяется также на дату принятия объектов к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Вопрос о том, по какому курсу должны быть оприходованы вложения во внеоборотные активы, в данном случае сводится к вопросу о том, что считать датой принятия вложений во внеоборотные активы к бухгалтерскому учету:

- дату принятия имущества на забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в момент отгрузки
- либо дату принятия вложений во внеоборотные активы на балансовые счета в момент перехода права собственности.

По сути, принятие имущества на учет - это его отражение на счетах бухгалтерского учета, к которым в соответствии с Планом счетов относятся и забалансовые счета. В то же время, учитывая требования п. 4 ст. 8 Закона N 129-ФЗ, необходимо вести учет имущества способом двойной записи на взаимосвязанных счетах. На забалансовых счетах этот способ не используется. Следовательно, отражение товаров на забалансовых счетах не означает, что имущество принято к учету.

Поэтому, по нашему мнению, при особых условиях перехода права собственности датой принятия вложений во внеоборотные активы к бухгалтерскому учету считается дата перехода права собственности, т.е. дата принятия имущества на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Рассмотрим данную ситуацию с точки зрения документального оформления данных операций. Стоимость основных средств по договору выражена в условных единицах. Договором устанавливается, чему равна условная единица. Обычно условная единица устанавливается по курсу Центрального банка РФ какой-либо валюты на день оплаты, отгрузки либо на иную дату. В случае если по условиям договора установлено, что условная единица эквивалентна курсу валюты на дату оплаты, то до момента полной оплаты товаров мы не можем говорить об их окончательной стоимости. Это означает, что накладная, выставленная в момент отгрузки товара на склад покупателя, не отражает истинной стоимости имущества. Настоящая стоимость имущества выражена в условных единицах, и на данный момент определить ее рублевый эквивалент невозможно, так как еще не произошло оплаты.

Это означает, что цена имущества, указанная в накладной на первоначальную отгрузку и выраженная в рублях, не соответствует конечной цене, так как она еще не сформирована.

Под суммовой разницей в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 понимается разница между кредиторской задолженностью по курсу на дату принятия и ее оплатой, исчисленной по согласованному курсу на дату ее погашения. В нашем случае кредиторская задолженность формируется в момент перехода права собственности на имущество, т.е. в момент, когда в бухгалтерском учете дебетуется счет вложений во внеоборотные активы и кредитуется счет расчетов с поставщиками. Так как в договоре у нас согласован курс, по которому определяется рублевый эквивалент условной единицы, то мы должны применить его на дату принятия кредиторской задолженности к учету, т.е. на дату перехода права собственности.

В указанной ситуации возникает расхождение между ценой, примененной в учете, и ценой, указанной в накладных документах от поставщика. Существует несколько вариантов урегулирования данного расхождения.

Во-первых, контрагенты могут внести уточнение в накладную, устанавливающую цену в рублях на дату перехода права собственности. Порядок составления накладных при первоначальной отгрузке и при переходе права собственности, а также их формы могут быть установлены условиями договора.

Во-вторых, форма накладной может быть изменена таким образом, что в нее будет добавлен новый реквизит "Цена имущества в условных единицах". Так как на основе вышесказанного мы не можем говорить о конечной цене имущества в рублях до момента его оплаты, то, соответственно, необходимо внести дополнительный реквизит "Эквивалент цены имущества в рублях на дату отгрузки на склад покупателя".

К сожалению, нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету недостаточно точно регулируют рассматриваемый вопрос. Поэтому выбор конкретной методики учета в данной ситуации остается за организацией и требует обязательного регламентирования и отражения в учетной политике.

Порядок применения вычетов по налогу на добавленную стоимость установлен ст. ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ. На сегодняшний день основными условиями применения вычета по налогу на добавленную стоимость являются:

- 1) товары приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- 2) наличие счета-фактуры;
- 3) принятие товаров на учет и наличие соответствующих первичных документов.

Вычет по налогу на добавленную стоимость не ставится в зависимость от момента признания расходов по приобретенным товарам для целей налогообложения прибыли. Также не зависит право на применение налогового вычета от момента начисления налога на добавленную стоимость у поставщика товара. Для него моментом определения налоговой базы будет отгрузка, независимо от момента перехода права собственности.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения. Пункт 1 ст. 172 НК РФ устанавливает момент вычета сумм НДС, предъявленного продавцами налогоплательщику основных средств: постановка на учет данных основных средств.

В случае если бы счет-фактура в момент отгрузки был выставлен в рублях, то ответ на вопрос о том, какую сумму принимать к вычету, выглядит однозначно, так как у покупателя нет оснований принять к вычету сумму налога, отличную от суммы, указанной в счете-фактуре.

При выставлении счета-фактуры в условных единицах определить точно по курсу, на какую дату принимается вычет, достаточно сложно, так как Налоговый кодекс не содержит точных указаний для данной ситуации.

Проанализируем более детально курсы, на какие даты они могут быть применены:

- 1) по курсу на дату получения имущества на склад (забалансовый счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение");
- 2) по курсу на дату перехода права собственности на имущество (счет 08 "Вложения во внеоборотные активы");
- 3) по курсу на дату оплаты (если она отличается от даты перехода права собственности);
- 4) по курсу на дату ввода основного средства в эксплуатацию (счет 01 "Основные средства").

Наибольшее количество аргументов указывает на то, что вычет по счету-фактуре, выраженному в условных единицах, применяется по согласованному курсу на дату перехода права собственности.

Во-первых, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (п. 2 ст. 171 НК РФ). Понятие "приобретение" можно напрямую связать с приобретением права собственности (ст. 218 ГК РФ). То есть данные положения можно трактовать следующим образом: вычету подлежит сумма налога, предъявленная налогоплательщику при переходе права собственности на товар, то есть в момент принятия имущества на баланс организации.

Во-вторых, одним из условий применения вычета является использование товаров в операциях, признаваемых объектом налогообложения. Как уже говорилось выше, ст. 491 ГК РФ не дает права покупателю отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до перехода к нему права собственности. А значит, нельзя говорить о том, что данный товар применяется для каких-либо операций.

В-третьих, вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, после принятия на учет указанных товаров (п. 1 ст. 172 НК РФ). Понятие "принятие на учет" НК РФ не разъясняет. Не дают точного определения этому термину ни Федеральный закон "О бухгалтерском учете", ни положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Поэтому бухгалтерский учет необходимо вести способом двойной записи на взаимосвязанных счетах (что является требованием Федерального закона "О бухгалтерском учете"). Следовательно, принятием к учету следует считать именно принятие на баланс.

В-четвертых, применение для вычета курса на дату ввода в эксплуатацию неверно, так как в этот момент возникает лишь право на вычет налога, предъявленного при приобретении товара.

В-пятых, также неверно говорить о курсе на дату оплаты, так как оплата товаров в соответствии с НК РФ не является обязательным условием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость.

Пример. В сентябре 2007 г. заключен договор подряда на прокладку водопровода на землях ЗАО, где:

ЗАО - заказчик;
организация А - инвестор;
организация В - подрядчик.

По условиям договора заказчик поручает, а подрядчик принимает на себя обязательства по выполнению работ. Инвестор обязан произвести оплату работ напрямую подрядчику с авансовым платежом.

За выполненные заказчиком работы (дополнительно к основному договору) инвестор обязан оплатить ему вознаграждение.

По окончании строительства (октябрь) подрядчик передает заказчику счет-фактуру, акты на выполненные работы КС-2, КС-3, подписанные тремя сторонами.

Заказчик перевыставляет счет-фактуру (в октябре) на выполненные работы инвестору.

Инвестор по окончании работ ставит новый водопровод к себе на баланс (01 сч.).

1.2. Доходы от реализации

Этот вид доходов предусмотрен ст. 249 НК РФ. Доходами от реализации признаются все поступления, которые связаны с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), а также прочее имущество (основные средства, нематериальные активы, материалы).

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации признаются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;

- выручка от реализации имущественных прав.

Реализацией товаров (работ, услуг) согласно ст. 39 НК РФ признается, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами, услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ, возмездное оказание услуг. В связи с этим безвозмездная передача товаров (работ, услуг) согласно гл. 25 НК РФ в качестве реализации не рассматривается.

Величина выручки от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной или натуральной форме.

Определение понятия товаров, работ, услуг для целей налогообложения установлено в ст. 38 НК РФ.

Товаром признается любое имущество (виды объектов гражданских прав за исключением имущественных, относящихся к имуществу), реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Доходы по аренде для целей налогообложения прибыли в соответствии со ст. 250 НК РФ относятся к внереализационным доходам, если они не учитываются налогоплательщиком в качестве доходов от реализации.

Пример. Если организация осуществляет операции по передаче имущества в аренду (субаренду) на постоянной (систематической) основе, то доходы от таких операций учитываются в составе доходов от реализации, а если операции по передаче имущества в аренду носят разовый характер, то доходы от таких операций учитываются в составе внереализационных доходов. Понятие систематичности при этом в законодательном порядке не установлено. В связи с этим в спорных ситуациях рекомендуем организациям самостоятельно определить в учетной политике порядок учета операций по аренде.

Доходы по лизинговым операциям учитываются в общем порядке. Так, в Письме МНС России от 22 апреля 2004 г. N 02-3-08/13 разъяснено, что получаемые лизингодателем лизинговые платежи в полном объеме являются его доходом от реализации. При этом следует иметь в виду, что предусмотренные договором лизинга иные поступления также признаются доходом лизингодателя и подлежат налогообложению в общеустановленном порядке. В соответствии со ст. 28 Федерального закона от 29 октября 1998 г. N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, в общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга. Выкупная цена, предусмотренная договором лизинга, учитывается для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке по операциям, связанным с куплей-продажей имущества.

При определении налоговой базы из выручки сначала нужно вычесть НДС, акцизы и вывозные (экспортные) таможенные пошлины.

В целях налогообложения считается, что стоимость всех реализуемых вами товаров (работ, услуг) соответствует их рыночной цене.

Денежные средства, вырученные организацией от продажи муниципального имущества, переданного ей в хозяйственное ведение, не могут быть признаны налогооблагаемым доходом этой организации, поскольку данные средства в полном объеме поступили в бюджет муниципального образования (Постановление ФАС Уральского округа от 21.11.2006 N Ф09-10326/06-С7 по делу N А60-6217/06).

По результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика за 2003 - 2005 гг. по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах налоговым органом принято решение, которым налогоплательщику доначислен, в частности, налог на прибыль, начислены пени за неуплату налога на прибыль, налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, за неполную уплату налога на прибыль.

Доначисляя налогоплательщику налог на прибыль, налоговый орган исходил из того, что налогоплательщиком неправомерно отнесена на расходы балансовая стоимость недвижимого имущества, полученного в хозяйственное ведение, что явилось следствием занижения налоговой базы, поскольку фактически расходов по приобретению данного имущества он не понес.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд исходил из неправомерности действий налогового органа.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль в силу ст. 247 НК РФ признается полученная налогоплательщиком прибыль, т.е. полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Расходами, согласно ст. 252 НК РФ, признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Если затраты налогоплательщика необоснованны и документально не подтверждены, такие затраты не признаются расходами и не учитываются при исчислении подлежащего уплате налога на прибыль.

На основании ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль (доход) организаций", "Налог на доходы от капитала" НК РФ.

Судом установлено, что налогоплательщик на основании решений комитета по управлению муниципальным имуществом (далее - Комитет) получил в хозяйственное ведение муниципальное имущество (нежилые помещения). Данное имущество на основании актов приемки-передачи с указанием его балансовой стоимости, согласованной с Комитетом, было поставлено на баланс налогоплательщика. Впоследствии на основании разрешений Комитета переданное в хозяйственное ведение имущество предприятие продавало по балансовой стоимости, согласованной с Комитетом.

В соответствии с решением Комитета вырученные от продажи муниципального имущества денежные средства налогоплательщик перечислял в доход городского бюджета, а также по указанию Комитета приобретал конкретное имущество и передавал его в казну муниципального образования.

Таким образом, средства, полученные налогоплательщиком от продажи муниципального имущества, не поступали в его фактическое распоряжение и не увеличивали финансовые результаты его деятельности.

Следовательно, доначисление налоговым органом налога на прибыль неправомерно, поскольку произведено налоговым органом без учета принципа определения дохода как экономической выгоды, полученной хозяйствующим субъектом, закрепленного ст. 41 НК РФ.

При таких обстоятельствах судом сделан вывод о том, что основания для включения таких доходов в облагаемую налогом на прибыль базу отсутствуют.

В соответствии со ст. 249 НК РФ в целях гл. 25 НК РФ доходом от реализации признается 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, выраженные в денежной или натуральной форме. 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 НК РФ в соответствии со ст. 271 или 273 НК РФ.

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, подлежат ли обложению налогом на прибыль средства, вырученные организацией от продажи имущества, закрепленного за ней на праве хозяйственного ведения.

По ст. 216 ГК РФ вещные права на имущество, в том числе право хозяйственного ведения, могут принадлежать лицам, не являющимся собственниками этого имущества.

Согласно ст. 294 ГК РФ государственное или муниципальное унитарное предприятие, которому имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, определяемых в соответствии с ГК РФ.

В соответствии со ст. 295 ГК РФ собственник имущества, находящегося в хозяйственном ведении, осуществляет контроль за использованием его по назначению и за его сохранностью. Собственник имеет право на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении предприятия. Предприятие не вправе продавать принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения недвижимое имущество, сдавать его в аренду, отдавать в залог, вносить в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или иным способом распоряжаться этим имуществом без согласия собственника.

Письмом Минфина России от 15 декабря 2006 г. N 03-03-04/4/189 предусмотрено, что доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в федеральной собственности и закрепленного за организацией на праве хозяйственного ведения, учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций согласно положениям гл. 25 НК РФ в порядке, предусмотренном ст. ст. 247 - 249 НК РФ. При этом налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в соответствии с положениями ст. 268 НК РФ. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ доходы от реализации амортизируемого имущества могут быть уменьшены на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, а также на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией.

В рассмотренном деле арбитражный суд пришел к выводу, что денежные средства, полученные организацией от продажи муниципального имущества, закрепленного за ней на праве хозяйственного ведения, не могут быть признаны налогооблагаемым доходом этой организации, поскольку доход от продажи муниципального имущества в полном объеме поступил в бюджет муниципального образования.

Суд исходил из того, что исчисление налога производится на основании фактически полученной прибыли.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль в силу ст. 247 НК РФ признается полученная налогоплательщиком прибыль. Статьей 41 НК РФ закреплен принцип определения дохода как экономической выгоды, полученной хозяйствующим субъектом.

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 28 ноября 2005 г. N Ф04-7617/2005(16240-А70-37) арбитражный суд счел, что оператор связи неправомерно привлечен к ответственности за неполную уплату налога на прибыль и иных налогов на основании занижения выручки от оказания услуг электросвязи, поскольку большая часть этой выручки подлежала перечислению другому оператору связи. Учитывая, что услуги электросвязи фактически предоставляются двумя операторами связи, оплата этих услуг не может быть отнесена к выручке одного из операторов связи.

1.3. Внереализационные доходы

Внереализационные доходы - это поступления, которые не связаны с выручкой от реализации товаров (работ, услуг). Перечень этих расходов приведен в ст. 250 НК РФ.

Согласно ст. 250 НК РФ, для исчисления прибыли внереализационными доходами признаются все доходы за исключением:

- доходов от реализации;
- доходов, не подлежащих налогообложению, указанных в ст. 251 НК РФ.

Внереализационными доходами, в частности, признаются следующие доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях.

Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ вывел из-под налогообложения (вывел из состава внереализационных доходов) доходы от долевого участия, направляемые на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации. Указанная поправка применяется с 1 января 2005 г. Иными словами, если дивиденды направляются на покупку дополнительных акций, то они не признаются внереализационным доходом.

Согласно ст. 275 НК РФ, в качестве дохода от долевого участия в других организациях признаются дивиденды;

- 2) от операций купли-продажи иностранной валюты.

Доход от продажи (покупки) иностранной валюты возникает в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

В случае приобретения иностранной валюты одного вида на иностранную валюту другого вида (например, доллары США на евро) курсовая разница рассчитывается по каждой валюте с применением курса ЦБ РФ (курсы соотношения иностранных валют друг к другу не применяются). Иными словами, в данном случае отражаются две операции: первая операция по продаже, вторая - по покупке иностранной валюты;

3) в виде признанных должником или подлежащих 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.

Штрафом (пеней, неустойкой) согласно ст. 330 ГК РФ признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в том числе в случае просрочки исполнения. Соглашение о штрафе (пенях, неустойке), за исключением штрафа по закону, должно быть совершено в письменной форме. В противном случае оно будет считаться недействительным.

В качестве самостоятельной санкции за нарушение договорных обязательств является ответственность за неисполнение денежного обязательства (проценты за пользование чужими денежными средствами). В соответствии с п. 1 ст. 395 ГК РФ проценты за пользование чужими денежными средствами взыскиваются в случае неправомерного удержания этих средств, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица.

Согласно п. 2 ст. 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права; утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Исходя из данного положения следует, что к убыткам относятся:

- затраты по восстановлению нарушенного права;
 - реальный ущерб;
 - упущенная выгода;
- 4) от сдачи имущества в аренду (субаренду).

По данной статье учитываются доходы от аренды, в том числе субаренды, проката, лизинга в случае, когда указанные операции не определяются налогоплательщиком в качестве доходов от реализации.

В отношении особенностей налогообложения доходов от сдачи государственного, муниципального имущества в аренду необходимо руководствоваться Письмом Минфина России от 4 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/4/33.

Если у учреждения временно отсутствует потребность в использовании того или иного объекта основных средств, оно может сдавать его в аренду сторонним организациям. Приказом Минфина России от 30 июня 2004 г. N 57н утверждено Положение о порядке осуществления операций по использованию средств, поступающих в федеральный бюджет от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, имеющим право на дополнительное бюджетное финансирование. Согласно указанному документу, арендная плата за пользование федеральным имуществом, закрепленным за арендодателями, перечисляется арендаторами в доход федерального бюджета на счета управлений Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации, открытые на балансовом счете 40101 "Доходы, распределяемые органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации" в подразделениях расчетной сети Банка России или в кредитных организациях в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Таким образом, учреждение не может получать арендную плату на свой лицевой счет, открытый ему в органе Казначейства по учету средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности (Письмо Минфина России от 11 декабря 2006 г. N 03-03-04/4/188).

Поступившие средства отражаются на лицевых счетах учреждений, открытых в территориальных органах Федерального казначейства, и направляются на содержание учреждений в качестве дополнительного источника бюджетного финансирования, содержание и развитие материально-технической базы сверх установленных норм. Указанные суммы в полном объеме учитываются в доходах федерального бюджета и отражаются в сметах доходов и расходов учреждений.

Чиновники, считая арендную плату доходом учреждения, требуют исчислять с нее налог на прибыль. Данная позиция подтверждена, в частности, Письмом Минфина России от 4 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/4/33, согласно которому:

- в соответствии с п. 4 ст. 250 НК РФ, организации, независимо от организационно-правовой формы осуществляющие предпринимательскую деятельность в виде сдачи имущества в аренду,

получают от этой деятельности внереализационные доходы в виде арендных платежей, если они не учитываются ими в составе доходов от реализации;

- согласно ст. 42 БК РФ к доходам бюджета от использования имущества, находящегося в государственной собственности, относится плата от сдачи этого имущества в аренду после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В связи с изложенным чиновники полагают, что доходы от сдачи имущества в аренду должны учитываться при определении базы по налогу на прибыль в общеустановленном порядке. При этом полученный доход уменьшается на суммы налога на имущество и арендной платы за земельный участок в части, приходящейся на имущество, сдаваемое в аренду, а также на суммы амортизации этого имущества и расходов по его содержанию, не оплачиваемые арендатором.

В том же 2005 г. позиция Минфина России была принята и Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ (п. 4 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. N 98).

Данную точку зрения финансисты поддержали и в 2006, и в 2007 гг. (Письма Минфина России от 22 февраля 2006 г. N 02-05-03/366, от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/4/66). Чиновники указали, что полученные учреждением доходы от реализации товаров, работ, услуг, от использования имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности, средства от продажи этого имущества подлежат учету при определении базы по налогу на прибыль. А в Письме от 20 февраля 2006 г. N 03-03-04/4/34 указано, что средства от реализации земли, приватизации и аренды муниципального имущества, полученные учреждениями (в том числе и органами местного самоуправления) от коммерческой деятельности, не отвечают понятиям целевого финансирования и целевых поступлений и, соответственно, подлежат учету при определении базы по налогу на прибыль.

Факт расходования данных средств на финансирование уставной деятельности и для некоторых судей не имеет равным счетом никакого значения (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. по делу N Ф04-1893/2006(21576-A45-33), от 10 апреля 2006 г. N Ф04-1147/2006(21307-A45-35) по делу N A45-25631/05-49/334, Поволжского округа от 26 июля 2006 г. по делу N A65-19491/2005).

Основываясь на вышеперечисленных документах, с 2005 г. налоговые органы требуют от учреждений перечисления в бюджет сумм налога на прибыль с арендной платы, полученной от сдачи в аренду закрепленного в оперативное управление федерального (муниципального) имущества даже в том случае, если учреждение не ведет предпринимательскую деятельность.

Несмотря на кажущуюся стройность изложенных в вышеприведенных документах требований, их практическая реализация довольно затруднительна, а в ряде случаев просто невозможна.

Поскольку учреждения не вправе отчуждать, иным способом распоряжаться имуществом, закрепленным за ними собственником или приобретенным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение имущества, они при сдаче основных средств в аренду выступают только балансодержателями. Арендодателем является соответствующий орган управления государственным (муниципальным) имуществом. Арендная плата по такому трехстороннему договору:

- поступает в бюджет, минуя счета учреждения-балансодержателя;
- и только потом в соответствии со ст. 33 Закона поступает на обособленные бюджетные лицевые счета балансодержателя в виде дополнительного бюджетного финансирования, которое не является доходом для целей налогообложения прибыли (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- используется согласно утвержденной вышестоящим РБС дополнительной смете расходов.

Таким образом, поскольку учреждение не является арендодателем, оно не может быть и плательщиком налога на прибыль с арендной платы, которую оно фактически не получает.

Налицо противоречие требований чиновников и ВАС РФ положениям закона, согласно которым арендная плата в доходах федерального бюджета учитывается в полном объеме (т.е. без уменьшения ее на суммы налога на прибыль). Функции плательщика по налогу на прибыль могут быть возложены только на выступающий арендодателем орган управления имуществом. Это вытекает из требований ст. 42 БК РФ, согласно которой суммы арендной платы становятся неналоговыми доходами соответствующего бюджета только после уплаты с них всех предусмотренных действующим законодательством налогов.

Конечно, выступающий арендодателем орган управления имуществом может делегировать функции налогоплательщика (налогового агента) учреждению - балансодержателю сдаваемого в аренду имущества. Однако выполнение учреждением функций налогового агента по налогу на прибыль не регламентировано действующим законодательством. Да и выполнить функции налогового агента в условиях, когда выручка поступает в бюджет, минуя лицевые счета учреждения-балансодержателя, практически невозможно.

Наконец, требования налоговых органов не учитывают таких обстоятельств, обуславливающих невозможность учреждения-балансодержателя выполнить функции плательщика по налогу на прибыль в части доходов от арендной платы, как отсутствие в данном

учреждении коммерческой деятельности как таковой. При этом непонятно, за счет каких средств учреждение должно перечислить в бюджет налог на прибыль с арендной платы. Внебюджетных средств у него нет, а перечисление налога с бюджетных лицевых счетов (куда и поступают суммы полученной арендной платы в виде дополнительного бюджетного финансирования) блокируется органами Федерального казначейства, поскольку это противоречит требованиям действующего законодательства. Поэтому если орган, фактически получивший арендную плату, желает делегировать учреждению свои функции по налогообложению данного дохода, то и перечислять полученные средства учреждению он должен на два различных счета:

- дополнительное бюджетное финансирование, источником которого является сумма полученной арендной платы за вычетом из нее сумм налога на прибыль, - на дополнительный бюджетный лицевой счет;

- сумму указанного налога - на внебюджетный лицевой счет учреждения для последующего перечисления с него в соответствующие бюджеты.

Требования Минфина и налоговых органов были бы справедливы в том случае, если бы вопреки положениям Гражданского кодекса учреждение сдавало закрепленное за ним имущество самостоятельно (без участия органов управления имуществом). Такие случаи возникают, в частности, при сдаче в аренду закрепленного за учреждениями движимого имущества, по которому органы управления имуществом уклоняются от выполнения своих функций арендодателя. Тогда учреждение действительно позиционируется как арендодатель в условиях "двусторонних" договоров и получает арендную плату на внебюджетные лицевые счета, с которой следует платить налог на прибыль. Но даже в этом случае, учитывая, что учреждение не имеет права самостоятельно распоряжаться закрепленным за ним в оперативное управление имуществом, полученная сумма арендной платы (без НДС) за минусом начисленного на нее налога на прибыль подлежит сдаче в доход соответствующего бюджета как незаконно полученный доход. При этом на счета учреждения должен поступать и начисленный на сумму арендной платы НДС, так как учреждение не является, в отличие от органа управления имуществом, органом государственной власти и управления (местного самоуправления), и требования п. 3 ст. 161 НК РФ на него не распространяются.

Обложение сумм арендной платы федерального (муниципального) имущества НДС в соответствии с п. 3 ст. 161 Налогового кодекса возложено на арендатора, а не на балансодержателя.

Арбитражная практика по вопросу уплаты учреждением налога на прибыль с суммы арендной платы складывается не в пользу налогоплательщика. Хотя в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 26 октября 2005 г. N Ф04-7562/2005(16166-A45-33) судьи приняли сторону последнего. Тогда арбитры указали, что суммы дофинансирования за счет средств арендной платы, полученные учреждением по смете доходов и расходов из федерального бюджета, не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли. В данном случае плата поступала на счет по учету доходов федерального бюджета и в дальнейшем зачислялась на лицевой счет учреждения, открытый в отделении Федерального казначейства, в качестве дополнительного источника финансирования. Все доходы от арендной платы поступали не на счет учреждения, а непосредственно в бюджет, а Федеральное казначейство направляло их в качестве средств дополнительного финансирования, которые расходовались строго по смете. Арендная плата была учтена при составлении сметы доходов и расходов федерального бюджета. А согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования отнесено имущество, полученное и использованное учреждением по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования, в том числе в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых учреждениям по смете доходов и расходов.

Вот еще одно судебное решение (Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 2 ноября 2006 г., 10 ноября 2006 г. по делу N A41-K2-6281/06). Учреждение с согласия распорядителя бюджетных средств заключало договоры на аренду имущества, находящегося в оперативном управлении и являющегося федеральной собственностью. По условиям договоров арендаторы перечисляли плату на счет по учету доходов федерального бюджета, открытый управлением Федерального казначейства. Впоследствии данные средства выделялись учреждению в качестве средств дополнительного целевого финансирования и использовались на содержание и развитие материально-технической базы. Финансирование осуществлялось по уведомлениям о лимитах бюджетных обязательств с четкой разбивкой по экономической классификации, в которой налог на прибыль не закладывался.

Судьи пришли к выводу о том, что рассматриваемые арендные платежи не относятся к внереализационным доходам, поскольку не связаны с экономической выгодой учреждения. Полученные учреждением денежные средства, уплаченные арендаторами, являются средствами дополнительного целевого бюджетного финансирования, выделенными по смете доходов и

расходов, и не являются объектом обложения налогом на прибыль. Денежные средства, имеющие статус дополнительного бюджетного финансирования, не соответствуют критерию внереализационных доходов, и на них не распространяются нормы п. 4 ст. 250 НК РФ. Кроме того, служители Фемиды указали, что при отсутствии доходов от коммерческой деятельности по сдаче имущества в аренду у налогоплательщика отсутствует обязанность ведения учета.

При определении базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ). При этом учреждение обязано вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При его отсутствии у налогоплательщика, получившего целевые средства, они рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 декабря 2006 г. по делу N А56-56896/2005);

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).

В соответствии с действующим гражданским законодательством к объектам так называемой интеллектуальной собственности относятся (в частности):

- объекты авторских прав - произведения науки, литературы и искусства, являющиеся результатом творческой деятельности гражданина и существующие в какой-либо объективной (объективированной) форме (ст. 6 Закона РФ от 9 июля 1993 г. "Об авторском праве и смежных правах");

- объекты промышленной собственности - изобретения, полезные модели, промышленные образцы, права на которые в соответствии со ст. 3 Патентного закона РФ от 23 сентября 1992 г. N 3517-1 подтверждают патент (в отношении изобретения и промышленного образца) либо свидетельство (в отношении полезной модели);

- программы для ЭВМ и базы данных, а также топологии интегральных микросхем. Отношения, связанные с использованием указанных объектов интеллектуальной собственности, регулируются соответственно Законом РФ от 23 сентября 1992 г. N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных" и Законом РФ от 23 сентября 1992 г. N 3526-1 "О правовой охране топологий интегральных микросхем".

Приравненные к ним средства индивидуализации:

- а) фирменное наименование юридического лица;

- б) товарные знаки и знаки обслуживания (отношения, связанные с их регистрацией, правовой охраной и использованием, в настоящее время регулируются Законом РФ от 23 сентября 1992 г. N 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Право на фирменное наименование возникает с момент регистрации коммерческой организации в качестве самостоятельного юридического лица. Права на товарные знаки и знаки обслуживания подтверждаются свидетельством, выдаваемым Российским агентством по патентам и товарным знакам (ст. ст. 2, 8 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Предоставление прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации другим лицам может осуществляться на основании авторского или лицензионного договора, договора коммерческой концессии (франчайзинг) и др.;

- б) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Отношения, связанные с предоставлением заемных и кредитных средств, регулируются нормами гл. 42 ГК РФ. При этом основное отличие кредитного договора от договора займа заключается в том, что стороной по кредитному договору (кредитором) может выступать только банк или иное кредитное учреждение, имеющее лицензию на осуществление банковской деятельности. В роли заемщика по обычному договору займа могут выступать любые юридические и физические лица.

К ценным бумагам, которые служат средством оформления долговых обязательств, относятся прежде всего векселя и облигации. Кроме того - это депозитные и сберегательные сертификаты, а также банковские сберегательные книжки на предъявителя, особенность которых состоит в том, что они являются средством оформления договора банковского вклада (п. 1 ст. 836 ГК РФ).

Проценты за пользование банком денежными средствами, находящимися на счете клиента, уплачиваются только в том случае, если иное не предусмотрено договором банковского счета (договором на расчетно-кассовое обслуживание). Размер процентов и сроки зачисления процентов на счет клиента определяются договором, а при отсутствии в договоре соответствующих условий проценты зачисляются на счет клиента по истечении каждого квартала в размере, обычно уплачиваемом банком по вкладам до востребования (ст. 852 ГК РФ).

Другие долговые обязательства - товарный кредит (ст. 822 ГК РФ) и коммерческий кредит (аванс, предварительная оплата, отсрочка и рассрочка оплаты товаров, работ или услуг - ст. 823 ГК РФ). Согласно ст. 316 НК РФ если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары. Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

В разъяснениях, изложенных в Письме УМНС России по г. Москве от 13 марта 2003 г. N 26-08/13973 "О налоге на прибыль организаций" поясняется, что в случаях, когда в договоре займа либо в кредитном договоре установлено увеличение размера процентов в связи с просрочкой уплаты долга, размер ставки, на которую увеличена плата за пользование займом, следует считать иным размером процентов, установленных договором в соответствии с п. 1 ст. 395 ГК РФ, при этом порядок ведения налогового учета таких доходов (расходов) регламентирован ст. 328 НК РФ;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли налогоплательщики вправе создавать следующие виды резервов:

- резерв по сомнительным долгам;
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы банков;
- страховые резервы;
- резервы страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование;
- резервы под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность;
- резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств;
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков;
- резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет;
- резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

В соответствии с 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).

Данное положение также распространяется на случаи безвозмездного пользования нежилыми помещениями, когда в состав внереализационного дохода включаются суммы экономической выгоды в размере неуплаченной арендной платы, которая определяется исходя из рыночных цен, с учетом ст. 40 НК РФ (п. 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 25 НК РФ (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98)).

Указанное правило не распространяется на операции по получению денежных средств по договорам беспроцентного займа. Так, согласно Постановлению Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 N 3009/04, получение беспроцентного займа не означает получения внереализационного дохода в виде экономической выгоды от безвозмездно полученной финансовой услуги.

Налоговая база по рассматриваемому основанию исчисляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже следующих показателей:

- а) остаточной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ, - по амортизируемому имуществу;
- б) затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (работам, услугам).

При этом обязанность по подтверждению рыночных цен возлагается на налогоплательщика - получателя имущества (работ, услуг). Информация о ценах подтверждается документально или путем проведения независимой оценки.

Источниками информации о рыночных ценах могут быть признаны:

- официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к месту нахождения (месту жительства) продавца (покупателя) бирже, а при отсутствии сделок на указанной бирже либо при реализации (приобретении) на другой бирже - информация о биржевых котировках, состоявшихся сделках на этой другой бирже, или информация о международных

биржевых котировках, а также котировки Минфина России по государственным ценным бумагам и обязательствам;

- информация государственных органов по статистике, органов, регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов;

- информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общественности средствами массовой информации.

Также оценка рыночной цены на продукцию может быть осуществлена в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" оценщиком, получившим лицензию в установленном порядке;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе (совместной деятельности).

В соответствии со ст. 1041 ГК РФ, по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону деятельности. При этом необходимо учитывать, что сторонами договора о совместной деятельности, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и коммерческие организации;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.

Определения понятия дохода прошлых лет законодательство о налогах и сборах не содержит. Законодательство о бухгалтерском учете оперирует понятием "прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году", при этом какой-либо прямой расшифровки указанного понятия также не установлено.

В ранее действовавшей Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утв. Приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. N 56) в комментариях по счету 80 "Прибыли и убытки" было разъяснено, что к прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году, в частности, относятся: суммы, поступившие от поставщиков по перерасчетам за услуги и материальные ценности, полученные и израсходованные в прошлом году; суммы, полученные от покупателей, заказчиков по перерасчетам за реализованную в прошлом году продукцию, и др.

В соответствии со ст. 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. Данная статья устанавливает общие вопросы исчисления налоговой базы. Следовательно, если отдельные главы части второй Налогового кодекса устанавливают специальный порядок исчисления налоговой базы, то, по нашему мнению, должны применяться специальные положения. Так, согласно ст. 274 НК РФ, налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247 НК РФ, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется в виде превышения доходов над расходами. Доходами, как уже было рассмотрено ранее, являются как доходы от реализации, так и внереализационные доходы. Следовательно, доход прошлых лет, выявленный в отчетном (налоговом) периоде, формирует налоговую базу того периода, в котором он выявлен.

Однако, по мнению налогового ведомства, данное положение не должно применяться. Так, в ранее действовавших Методических рекомендациях по применению гл. 25 части второй НК РФ МНС России указало, что если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не представляется возможным определить конкретный период совершения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, то указанные доходы отражаются в составе внереализационных доходов текущего периода.

В случае если при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, возможно определить период совершения ошибок (искажений), перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки с учетом положений ст. 54 НК РФ. При этом налогоплательщик обязан представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, установленного Центральным банком РФ.

Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ исключил из налоговой базы курсовую разницу (как положительную, так и отрицательную), возникающую от переоценки ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте. Соответствующие поправки внесены в п. 11 ст. 250 и пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Данные изменения нашли свое отражение также в ст. 280 "Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами" НК РФ. Так, согласно абз. 2 и 5 п. 2 данной статьи, доходы от операций по реализации или от иного выбытия ценных бумаг (в том числе от погашения), номинированных в иностранной валюте, определяются по курсу Центрального банка РФ, действовавшему на дату перехода права собственности либо на дату погашения.

При определении расходов по реализации (при ином выбытии) ценных бумаг цена приобретения ценной бумаги, номинированной в иностранной валюте (включая расходы на ее приобретение), определяется по курсу Центрального банка РФ, действовавшему на момент принятия указанной ценной бумаги к учету. Текущая переоценка ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, не производится.

Также необходимо учитывать, что доходы и расходы в виде положительной и отрицательной курсовых разниц, возникающие при переоценке ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, не учитываются для целей налогообложения с 1 января 2002 г.

Положительной курсовой разницей для целей налогообложения признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

Поскольку специального определения курсовой разницы для целей налогообложения не предусмотрено, то согласно ст. 11 НК РФ необходимо руководствоваться законодательством о бухгалтерском учете.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006, утвержденным Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 154н, курсовая разница - это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате либо отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо на отчетную дату предыдущего отчетного периода. По данной статье учитывается положительная курсовая разница, которая образуется в виде превышения первой составляющей над второй.

В соответствии с п. 11 ПБУ 3/2006, в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской либо кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 настоящего Положения;

12) 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) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Согласно ст. 316 НК РФ, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком РФ на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы;

13) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

14) в виде стоимости полученных материалов либо иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств.

Согласно п. 5 ст. 274 НК РФ, при отражении материальных ценностей или иного имущества, полученных в результате демонтажа или разборки при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, их стоимость следует учитывать по рыночной цене, с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Не учитывается по данной статье доходов стоимость материалов и иного имущества, полученных при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. V Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и части V Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

15) 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.

По данной статье учитываются использованные не по целевому назначению средства (работы, услуги), которые указываются по гр. 9 листа 07 Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (утв. Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н), если иное не учитывается в составе доходов по иным основаниям.

При этом необходимо отметить, что в составе доходов не учитываются использованные не по целевому назначению бюджетные средства. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ. Так, в соответствии со ст. 283 Бюджетного кодекса РФ нецелевое использование бюджетных средств является основанием для применения мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства РФ.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

Бюджетные учреждения в отчете о целевом использовании полученных средств отражают целевые поступления, средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. N 95-ФЗ "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации", и средства целевого финансирования, за исключением средств, полученных ими из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

16) в виде использованных не по целевому назначению организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии.

Организации, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, включают в состав внебюджетных доходов суммы средств, которые предназначались для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии, но фактически не были использованы по целевому назначению. Данное положение вступило в силу с 1 января 2006 г.

Правила отчисления эксплуатирующими организациями средств для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности атомных станций на всех стадиях их жизненного цикла и развития, утверждены Постановлением Правительства РФ от 30 января 2002 г. N 68.

Эксплуатирующие организации по средствам сформированных резервов заполняют отчет о целевом использовании имущества;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации.

По данной статье доходов не учитываются суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ.

Как разъяснено в Письме Минфина России от 9 апреля 2007 г. N 07-05-06/86 применительно к акционерным обществам, указанный доход акционерному обществу следует учитывать в своем налоговом учете только после государственной регистрации внесенных в устав акционерного общества изменений и дополнений, связанных с уменьшением уставного капитала акционерного общества;

18) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы.

Согласно ст. 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является

условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей.

В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ, внереализационным доходом налогоплательщика признается доход в виде суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям. Налоговый орган отнес к числу внереализационных доходы заявителя в виде сумм кредиторской задолженности, подлежащих списанию не в связи с истечением срока исковой давности, а по иному основанию - ликвидации кредитора (Постановление ФАС ПО от 3 мая 2007 г. по делу N А55-11375/2006);

19) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

По данной статье не учитываются следующие суммы:

- суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанные и (или) уменьшенные иным образом в соответствии с законодательством РФ и (или) по решению Правительства РФ;

- суммы кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием, списанные ипотечным агентом (данное положение применяется с 1 января 2005 г.).

Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года. При этом для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком. Так, например, срок давности по требованиям, вытекающим из перевозки груза, устанавливается в один год с момента, определяемого транспортными уставами и кодексами (п. 3 ст. 797 ГК РФ).

По общему правилу течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Однако из этого правила имеются исключения. В частности, если обязательство предусматривает определенный срок его исполнения (например, договором четко определен срок поставки товара или срок его оплаты), течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения (ст. 200 ГК РФ).

Следует также учитывать возможность приостановления или перерыва течения срока исковой давности (ст. ст. 202, 203 ГК РФ). Так, в частности, если предприятием-должником совершены действия, свидетельствующие о признании долга (произведено частичное исполнение обязательства, направлен положительный ответ на претензию, подписан акт сверки, свидетельствующий о признании долга в определенной сумме и т.п.), течение срока исковой давности прерывается. При этом после перерыва (после совершения действий, свидетельствующих о признании долга) течение срока давности начинается заново.

При включении во внереализационные доходы кредиторской задолженности следует учитывать суммы налогов (НДС, акцизы), относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям, работам и услугам, как в доходной части налоговой базы, так и во внереализационных расходах (пп. 14 п. 1 ст. 265 НК РФ);

20) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом положений ст. ст. 301 - 305 НК РФ;

21) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

В силу требований п. 5 ст. 274 НК РФ излишки товарно-материальных ценностей и иного имущества, выявленные в результате инвентаризации, должны учитываться по рыночной стоимости с учетом положений ст. 40 НК РФ;

22) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным пп. 43 - 44 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Согласно Федеральному закону от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ, оценка стоимости указанной продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным ст. 319 НК РФ.

У налогоплательщика не возникает внереализационных доходов, предусмотренных п. 3 ст. 250 НК РФ, при нарушении его контрагентами договорных обязательств, если договор не содержит конкретных условий об ответственности и отсутствуют доказательства признания контрагентами этих сумм либо судебное решение об их взыскании (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 3 июля 2006 г. N Ф04-7697/2005(24094-А27-26) по делу N А27-16854/03-6).

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности соблюдения законодательства о налогах и сборах, исчисления, полноты и своевременности уплаты и перечисления ряда налогов. В ходе проверки налоговый орган установил, что налогоплательщиком заключены договоры беспроцентного займа, которыми предусмотрена не только ответственность сторон за нарушение условий договора займа, но также и ответственность заемщика за нарушение срока возврата займа, указан размер штрафа (или

неустойки) в размере ставки рефинансирования Банка России, действующей на день исполнения обязательств в соответствии с условиями договора. В каждом договоре займа предусмотрен срок возврата заемных денежных средств, поэтому налоговый орган посчитал, что для начисления внереализационных доходов необходимо считать дату, установленную в договорах займа.

По результатам проверки вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, в частности: по п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога на прибыль. Данным решением налогоплательщику также доначислен налог на прибыль, а также соответствующие пени.

Не согласившись с вынесенным решением в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

В соответствии со ст. 247 НК РФ, объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В целях настоящей главы прибыль для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Пунктом 3 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам относятся доходы в виде признанных должником и подлежащих 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.

Исследуя положения ст. 271 НК РФ, установив, что налогоплательщик осуществлял признание доходов и расходов по методу начисления и не предъявил к заемщикам требования об уплате санкций за нарушение сроков возврата займа, а также установив, что налоговым органом в материалы дела не были представлены доказательства признания заемщиками своей обязанности по уплате налогоплательщику каких-либо санкций по договорам займа и судебные акты о взыскании в пользу налогоплательщика пеней за нарушение должниками сроков возврата заемных средств, суд пришел к выводу о неправомерном доначислении налоговым органом налога на прибыль.

Суд пришел к выводу об отсутствии у налогоплательщика обязанности по исчислению и уплате налога с предполагаемых налоговым органом, но фактически не причитающихся к получению налогоплательщиком санкций за нарушение исполнения заемщиками обязательств по договорам займа, тем более что доходы в виде признанных заемщиками или подлежащих уплате заемщиками на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договоров займа в проверяемом периоде отсутствовали.

Довод налогового органа, изложенный в жалобе, о том, что в данном случае должны быть применены положения ст. 317 НК РФ, не принят судом, поскольку этой статьей установлен порядок налогового учета сумм внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств в случаях, когда они фактически имеются у налогоплательщика, то есть когда соблюдены предусмотренные п. 3 ст. 150 НК РФ требования.

Данной статьей регулируется порядок определения размера санкций за нарушение договорных обязательств, подлежащих учету, что не свидетельствует о наличии у налогоплательщика обязанности по исчислению налога на прибыль с сумм предполагаемых и не предусмотренных договором санкций.

Анализируя заключенные налогоплательщиком в проверяемых периодах договоры займа, суд установил, что они не содержат конкретных особых условий об ответственности заемщика за нарушение сроков возврата займа, в них предусмотрена только ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Из содержания же ст. 317 НК РФ следует, что, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов.

Неправомерной является ссылка налогового органа на ст. 317 НК РФ в обоснование того, что штрафные санкции следует включать в состав внереализационных доходов в момент возникновения права на их получение.

Налогоплательщик должен был производить увеличение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму названных выше внереализационных доходов в порядке, установленном пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ.

С учетом отсутствия в тексте договоров условий о размере штрафных санкций за нарушение обязательств по возврату займа решение налогового органа в оспариваемой части является незаконным.

В соответствии с пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ, для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

В соответствии со ст. 317 НК РФ, в отсутствие в договоре условия о размерах штрафных санкций или возмещения убытков у налогоплательщика-кредитора не возникает обязанности для

начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

В арбитражной практике встречаются споры по вопросу о том, возникает ли у налогоплательщика внереализационный доход при нарушении контрагентами налогоплательщика договорных обязательств, если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков и отсутствуют доказательства признания контрагентами этих сумм, а также судебное решение об их взыскании.

В соответствии с Письмом МНС России от 27 сентября 2002 г. N 02-4-10/318-АЖ194, 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. Если подобные обстоятельства не могут классифицироваться однозначно, то подобные доходы признаются по мере признания их должником либо по мере вступления в законную силу решения суда.

По мнению арбитражных судов, суммы штрафных санкций или возмещения убытков включаются во внереализационный доход не с момента нарушения контрагентом налогоплательщика договорных обязательств, а с момента их признания контрагентами либо с момента вступления в силу решения суда об их взыскании.

Согласно Решению ВАС РФ от 14 августа 2003 г. N 8551/03, дата и основания для признания налогоплательщиком в целях налогообложения внереализационного дохода в виде убытков и неустойки связаны с признанием соответствующих сумм должником либо с датой вступления в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

ВАС РФ указал, что содержащееся во втором предложении абз. 2 п. 1 разд. 4 Методических рекомендаций по применению главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных Приказом МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729, положение, принуждавшее налогоплательщиков включать во внереализационные доходы суммы штрафных санкций или возмещаемых убытков только в связи с наличием этих условий в договоре, вне зависимости от претензий, предъявленных налогоплательщиками контрагентам, и при отсутствии возражений должника, не соответствует НК РФ, незаконно возлагает на них обязанности, не предусмотренные НК РФ.

В рассмотренном деле арбитражным судом сделан вывод, что у налогоплательщика отсутствует обязанность по исчислению и уплате налога с предполагаемых, но фактически не причитающихся к получению налогоплательщиком санкций за нарушение его контрагентами договорных обязательств, поскольку отсутствуют доходы в виде признанных заемщиками или подлежащих уплате заемщиками на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договоров займа.

При отсутствии доказательств признания контрагентами сумм штрафных санкций или возмещения убытков за нарушение договорных обязательств либо судебного решения об их взыскании данные суммы не подлежат включению в состав внереализационных доходов.

Помимо рассмотренного дела аналогичный вывод содержится также в постановлениях других арбитражных судов. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 28 ноября 2005 г. N КА-А40/11772-05 арбитражный суд признал неправомерным доначисление налоговым органом налога на прибыль на сумму договорной неустойки, поскольку налогоплательщиком не было реализовано право требования уплаты вышеназванных санкций к должнику, а должником не совершались действия, свидетельствующие о признании суммы штрафа и готовности уплатить их. Кроме того, отсутствовало вступившее в законную силу решение суда о взыскании суммы штрафа. Суд отклонил довод налогового органа о том, что фактом признания долга и нарушения обязательств должен служить сам договор, и пришел к выводу об отсутствии основания для признания названных сумм договорной неустойки внереализационным доходом в целях налогообложения прибыли.

Ссылка налоговой инспекции на неполную уплату обществом налога на прибыль в связи с невключением в состав внереализационных доходов суммы задолженности по векселям, не погашенным по истечении срока исковой давности, необоснованна. Течение трехгодичного срока исковой давности начинается не со дня составления векселей, а со дня истечения одного года с даты составления векселей сроком по предъявлению. Следовательно, сумма кредиторской задолженности по выданному организацией простому векселю может быть учтена в составе внереализационных доходов только по истечении четырех лет с даты составления векселя (Постановление ФАС СЗО от 26 января 2007 г. по делу N А56-2726/2006).

Перечень поступлений, которые не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли, приведен в ст. 251 НК РФ.

В частности, в пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ. В ст. 16 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" установлено, что средства бюджета Пенсионного фонда РФ являются федеральной собственностью и не входят в состав других бюджетов. Кроме того, согласно п. 1 ст. 17 упомянутого Закона, бюджет ПФР формируется, в частности, за счет средств федерального бюджета. Пенсионный фонд РФ и его территориальные органы относятся к бюджетным учреждениям. У инспекции не было оснований для включения спорной суммы пеней во внереализационные доходы общества (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 мая 2007 г. по делу N A11-4262/2006-K2-24/313).

Возмещение затрат за счет средств бюджета не считается затратами общества и не может быть отражено им в бухгалтерском учете в таком качестве. В соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ данные средства являются бюджетными поступлениями налогоплательщика, а не произведенными им расходами. Целевые бюджетные поступления в силу прямого указания закона (п. 2 ст. 251 НК РФ) не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом ст. 251 НК РФ не указывает последствий отсутствия ведения раздельного учета затрат, которые в дальнейшем возмещались из средств бюджета (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2007 г. по делу N A05-21037/2005-13).

В случае если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода, ранее не использованная сумма резерва на покрытие убытков по безнадежным долгам подлежит включению в состав внереализационных доходов (Постановление ФАС Уральского округа от 4 июля 2006 г. N Ф09-5752/06-С7 по делу N A76-48478/05).

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка организации по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль за 2002 - 2004 гг. В ходе проверки установлена, в частности, неуплата налога на прибыль за 2002 г. вследствие того, что неиспользованная сумма резерва 2002 г. по сомнительным долгам не включена в состав внереализационных доходов.

Данное обстоятельство явилось основанием для доначисления налогоплательщику налога на прибыль, пени и привлечения налогоплательщика к ответственности на основании п. 1 ст. 122 НК РФ.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Позиция суда.

Отказывая в удовлетворении заявления, суд исходил из правомерности действий налогового органа.

В силу п. п. 3, 4 ст. 266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам для покрытия убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 5 ст. 266 НК РФ сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период.

В случае если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода, включение суммы резерва, не использованной в текущем налоговом периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, в состав внереализационных расходов по итогам налогового периода является необоснованным: исходя из общих правил определения прибыли, установленных ст. ст. 247 - 253, 265, 271 - 274 НК РФ, указанная сумма подлежит включению в состав внереализационных доходов.

Судом установлено и материалами дела подтверждается, что сумма резерва 2002 г. по сомнительным долгам полностью в 2002 г. не использована, в 2003 г. резерв по сомнительным долгам налогоплательщиком не создан.

При таких обстоятельствах доначисление налога на прибыль за 2002 г. и соответствующих пени и штрафа признано судом правомерным.

Ввиду изложенного ссылка налогоплательщика на п. 7 ст. 3 НК РФ судом отклонена.

Комментарий к Постановлению ФАС Уральского округа от 04.07.2006 N Ф09-5752/06-С7 по делу N A76-48478/05.

Согласно п. 7 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ.

В арбитражной практике также встречаются споры по вопросу о том, подлежат ли включению во внереализационные доходы неизрасходованные суммы резерва по сомнительным долгам, если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода.

В соответствии с Письмом Минфина России от 12.07.2004 N 03-03-05/3/55, в случае если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода, в учетную политику должны быть внесены соответствующие изменения, а вся сумма резерва, не использованная в налоговом (отчетном) периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, полностью подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в соответствии с п. 7 ст. 250 НК РФ.

Данная точка зрения поддерживается и арбитражной практикой.

В рассмотренном деле арбитражный суд пришел к выводу, что в случае, если налогоплательщиком принято решение не создавать резерв по сомнительным долгам с начала нового налогового периода, ранее не использованная сумма резерва на покрытие убытков по безнадежным долгам подлежит включению в состав внереализационных доходов.

По мнению суда, включение суммы резерва, не использованного в текущем налоговом периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, в состав внереализационных расходов по итогам налогового периода в этом случае является необоснованным, исходя из общих правил определения прибыли, установленных ст. ст. 247 - 253, 265, 271 - 274 НК РФ.

Если компания выявила доходы, относящиеся к прошлым годам, то она не имеет права учесть их в составе внереализационных доходов на основании п. 10 ст. 250 НК РФ. Такой позиции придерживаются налоговики, часто их поддерживают суды (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. N Ф04-5023/2006(25241-А46-33), Ф04-5023/2006(25242-А46-33)). При обнаружении ошибки придется заплатить сумму недоимки, пени и подать "уточненку" (ст. 81 НК РФ).

1.4. Доходы в виде финансовой помощи учредителя

Получение денег или другого имущества от учредителя может быть оформлено четырьмя возможными способами - договором займа, в виде безвозмездной помощи, вклада в имущество общества, увеличения уставного капитала.

Деньги, полученные займы от учредителя, не включаются в облагаемые доходы компании (пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ). Есть только одно исключение - если компания не вернет долг учредителю, доля которого в уставном капитале менее 50% (Письмо Минфина России от 7 апреля 2006 г. N 03-03-02/79). В отличие от банковского кредита, заем может быть беспроцентным. Минфин России признал, что инспекторы не вправе доначислять налоги по заемным сделкам (беспроцентным и с пониженными ставками) исходя из рыночных процентов (Письмо от 12 апреля 2007 г. N 03-02-07/1-171). Расходы, оплаченные за счет заемных средств, можно учитывать при расчете налога на прибыль (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53).

Безвозмездная помощь хороша для компании, учредитель которой владеет более чем 50-процентной долей в уставном капитале. Тогда безвозмездно полученные средства не облагаются налогом на прибыль (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Кроме того, расходы, оплаченные за счет денег такого участника, можно учесть при расчете налога на прибыль. А вот компания, получившая безвозмездную помощь от учредителя с менее внушительной долей в уставном капитале, не сможет списывать подобные затраты (Письмо Минфина России от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/513) и должна будет с такой помощи заплатить налог на прибыль.

Вклад в имущество общества также позволяет компании пользоваться полученными средствами по своему усмотрению. Но его применение ограничено двумя обстоятельствами. Во-первых, возможность делать вклады в имущество общества имеют только участники ООО (ст. 27 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). Акционеры таким образом пополнять активы компании не могут, так как Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" не содержит соответствующей нормы.

Во-вторых, о внесении вкладов в имущество должно быть обязательно сказано в уставе ООО. Дополнительно общее собрание участников должно принять решение о внесении вкладов в имущество.

С налоговой точки зрения данный вариант оправдан, если размер доли учредителя в уставном капитале получающей стороны составлял более 50% - тогда у последней не будет налога на прибыль. К тому же воспользоваться имуществом без неблагоприятных налоговых последствий можно лишь тогда, когда в качестве вклада переданы деньги. Если же речь идет о других активах, то компания-получатель должна будет заплатить налог, если в течение года со дня получения передаст имущество третьим лицам (абз. 5 пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Что касается увеличения уставного капитала, то в ООО уставный капитал увеличивается за счет дополнительных вкладов участников (ст. ст. 17 и 19 Закона N 14-ФЗ), а в АО - размещением дополнительных акций (ст. 28 Закона N 208-ФЗ). Из всех приведенных способов этот - самый трудоемкий в оформлении (проведение общего собрания участников, регистрация изменений в учредительных документах, выпуск акций и т.п.) и лимитирован по времени Законами об ООО и АО.

Все средства, которые компания получит от участников, не облагаются налогами (Письмо Минфина России от 9 апреля 2007 г. N 07-05-06/86). Но налоговый риск есть у компаний-учредителей с организационно-правовой формой ООО. Минфин России считает, что только акционерные общества освобождены от уплаты налога на прибыль при получении дополнительных акций (пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ). На общества с ограниченной ответственностью эта льгота не распространяется. С них потребуют заплатить налог с увеличения стоимости доли (Письмо Минфина России от 8 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/732).

1.5. Доходы, получаемые при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда)

В соответствии с п. 1 ст. 277 НК РФ, при размещении эмитированных акций (долей, паев) доходы и расходы налогоплательщика-эмитента и доходы и расходы налогоплательщика, приобретающего такие акции (доли, паи), определяются с учетом следующих особенностей:

- у налогоплательщика-эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции (доли, паи);

- у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

При определении для целей налогообложения цены реализации акций, а также налоговой базы по таким операциям следует руководствоваться положениями ст. 280 НК РФ (Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 5 июля 2005 г. N 18-11/47276).

В соответствии со ст. 130 ГК РФ вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Статьей 39 НК РФ установлено, что не признается реализацией товаров, работ или услуг передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

Исходя из изложенного, Минфин России в Письме от 30 марта 2006 г. N 03-03-02/74 приходит к выводу, что при передаче налогоплательщиком ценных бумаг в качестве оплаты первично размещаемых паев закрытого паевого инвестиционного фонда у налогоплательщика не возникает прибыли (убытка) для целей налогообложения. Стоимость паев закрытого паевого инвестиционного фонда для целей налогообложения признается равной стоимости вносимых ценных бумаг, определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги.

Пунктом 1 ст. 277 НК РФ, кроме того, установлено, что имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю. Так, например, нематериальный актив в виде права пользования недрами, полученный дочерней компанией, будет являться имуществом (имущественным правом), полученным в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, и принимается по остаточной стоимости полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Аналогичного мнения придерживается и Минфин России в Письме от 10 июля 2006 г. N 03-03-04/1/568.

Согласно п. 3 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

При выходе участника из общества с ограниченной ответственностью, согласно ст. 26 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества, либо с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости.

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества. В случае если такой разницы недостаточно для выплаты участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительной стоимости его доли, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму.

По мнению Минфина России, выраженному в Письме от 21 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/378, при выходе участника из общества объектом обложения налогом на прибыль будет являться доход в виде разницы между действительной стоимостью его доли и стоимостью вклада, фактически внесенного участником в уставный капитал общества.

Здесь следует обратить внимание на то, что при внесении (вкладе) имущества (имущественных прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

Таким образом, российская организация, принимающая от иностранного учредителя имущество в виде вклада в уставный капитал общества, обязана документально подтвердить стоимость принимаемого имущества.

Минфин России в Письме от 12 октября 2006 г. N 03-03-02/239 в отношении данного положения пояснил, что при отсутствии института независимых оценщиков на территории государства, резидентом которого является иностранный учредитель либо производитель амортизируемого имущества, в случае, если такие страны различны, стоимость такого имущества может быть подтверждена независимым оценщиком иного государства.

В этом случае независимым оценщиком имущества может выступать действительный член любой иностранной ассоциации профессиональных оценщиков (например, в качестве такой ассоциации может выступать Американское общество оценщиков), осуществляющий оценку имущества в соответствии с международными стандартами оценки. Данная оценка может приниматься для подтверждения стоимости вносимого в уставный капитал российской организации имущества для целей исчисления налога на прибыль при наличии соответствующего подтверждения его членства в ассоциации профессиональных оценщиков.

В Письме от 21 июля 2006 г. N 03-03-04/1/602 Минфин России высказал аналогичную позицию, указав, что при отсутствии института независимых оценщиков на территории государства, резидентом которого является иностранный учредитель, и при условии, что оборудование на территорию Российской Федерации поступает транзитом из страны производителя оборудования, организация может воспользоваться услугами независимых оценщиков, действующих в соответствии с законодательством страны - производителя ввозимого оборудования. При отсутствии в этой стране института оценщиков стоимость принимаемого имущества может быть подтверждена независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством иного государства, имеющим международный сертификат оценщика.

Исходя из положений изложенных норм, независимый оценщик, оценивающий рыночную стоимость передаваемого в качестве вклада в уставный капитал имущества, должен обязательно являться лицом, действующим в качестве оценщика в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является передающая имущество сторона. Иные критерии, которым должен соответствовать независимый оценщик, например государство его инкорпорации (если оценщик - юридическое лицо), гражданство (если оценщик - физическое лицо), постоянное местопребывание (резидентство) оценщика, НК РФ не устанавливает. Не регламентирует НК РФ и правосубъектность независимого оценщика. Им может быть как юридическое, так и физическое лицо (в зависимости от того, какие лица признаются субъектами оценочной деятельности и правомочны осуществлять таковую в соответствии с законодательством соответствующего иностранного государства, регулирующим оценочную

деятельность), имеющее необходимые лицензии (разрешения) на право осуществления оценочной деятельности в соответствии с законодательством данного иностранного государства.

По мнению Минфина России, которое выражено в его Письме от 3 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/84, в случае если передаваемое в качестве вклада в уставный капитал имущество состоит из различных машин и агрегатов, которые закупаются в разное время и в разных странах, однако признаются в качестве вклада не по отдельности, а в совокупности (в качестве технологической линии), то стоимостью такого имущества признаются документально подтвержденные расходы на приобретение машин и агрегатов, из которых состоит данная технологическая линия, но не выше рыночной стоимости технологической линии, подтвержденной независимым оценщиком.

Пунктом 1 ст. 277 НК РФ также установлено, что стоимость имущества (имущественных прав), полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества в виде вклада в уставный капитал организаций, признается для целей гл. 25 НК РФ по стоимости (остаточной стоимости), определяемой на дату приватизации по правилам бухгалтерского учета.

Согласно п. 9 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Исходя из изложенного, стоимость имущества, полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставный капитал, признается для целей налогообложения прибыли по стоимости (остаточной стоимости), согласованной учредителями (участниками) организации, определяемой на дату приватизации.

В соответствии с п. 2 ст. 277 НК РФ при ликвидации организации и распределении имущества ликвидируемой организации доходы налогоплательщиков - акционеров (участников, пайщиков) ликвидируемой организации определяются исходя из рыночной цены получаемого ими имущества (имущественных прав) на момент получения данного имущества за вычетом фактически оплаченной (вне зависимости от формы оплаты) соответствующими акционерами (участниками, пайщиками) этой организации стоимости акций (долей, паев). Следовательно, при распределении имущества ликвидируемой организации, акции которой получены налогоплательщиком при реорганизации в форме выделения, налогоплательщик вправе уменьшить доходы в виде полученного имущества на стоимость акций ликвидируемого общества, определенную в порядке, предусмотренном п. 5 ст. 277 НК РФ.

Пунктом 3 ст. 277 НК РФ установлено, что при реорганизации организации независимо от формы реорганизации у налогоплательщиков-акционеров (участников, пайщиков) не образуется прибыль (убыток), учитываемая в целях налогообложения.

Согласно п. 3 ст. 57 ГК РФ, формами реорганизации юридического лица являются слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование.

Статья 58 ГК РФ устанавливает правопреемство при реорганизации юридических лиц:

- при слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом;
- при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом;
- при разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом;
- при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с разделительным балансом;
- при преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменении организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

В соответствии с п. 4 ст. 57 ГК РФ юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Правопреемство в части исполнения обязанности по уплате налогов при различных формах реорганизации установлено п. п. 4 - 9 ст. 50 НК РФ.

Минфин России в Письме от 20 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/364 указал, что при распределении акций вновь создаваемых организаций среди акционеров реорганизуемой организации у налогоплательщиков-акционеров, получающих данные акции, не возникает дохода, учитываемого для целей налогообложения прибыли.

Пунктом 4 ст. 277 НК РФ установлено, что при реорганизации в форме слияния, присоединения и преобразования, предусматривающей конвертацию акций реорганизуемой организации в акции создаваемых организаций или в акции организации, к которой осуществлено присоединение, стоимость полученных акционерами реорганизуемой организации акций создаваемых организаций или организации, к которой осуществлено присоединение, признается равной стоимости конвертированных акций реорганизуемой организации по данным налогового учета акционера на дату завершения реорганизации (на дату внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица - при реорганизации в форме присоединения). В аналогичном порядке осуществляется оценка стоимости долей (паев), полученных в результате обмена долей (паев) реорганизуемой организации.

Пример. Общества "А" и "Б" реорганизуются в форме слияния в общество "В", которое эмитирует 1000 акций номинальной стоимостью, определенной уставным капиталом.

Акционер общества "А" имеет в собственности 200 акций общества "А", которые он приобрел за 8000 руб. По условиям реорганизации эти 200 акций общества "А" конвертируются в 100 акций общества "В".

Таким образом, по данным налогового учета акционера стоимость принадлежащих ему акций общества "В" составляет 8000 руб. независимо от фактической номинальной стоимости полученных при конвертации акций.

В соответствии с п. 5 ст. 277 НК РФ, в случае реорганизации в форме выделения, разделения, предусматривающей конвертацию или распределение акций вновь создаваемых организаций среди акционеров реорганизуемой организации, совокупная стоимость полученных акционером в результате реорганизации акций каждой из созданных организаций и реорганизованной организации признается равной стоимости принадлежавших акционеру акций реорганизуемой организации, определяемой по данным налогового учета акционера.

Стоимость акций каждой из вновь созданных и реорганизованной организаций, полученных акционером в результате реорганизации, определяется в следующем порядке. Стоимость акций каждой вновь создаваемой организации признается равной части стоимости принадлежащих акционеру акций реорганизуемой организации, пропорциональной отношению стоимости чистых активов созданной организации к стоимости чистых активов реорганизуемой организации. Стоимость акций реорганизуемой организации (реорганизованной после завершения реорганизации), принадлежащих акционеру, определяется как разница между стоимостью приобретения им акций реорганизуемой организации и стоимостью акций всех вновь созданных организаций, принадлежащих этому акционеру. Стоимость чистых активов реорганизуемой и вновь созданных организаций определяется по данным разделительного баланса на дату его утверждения акционерами в установленном порядке. В аналогичном порядке осуществляется оценка стоимости долей (паев), полученных в результате обмена долей (паев) реорганизуемой организации.

Пример. Общество "А" реорганизуется в форме выделения из него общества "Б".

У акционера доля в обществе "А" - 60%.

Уставный капитал общества "А" - 200 000 руб.

Эмитировано 1000 акций номиналом 200 руб/ед.

Соответственно, у акционера в собственности 600 (1000 ед. : 60%) акций общей стоимостью 120 000 руб. (600 ед. x 200 руб.).

Фактически акционер приобрел указанные 600 акций за 150 000 руб.

Следовательно, в налоговом учете акционера стоимость 600 акций общества "А" будет составлять 150 000 руб.

По условиям реорганизации из общества "А" выделяется общество "Б".

Уставный капитал общества "Б" - 90 000 руб.

Эмитировано 500 акций, номинальная стоимость одной акции - 180 руб.

По условиям реорганизации происходит распределение между акционерами дополнительных ценных бумаг общества "Б". В результате у этого акционера осталось 200 акций общества "А" и добавилось 300 акций общества "Б".

Соответственно, в налоговом учете акционера общая стоимость 200 акций общества "А" и 300 акций общества "Б" составляет 150 000 руб.

Допустим, стоимость чистых активов на дату реорганизации общества "А" составляла 700 000 руб.

После реорганизации стоимость чистых активов составляет:

общество "А" - 400 000 руб.;

общество "Б" - 300 000 руб.

Таким образом, стоимость 300 акций общества "Б" у акционера в налоговом учете составит:
 $150\,000 \text{ руб.} \times 300\,000 \text{ руб.} : 700\,000 \text{ руб.} = 64\,286 \text{ руб.},$
где 150 000 руб. - общая стоимость 200 акций общества "А" и 300 акций общества "Б" в налоговом учете акционера;
300 000 руб. - стоимость чистых активов общества "Б";
700 000 руб. - стоимость чистых активов общества "А" до реорганизации.
Следовательно, стоимость 200 акций общества "А" у акционера в налоговом учете составит:
 $150\,000 \text{ руб.} - 64\,286 \text{ руб.} = 85\,714 \text{ руб.},$
где 150 000 руб. - общая стоимость 200 акций общества "А" и 300 акций общества "Б" в налоговом учете акционера;
64 286 руб. - стоимость 300 акций общества "Б".

В случае реорганизации в форме выделения, предусматривающей приобретение реорганизуемой организацией акций (доли, пая) выделяемой организации, стоимость этих акций (доли, пая) признается равной стоимости чистых активов выделенной организации на дату ее государственной регистрации.

Для определения стоимости чистых активов следует руководствоваться Приказом Минфина России и ФКЦБ от 29 января 2003 г. N 10н, N 03-6/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ" (в соответствии с рекомендациями, представленными в Письме Минфина России от 26 января 2007 г. N 03-03-06/1/39, действие данного Приказа не распространяется на акционерные общества, осуществляющие страховую и банковскую деятельность).

В соответствии со ст. 20 Закона N 14-ФЗ стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами. Учитывая, что Федеральным законом стоимость чистых активов ООО не установлена, по мнению Минфина России, общества с ограниченной ответственностью также могут руководствоваться указанным совместным Приказом Минфина России и ФКЦБ.

В случае если стоимость чистых активов одной или нескольких созданных (реорганизованных) с участием акционеров организаций является отрицательной величиной, то стоимость приобретения полученных акционером в результате реорганизации акций каждой из созданных (реорганизованных) организаций признается равной части стоимости принадлежавших акционеру акций реорганизуемой организации, пропорциональной отношению величины уставного капитала каждой из созданных с участием акционеров организаций к величине уставного капитала реорганизуемой организации на последнюю отчетную дату, предшествующую реорганизации.

В соответствии с п. 6 ст. 277 НК РФ, информация о чистых активах организаций (реорганизуемых и создаваемых) по данным разделительного баланса публикуется реорганизуемой организацией в течение 45 календарных дней с даты принятия решения о реорганизации в печатном издании, предназначенном для опубликования данных о государственной регистрации юридических лиц, а также предоставляется налогоплательщикам - акционерам (участникам, пайщикам) реорганизуемых организаций по их письменным запросам.

С 1 января 2007 г. в данный пункт ст. 277 НК РФ внесено изменение. Так, Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ уточнен срок опубликования информации о чистых активах. Так, теперь он составляет 45 календарных дней. Ранее уточнения, в каких именно днях - рабочих или календарных - этот срок исчисляется, не было. При этом в соответствии с п. 6 ст. 7 Закона N 137-ФЗ сроки, которые начали течь до 1 января 2007 г., будут считаться по правилам, действовавшим до указанного срока <1>.

<1> Лермонтов Ю.М. Передача имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда): налог на прибыль // Финансовая газета. 2007. N 27.

1.6. Налогообложение дивидендов

Порядок распределения чистой прибыли не должен влиять на порядок налогообложения дивидендов. Глава 25 НК РФ не содержит такого ограничения. Допустим, по решению учредителей - юридических лиц дивиденды выплачиваются непропорционально их долям в уставном капитале. Если порядок непропорционального распределения прибыли оговорен в уставе, дивиденды нужно облагать по ставке 9%.

Однако налоговые инспекторы считают, что если чистая прибыль распределяется между участниками непропорционально их долям в уставном капитале, то выплаты не признаются дивидендами для целей налогообложения (ст. 43 НК РФ). Поэтому их нужно облагать по ставке 24 процента. Такие разъяснения даны в Письмах УФНС России по г. Москве от 19 апреля 2007 г. N 20-12/036014@а), от 21 августа 2006 г. N 20-12/74629, а также в Письме Минфина России от 30 января 2006 г. N 03-03-04/1/65.

Обязанности налогового агента по налогу на прибыль возникают при выплате плательщикам налога на прибыль доходов в виде дивидендов в соответствии со ст. 275 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и при выплате доходов иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство на территории Российской Федерации, в соответствии со ст. 309 НК РФ.

Дивидендом признается любой доход, полученный от организации при распределении оставшейся после налогообложения прибыли пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале организации (ст. 43 НК РФ).

Деятельность акционерных обществ регулируется Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", а обществ с ограниченной ответственностью - Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Согласно п. 1 ст. 42 Закона N 208-ФЗ, общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено настоящим Федеральным законом. Решение о выплате (объявлении) дивидендов по результатам первого квартала, полугодия и девяти месяцев финансового года может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

Акционерное общество обязано выплатить объявленные по акциям каждой категории (типа) дивиденды.

Не следует забывать, что по привилегированным акциям дивиденды выплачиваются в обязательном порядке в размере, указанном в уставе АО. Как правило, дивиденды выплачиваются за счет чистой прибыли АО, и в основном денежными средствами, но уставом акционерного общества может быть предусмотрена возможность выплаты дивидендов иным имуществом. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет специально предназначенных для этого фондов общества.

Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества). Чистая прибыль общества определяется по данным бухгалтерской отчетности общества. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов также могут выплачиваться за счет ранее сформированных для этих целей специальных фондов общества.

Согласно п. 3 ст. 42 Закона N 208-ФЗ, решение о выплате годовых дивидендов, размере годового дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа) принимается общим собранием акционеров.

Для выплаты дивидендов совет директоров (наблюдательный совет) общества составляет список лиц, имеющих право на получение дивиденда, и рекомендует его размер. Общее собрание может либо согласиться с рекомендацией совета директоров, либо снизить размер дивидендов. Повысить размер выплачиваемого дивиденда общее собрание не вправе.

Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года (ст. 47 Закона N 208-ФЗ).

Следовательно, предельная дата, когда может быть принято решение о выплате дивидендов по итогам финансового года, - это 30 июня года, следующего за отчетным годом.

Выплата дивидендов производится в сроки, определенные уставом АО или решением общего собрания. Если такие сроки не установлены, то в соответствии с п. 4 ст. 42 Закона N 208-ФЗ выплата производится в течение 60 дней со дня принятия решения о выплате дивидендов.

Закон N 14-ФЗ не содержит такого понятия, как "дивиденды". Однако напомним, что дивиденды представляют собой часть чистой прибыли, которая является фактически доходом акционера. Причем такие выплаты собственникам называются дивидендами только в отношении акционерных обществ. Если же речь идет об обществах с ограниченной ответственностью, то подобные выплаты являются доходами от участия в уставном капитале общества.

Порядок распределения таких доходов установлен ст. 28 Закона N 14-ФЗ. Согласно порядку, общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Решение об определении части прибыли общества, распределяемой между участниками общества, принимается общим собранием участников общества.

Часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Выплата дивидендов акционеру - российской организации

Порядок учета в бухгалтерском и в налоговом учете доходов от участия в уставном капитале такой же, как и дивидендов.

Российская организация, выплачивающая дивиденды юридическим лицам, согласно п. 2 ст. 275 НК РФ выступает в роли налогового агента по налогу на прибыль.

Сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика - получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом, исходя из общей суммы налога и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом иностранным организациям в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В случае если полученная разница отрицательна, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Ставка налога по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации - 9% (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Пример. Согласно решению общего собрания учредителей ЗАО "Полет", размер дивидендов за отчетный год, распределенных в пользу учредителя (российской организации) - 75 000 руб. Выплата дивидендов осуществляется денежными средствами с расчетного счета организации.

В рассматриваемом примере организация, получающая дивиденды, является российской организацией. В соответствии с п. 2 ст. 275 НК РФ ЗАО "Полет", представляющее собой источник выплаты дивидендов, приобретает статус налогового агента по налогу на прибыль. При этом организация должна выполнить все обязанности, установленные ст. 24 НК РФ.

Выплачивая сумму дивидендов, ЗАО "Полет" должно удержать из дохода налогоплательщика - получателя дивидендов, являющегося резидентом Российской Федерации, сумму налога по ставке 9% на основании пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Налогом облагается разница между начисленными дивидендами и суммой дивидендов, которые организация сама получает в качестве учредителя от других организаций.

В рассматриваемом нами примере организация ЗАО "Полет" сама не получает дивиденды от других организаций, поэтому базой для исчисления налога будет непосредственно сумма, выплачиваемая российской организации (акционеру), а именно - 75 000 руб.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению", сумма чистой прибыли отчетного года отражается по кредиту счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счетов 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов".

В бухгалтерском учете сумма налога на прибыль, подлежащая удержанию у источника выплаты доходов - ООО "Феникс", отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов", и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на прибыль". Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику).

После удержания суммы налога налоговый агент обязан перечислить его в бюджет. При этом ООО "Феникс" должно руководствоваться требованиями п. 4 ст. 287 НК РФ, согласно которому по доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Рабочим планом счетов предусмотрены следующие счета:

51 "Расчетные счета";

68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 68-2 "Налог на прибыль";

75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов";

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Теперь рассмотрим ситуацию, когда ЗАО "Полет" выплачивает сумму дивидендов своему акционеру - российской организации и, в свою очередь, получает дивиденды от другой российской организации.

Пример 1. По результатам работы за 2007 г. ЗАО "Полет" получило прибыль в размере 300 000 руб. Налог на прибыль за 2005 г. составил 72 000 руб.

В апреле 2008 г. ЗАО "Полет" решением общего собрания постановило выплатить своему акционеру - российскому юридическому лицу дивиденды за 2007 г. - 228 000 руб. При этом по решению другой российской организации ЗАО "Полет" получило дивиденды за 2007 г. в размере 120 000 руб. Дивиденды получены в марте 2008 г.

Выполняя обязанности налогового агента по налогу на прибыль, ЗАО "Полет" удержит налог на прибыль в порядке, установленном п. 2 ст. 275 НК РФ:

$(228\,000\text{ руб.} - 120\,000\text{ руб.}) \times 9\% = 9720\text{ руб.}$

Пример 2. Теперь изменим условия примера 1.

В апреле 2008 г. ЗАО "Полет" решением общего собрания постановило выплатить своему акционеру - российскому юридическому лицу дивиденды за 2007 г. - 80 000 руб.

При этом по решению другой российской организации ЗАО "Полет" получило дивиденды за 2007 г. в размере 120 000 руб. Дивиденды получены в марте 2008 г.

Начисленные дивиденды меньше суммы полученных дивидендов:

$80\,000\text{ руб.} - 120\,000\text{ руб.} = -40\,000\text{ руб.}$

В этом случае удерживать с дивидендов налог на прибыль не нужно. Если сумма дивидендов, полученных ЗАО "Феникс" от сторонней организации, превышает сумму дивидендов, распределенных обществом своему акционеру, то обязанность по уплате налога не возникает.

В таком случае бухгалтер ЗАО "Полет" отражает операции следующим образом:

Дебет 84, Кредит 75-2, субсчет "Расчеты по выплате доходов" - 80 000 руб. - начислены дивиденды;

Дебет 75-2, субсчет "Расчеты по выплате доходов", Кредит 51 "Расчетные счета" - 80 000 руб. - выплачены дивиденды.

В настоящее время хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут использовать не только традиционную систему налогообложения, то есть являться плательщиками налога на прибыль, но и применять упрощенную систему налогообложения. В этом случае организация не является плательщиком налога на прибыль.

Если организация (получатель дохода) перешла на упрощенную систему налогообложения, то организация, производящая выплату, не должна удерживать налог на прибыль с сумм выплаченных дивидендов, поскольку налог на прибыль можно удержать только у организации, являющейся плательщиком налога на прибыль. Такой вывод можно сделать на основании п. 2 ст. 346.11 НК РФ.

Организация, перешедшая на упрощенную систему налогообложения и получившая дивиденды на основании ст. 346.15 НК РФ, при определении объекта налогообложения учитывает внереализационные доходы в соответствии со ст. 250 НК РФ.

В целях налогообложения прибыли доходы от долевого участия в других организациях (дивиденды) в соответствии со ст. 250 НК РФ признаются в составе внереализационных доходов.

Если организация, получающая доход, является плательщиком единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, то дивиденды, как не относящиеся к деятельности, переведенной на уплату единого налога, облагаются налогом на прибыль в общем порядке, и организация, выплачивающая доход, обязана удержать налог на прибыль. В том случае, если организация, выплачивающая дивиденды, сама при этом не является плательщиком налога на прибыль, удержать этот налог она обязана, так как продолжает оставаться налоговым агентом по налогу на прибыль.

Выплата дивидендов акционеру - иностранной компании

В случаях, когда российские организации выплачивают иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, доходы, не связанные с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, такие доходы относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты (п. 1 ст. 309 НК РФ).

В перечне таких доходов указаны и дивиденды, выплачиваемые российской организацией иностранной организации - акционеру (участнику).

Если российская организация - налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации, не являющейся резидентом Российской Федерации, то налоговая база налогоплательщика - получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов. По доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, применяется ставка 15% (пп. 2 п. 3 ст. 284).

Пример. Решением общего собрания акционеров ООО "Маркиза" установлено, что размер дивидендов акционера - юридического лица, являющегося резидентом Грузии, составляет 99 600 руб. В счет причитающихся дивидендов акционеру передается товар, который по распоряжению акционера получает российская организация. Фактическая себестоимость товара составляет 68 420 руб.

Организация, получающая дивиденды, не имеет представительства в России. При выплате дивидендов российская организация выступает налоговым агентом по налогу на доходы. Порядок налогообложения таких доходов установлен ст. 309 "Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации" НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ, дивиденды являются объектом налогообложения по налогу на прибыль независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Для целей удержания налога не имеет значения указание иностранной организации о перечислении причитающихся этой организации выплат третьим лицам, как в рассматриваемом примере.

В соответствии с п. 1 ст. 310 НК РФ, в случае выплаты дохода иностранной организации в натуральной форме налоговый агент обязан перечислить исчисленную сумму налога в бюджет, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

В примере налоговая база по налогу на доходы иностранной организации определяется в соответствии с п. 3 ст. 275 НК РФ как сумма выплачиваемых дивидендов. Так как сторона, получающая дивиденды, является иностранным юридическим лицом, то ставка определяется в соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ, и в данном случае она составляет 15%. При этом необходимо иметь в виду, что ставка налога в 15% применяется только в том случае, если между Российской Федерацией и иностранным государством, чьим резидентом является акционер, не установлено соглашение об избежании двойного налогообложения. Условием для применения пониженной ставки при выплате доходов иностранным организациям, не состоящим на учете в налоговых органах Российской Федерации, является подтверждение иностранной организацией своего постоянного местонахождения в стране, с которой у России имеется такое соглашение (п. 3 ст. 310 и ст. 312 НК РФ).

Российская сторона передает товар в счет выплаты причитающихся дивидендов. Такая передача в соответствии со ст. 39 НК РФ приравнивается к реализации товара.

При выплате акционеру доходов от участия в организации товарами или иными материальными ценностями в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75, субсчет 75-2, в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Для учета доходов и расходов, связанных с продажей товаров, а также для определения финансового результата от продажи предназначен счет 90 "Продажи". В нашем примере товары передаются акционеру - юридическому лицу в счет причитающихся дивидендов, и по кредиту счета 90 "Продажи", субсчет 90-1 "Выручка", отражается сумма дохода, подлежащая выплате акционеру, за вычетом суммы налога с доходов в виде дивидендов, удерживаемой у источника выплаты доходов. Себестоимость переданных акционеру товаров отражается по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-2 "Себестоимость продаж", в корреспонденции со счетом 41 "Товары".

По распоряжению акционера (иностранного юридического лица) организация передает товар российской организации. В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ такая реализация признается объектом налогообложения по НДС как реализация товара на территории Российской Федерации. Налоговая база по НДС согласно п. 1 ст. 154 НК РФ определяется как стоимость реализуемого товара, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС. Сумма налога определяется расчетным методом. Ставка НДС определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. п. 2 или 3 ст. 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов, начисленная при реализации товаров сумма НДС отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 90 "Продажи", субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость".

Вопросу налогообложения доходов в виде дивидендов, выплачиваемых иностранной компанией - резиденту Великобритании, посвящено Письмо Минфина России от 16 октября 2007 г. N 03-08-05.

В соответствии с п. 1 ст. 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании

двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15 февраля 1994 г. (далее - Конвенция), дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является лицом с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве, лицу с постоянным местопребыванием в другом Договариваемом Государстве, могут облагаться налогами в этом другом Государстве.

В то же время п. 2 ст. 10 Конвенции оговаривается право взимания налога и в государстве-источнике, однако в этом случае налог не может превышать 10 процентов общей суммы дивидендов, если получатель является лицом, имеющим фактическое право на дивиденды.

Однако положения п. п. 1 и 2 ст. 10 Конвенции не применяются, если лицо, фактически имеющее право на дивиденды, будучи лицом с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договариваемом Государстве, в котором компания, выплачивающая дивиденды, имеет постоянное местопребывание, через расположенное там постоянное представительство и участие, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически относится к такому постоянному представительству. В таком случае применяются положения ст. 7 Конвенции.

В соответствии с НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций наряду с российскими организациями признаются иностранные организации, которые осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство и (или) получают доходы от источников в Российской Федерации.

Наличие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации определяется исходя из положений законодательства о налогах и сборах, а именно в соответствии с положениями ст. 306 НК РФ. В случае если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, с которым у Российской Федерации заключено действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства в силу ст. 7 НК РФ приоритет имеют положения соответствующего международного договора.

Пунктами 1 и 2 ст. 5 Конвенции установлено, что для целей Конвенции термин "постоянное представительство" означает место деятельности, через которое предприятие одного Договариваемого Государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договариваемом Государстве. Термин "постоянное представительство", в частности, включает место управления, отделение, контору, фабрику, мастерскую и т.п.

Определение, таким образом, содержит следующие условия:

- существование места деятельности, то есть помещения или оборудования;
- это место деятельности должно быть "постоянным", то есть должно быть установлено в определенном месте с определенной степенью постоянства;
- осуществление коммерческой деятельности предприятия через постоянное место деятельности. Это означает, что лица, которые тем или иным образом зависят от предприятия (персонал), проводят деятельность предприятия в государстве, в котором находится постоянное место деятельности.

Выражение "место деятельности" означает любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место бизнеса может также существовать и без отдельного помещения, достаточно иметь в распоряжении некоторое пространство. Также место деятельности может находиться на другом предприятии.

Чтобы место деятельности составляло постоянное представительство, предприятие, пользующееся им, должно производить через него полный или частичный бизнес. Деятельность не обязательно должна быть производительного характера. Более того, деятельность не обязательно должна быть постоянной, то есть производиться без перерыва в операциях, но при этом операции должны иметь регулярный характер.

В соответствии со ст. 7 Конвенции прибыль предприятия Договариваемого Государства облагается налогом только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договариваемом Государстве через находящееся там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет, как сказано выше, предпринимательскую деятельность, то его прибыль может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Таким образом, если деятельность компании, имеющей постоянное местопребывание в иностранном государстве, приводит к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации, данная иностранная организация признается самостоятельным налогоплательщиком на территории Российской Федерации и положения п. п. 1 и 2 ст. 10 Конвенции неприменимы, а следовательно, налогообложение доходов такой иностранной организации осуществляется в соответствии с нормами и принципами национального законодательства о налогах и сборах.

Так, п. 1 ст. 307 НК РФ установлено, что объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений п. 4 этой статьи;

доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ, относящиеся к постоянному представительству.

Согласно п. 6 ст. 307 НК РФ, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по ставкам, установленным п. 1 ст. 284 НК РФ, за исключением доходов, перечисленных в пп. 1, 2, абз. 2 пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ. Указанные доходы, относящиеся к постоянному представительству, облагаются налогом отдельно от других доходов по ставкам, установленным пп. 2 п. 3 и п. 4 ст. 284 НК РФ.

В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяется ставка в размере 15 процентов по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Учитывая вышеизложенное, в случае осуществления иностранной компанией деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство доходы в виде дивидендов, выплачиваемые такой иностранной организацией, подлежат налогообложению по ставке в размере 15 процентов, установленной пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ, а не по ставке в размере 10 процентов, установленной п. 2 ст. 10 Конвенции.

Положение п. 2 ст. 24 Конвенции, согласно которому налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятий, осуществляющих подобную деятельность в этом другом Государстве, означает, что при налогообложении доходов в виде дивидендов, получаемых любой без исключения британской организацией, осуществляющей деятельность через постоянное представительство на территории Российской Федерации, будут применяться вышеуказанные порядок и ставка налога.

Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" более четко сформулирована обязанность заемщика выступить налоговым агентом по положительной разнице между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 269 НК РФ. Положительная разница приравнивается к дивидендам и облагается налогом по ставке 15% (п. 3 ст. 284 НК РФ).

Глава 2. РАСХОДЫ

НК РФ устанавливает незакрытые перечни расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. В частности, п. 1 ст. 264 НК РФ предусматривает перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и предусматривает, что к этим расходам относятся и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (пп. 49).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты либо убытки, понесенные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Документально подтвержденные расходы - это затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо 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.

Таким образом, любая расходная операция, осуществляемая налогоплательщиком, может быть учтена при формировании налоговой базы по налогу на прибыль лишь в том случае, если данная операция подтверждена надлежаще оформленными документами.

Статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Они признаются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, и одновременно служат для документального подтверждения расходов.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа и дату его составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Первичные учетные документы могут быть составлены на бумажных и машинных носителях информации (п. 7 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете").

При их составлении на машинных носителях организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Из изложенного следует, что, хотя российское законодательство и допускает подтверждение хозяйственных операций электронными документами, с таких документов в установленных законом случаях все равно должны быть изготовлены бумажные копии.

Кроме того, использование электронных документов в целях бухгалтерского и налогового учета на практике представляется затруднительным, так как, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, эти документы считаются надлежаще оформленными только в том случае, если они заверены электронной цифровой подписью.

Как отмечает в своих разъяснениях Министерство финансов РФ (Письмо от 19 мая 2006 г. N 02-14-13/1297 "Ведение бухгалтерского учета на электронных носителях"), составление и хранение первичных учетных документов на машинных носителях информации следует осуществлять с применением электронной цифровой подписи, равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе информации. Таким образом, электронный документ, не заверенный электронной цифровой подписью, с позиции контролирующих органов не может служить в качестве документального подтверждения расходов в целях налогообложения прибыли.

Однако мнение Минфина России о том, что только электронная цифровая подпись признается полностью равнозначной собственноручной подписи, крайне спорно. В силу ст. 160 ГК при совершении сделок аналоги собственноручной подписи признаются равнозначными собственноручной подписи в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон. Таким образом, если хозяйствующие субъекты, подписывающие первичный документ (например, накладную или акт выполненных работ), пришли к соглашению об использовании любого выбранного ими аналога собственноручной подписи (помимо электронной цифровой подписи), то такие документы должны приниматься с целью бухгалтерского и налогового учета на основании ст. 160 ГК.

Общие условия о документальном подтверждении и экономической оправданности затрат приобретают свою специфику применительно к конкретным видам расходов.

Утверждение о том, что положения п. 1 ст. 252 НК РФ распространяются на все виды расходов, не вызывает споров. О правильности этого утверждения свидетельствует также п. 49 ст. 270 НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы не учитываются, помимо указанных в предыдущих пунктах, иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Следовательно, предусмотренные п. 1 ст. 264 НК РФ прочие расходы являются экономически оправданными затратами.

Пункт 1 ст. 264 НК РФ относит к расходам, связанным с производством и реализацией, такие расходы, как:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке (за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ);
- расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ;
- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы на гражданскую оборону в соответствии с законодательством РФ;

- взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей;

- взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками.

Данные расходы характеризуются необходимостью их несения налогоплательщиком независимо от его желания и фактической возможности не осуществлять их.

Обязательность осуществления налогоплательщиком таких расходов либо прямо предусмотрена законодательством РФ, либо следует из установленных законодательством РФ определенных обязанностей, либо предусмотрена установленными другими организациями условиями осуществления соответствующей деятельности.

Таким образом, иные расходы, соответствующие изложенной характеристике и имеющие определенную связь с производством и (или) реализацией, должны признаваться отвечающими критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

Следует отметить, что расходы аналогичного характера предусмотрены ст. 255 "Расходы на оплату труда" НК РФ, например:

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов;

- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 14 марта 2006 г. по делу N 14231/05 дал ограничительное толкование п. 1 ст. 252 НК РФ, применив налоговую норму не в пользу налогоплательщика.

Согласно Постановлению от 14 марта 2006 г., соответствие затрат общества, связанных с приобретением земельных участков, установленным ст. 252 НК РФ критериям не может служить единственным основанием для включения их в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, без сопоставления понесенных затрат с иными нормами гл. 25 НК РФ.

Президиум ВАС РФ указал, что отсутствие в гл. 25 НК РФ норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает налогоплательщика возможности уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на соответствующие суммы.

По данному делу суд надзорной инстанции для решения вопроса о включении в состав расходов учел особенность купленного материального объекта, стоимость которого не подлежит амортизации.

Следовательно, толкование норм Налогового кодекса РФ Президиумом ВАС РФ по делу N 14231/05 может использоваться при рассмотрении вопроса о правомерности уменьшения налогооблагаемой прибыли на какие-либо расходы, только исходя из характера этих расходов и условий осуществления деятельности налогоплательщиком.

Уместно отметить, что по делу N 14231/05 были сделаны выводы, фактически сужающие понятие "расходы, связанные с производством и реализацией".

Президиум ВАС РФ, посчитав, что расходы, связанные с производством и реализацией, делятся на указанные в п. 2 ст. 253 НК РФ расходы в соответствии с их экономическим содержанием, указал, что эти расходы формируют себестоимость продукции.

В результате последовало утверждение, что поскольку стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию путем амортизации, то нет оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам.

С учетом положений ст. 256 "Амортизируемое имущество" НК РФ такой вывод в отношении расходов на покупку земельного участка можно было бы признать верным.

В отношении других расходов представляется, что необходимо учитывать нормы п. 4 ст. 252 и ст. 318 НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 252 НК РФ, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Пункт 1 ст. 318 НК РФ для налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления, устанавливает подразделение расходов, связанных с производством и реализацией, на прямые и косвенные.

Следовательно, перед налогоплательщиком открыты следующие два вопроса:

- относить ли расходы либо к расходам, связанным с производством и реализацией, либо к внереализационным расходам (п. п. 2, 4 ст. 252 НК РФ);

- как формировать себестоимость продукции, в том числе за счет косвенных расходов, которые в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Таким образом, экономический вопрос о перенесении стоимости расходов на производимую (реализуемую) организацией продукцию не должен рассматриваться как дополнительный критерий расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Понятие обоснованных расходов используется только для целей исчисления налога на прибыль организаций и не имеет никакого отношения к другим налогам, в частности к НДС. Это следует из ст. 171 НК РФ.

В качестве одного из условий для вычета эта статья называет использование покупки для операций, облагаемых НДС, но не экономическую обоснованность расходов.

Если организации по итогам проверки откажут в вычете по НДС на том основании, что расходы экономически необоснованны, то она может воспользоваться правом на апелляционное обжалование. Особенно это касается случаев, когда в акте проверки допущена грубая ошибка - в качестве основания для отказа в вычете фигурирует ссылка на ст. 252 НК РФ.

Организация также может представить налоговикам судебные решения, вынесенные в пользу других компаний по аналогичным спорам (например, Постановления федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 21 ноября 2006 г. N A05-2732/2006-34, от 31 января 2006 г. N A56-11756/2005, Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. N Ф04-2556/2006(22219-A27-34), Ф04-2556/2006(22220-A27-34)).

Кроме того, в налоговом учете экономическая оправданность затрат прежде всего определяется целью осуществления расхода: она должна быть связана с деятельностью, направленной на получение дохода. В ст. ст. 171 и 172 НК РФ такого требования нет, как нет и никаких отсылочных норм к гл. 25 НК РФ. Для целей исчисления НДС не важно, какой экономический эффект получила компания. Главное, что приобретенные товары (работы, услуги) были использованы в облагаемой НДС деятельности.

При соблюдении этого условия вычет правомерен, даже если сами расходы НК РФ списывать запрещает. Допустим, можно взять расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества (подарки сотрудникам, расходы на неотделимые улучшения, произведенные без согласия арендодателя, и т.п.). Безвозмездная передача имущества облагается НДС, следовательно, и сумму входного налога по приобретенным для такой операции товарам (работам, услугам) можно принять к вычету, несмотря на то, что в налоговом учете такие расходы признать вообще нельзя.

Экономическая необоснованность расходов действительно может стать причиной того, что вычеты по НДС будут неправомерными. Однако это возможно при одном условии - если налоговики докажут фиктивность сделки, которая была направлена исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды. В таком случае нецелесообразность расходов компании является дополнительным аргументом для налоговиков, чтобы отказать в вычете НДС (Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53, Постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 5 июня 2007 г. N A72-8049/2006-14/262, от 31 мая 2007 г. N A12-16526/06-С60).

В состав расходов включаются все налоги, которые компании уплачивают в соответствии с законодательством (Письмо Минфина России от 27 марта 2006 г. N 03-03-02/70).

Пример. Базу по налогу на прибыль уменьшают суммы налога на имущество, которым облагаются телевизоры, холодильники, музыкальные центры и тому подобные основные средства непроизводственного назначения.

2.1. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав

В налоговом учете убыток от реализации основного средства признается равными долями в течение периода, определяемого как разница между установленным и фактическим сроком полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ). Если же в налоговом учете имущество уже полностью амортизировано, то этот период определить невозможно. Поэтому полученный убыток можно признать единовременно. Такие разъяснения дали специалисты Минфина России в Письме от 27 декабря 2005 г. N 03-03-04/1454.

В составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, можно признать произведенные организацией затраты на приобретение питьевой воды и кулера на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ. Причем специалисты Минфина России считают, что для этого необходимо получить заключение санитарно-эпидемиологической службы, удостоверяющее, что вода из-под крана непригодна для питья. Только в этом случае затраты рассматриваются как направленные на создание нормальных условий труда и являются экономически обоснованными

(Письмо Минфина России от 2 декабря 2005 г. N 03-03-04/1/408). Арбитражные же суды считают требование представить заключение санэпидслужбы безосновательным, ведь трудовое законодательство не содержит закрытого перечня условий, обеспечивающих нормальные условия труда (Постановления федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского округа от 31 января 2007 г. N Ф04-9283/2006(30504-А45-33), от 29 августа 2006 г. N Ф04-5469/2006(25648-А70-29), Поволжского округа от 3 апреля 2007 г. N А55-11076/06 и др.).

В процессе дополнительного выяснения обстоятельств было уточнено, что функциональное назначение объекта (который будет закончен строительством) - многофункциональный офисно-торгово-производственный комплекс. При этом организацией получено разрешение у собственника передать объект незавершенного строительства по инвестиционному договору. В этой связи могут возникнуть вопросы: каким образом в бухгалтерском и налоговом учете отражаются операции по передаче объекта в качестве инвестиционного вклада, на основании каких документов, как учитываются в целях бухгалтерского учета и налогообложения расходы ФГУП "ФЦЛ" по аренде земли, по оформлению кадастрового плана и другие расходы, понесенные в период реализации контракта?

В данной ситуации объект незавершенного строительства до передачи его в качестве инвестиций в целях бухгалтерского учета рассматривается в виде незаконченных капитальных вложений.

Такой вывод следует из п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н). В соответствии с данным пунктом к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие).

Для отражения капитальных вложений в бухгалтерском учете предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н).

При передаче объекта незавершенного строительства балансовая стоимость объекта списывается с кредита счета 08 в дебет счета 76. В результате данной записи у ФГУП "Федеральный центр логистики" формируется задолженность инвестора по передаче им доли в инвестиционном объекте (объекте, законченном капитальным строительством). Данная задолженность будет погашена инвестором после завершения капитального строительства и раздела объекта в долевой собственности.

Что касается налогового учета, то в Налоговом кодексе РФ законодатель не предусмотрел особенности отражения операций, связанных с передачей объекта застройщику по инвестиционному договору. В Налоговом кодексе содержится лишь информация для организации-застройщика относительно того, что средства инвесторов, аккумулированные на счетах застройщика, при определении налоговой базы не учитываются (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Таким образом, вопрос о том, следует ли отражать в налоговом учете передачу объекта по инвестиционному договору, зависит от того, считается ли такая передача реализацией.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. При этом некоторые первичные документы содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7 утверждены формы актов о приеме-передаче объектов, в частности акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме N ОС-1, акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме N ОС-1а. Однако данными актами оформляется движение объектов основных средств, о чем прямо сказано в Указаниях по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденных вышеуказанным Постановлением Госкомстата России. Тогда как в рассматриваемом случае речь идет об объекте незавершенного строительства, которое не может считаться объектом основных средств.

Исходя из вышеизложенного, организация вправе оформить передачу такого объекта актом произвольной формы, содержащим в себе обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н), не признаются расходами организации выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.).

Поскольку расходы связаны с оплатой аренды земельного участка, на котором расположен объект незавершенного строительства, то, по нашему мнению, они относятся к расходам, связанным с приобретением (созданием) внеоборотных активов.

Такой же порядок применяется и в отношении расходов по оформлению кадастрового плана и других расходов, понесенных в период реализации инвестиционного контракта.

Относительно вопроса отражения расходов в налоговом учете сообщаем следующее.

Конечная цель получения объекта незавершенного строительства - завершение его капитальным строительством и оформление в собственность Российской Федерации соответствующей доли построенного объекта, который будет передан ФГУП на правах хозяйственного ведения.

Таким образом, расходы на выплату арендной платы земельного участка и прочие указанные в вопросе расходы связаны с созданием объекта основного средства.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ 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 настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.

Таким образом, расходы на арендную плату за земельный участок следует учитывать при формировании первоначальной стоимости объекта основного средства.

По данному вопросу существуют официальные разъяснения чиновников. Так, в Письме Минфина России от 29 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/228 сказано, что расходы по арендной плате за земельный участок, осуществляемые до начала строительства объекта (административного здания), а также во время его строительства, не являются расходами, направленными на получение доходов, так как связаны исключительно со строительством объекта основных средств. Подобное мнение содержится и в других письмах, например в Письмах Минфина России от 26 августа 2005 г. N 03-03-04/2/53, МНС России от 26 февраля 2004 г. N 02-5-11/38@.

Расходы на арендную плату могут учитываться при расчете налога на прибыль одновременно при условии, что расположенное на земельном участке здание уже используется в целях получения дохода (Письмо УМНС России по г. Москве от 23 августа 2004 г. N 26-12/55124). Иначе говоря, до тех пор, пока объект недвижимости не начнет использоваться в деятельности организации, приносящей доход, расходы на аренду земельного участка нельзя учесть при налогообложении прибыли в составе расходов, связанных с производством и реализацией.

Организация проводит образовательные туры за рубежом. При проведении туров организация может выступать как туроператором, так и турагентом (договор с туроператором на турпродукт заключен). Какой пакет документов необходимо иметь клиентам (пользователям услуг организации), чтобы правомерно отнести затраты на оплату услуг организации к расходам в целях налогообложения прибыли?

В Федеральном законе от 24 ноября 1994 г. N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" приведены понятия соответственно туроператорской и турагентской деятельности:

- туроператорская деятельность - деятельность по формированию, продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее - туроператор);

- турагентская деятельность - деятельность по продвижению и реализации туристского продукта, осуществляемая на основании лицензии юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем (далее - турагент).

Продвижением туристской деятельности признается комплекс мер, направленных на реализацию туристского продукта (реклама, участие в специализированных выставках, ярмарках, организация туристских информационных центров по продаже туристского продукта, издание каталогов, буклетов и другое).

Как видно, и в том и в другом качестве организация будет осуществлять продажу некоего туристского продукта (образовательной программы за рубежом).

Туризмом признаются временные выезды (путешествия) граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства (далее - граждане) с постоянного места жительства в оздоровительных, познавательных, профессионально-деловых, спортивных, религиозных и иных целях без занятия оплачиваемой деятельностью в стране (месте) временного пребывания.

Качество, в котором будет выступать "продавец" туристского продукта (турагент или туроператор), не будет иметь существенного значения для пользователя таких услуг при

отнесении затрат на их приобретение к расходам в целях налогообложения прибыли, так как налоговое законодательство не содержит каких-либо специальных правил в отношении отнесения на расходы затрат на приобретение турпродуктов.

При разрешении вопроса о правомерности отнесения таких затрат к расходам в целях налогообложения прибыли необходимо учитывать цель поездки. Туризм предполагает выезд в профессионально-деловых целях.

Услуги в рассматриваемой ситуации можно представить в виде консультационных.

В соответствии с пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на консультационные и иные аналогичные услуги.

При данном варианте расходы следует представить как:

- расходы на консультационные услуги;
- командировочные расходы.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 к командировочным расходам относятся:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации;

- оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- 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.

Сложность при отнесении затрат на расходы может заключаться в том, что в рассматриваемой ситуации организация, направляющая работника в тур, не несет командировочные расходы в обычном порядке, самостоятельно приобретая билеты, оплачивая проживание, выдавая работнику суточные, а оплачивает тур, который все это включает.

В связи с вышеизложенным для отнесения расходов, квалифицируемых как командировочные, в составе тура считаем целесообразным в договоре расшифровать перечень и стоимость услуг, включаемых в тур, для возможности соотношения затрат на услуги с нормами Налогового кодекса, регулирующими порядок отнесения затрат к расходам в целях налогообложения прибыли. Такая же расшифровка должна быть изложена в акте об оказанных услугах.

В соответствии со ст. 166 ТК РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Следовательно, к расходам на командировки, которые организация может учесть при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся обоснованные расходы на командировки, в которые налогоплательщик направляет работников в связи с производственной необходимостью.

Командировки оформляются унифицированными формами первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. N 1. Таким образом, необходимо оформление документов:

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку по формам N Т-9 и N Т-9а;
- командировочное удостоверение - форма N Т-10;
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по форме N Т-10а, с указанием фактов, свидетельствующих о выполнении командированным работником производственного задания.

Кроме того, если при отправлении работника в командировку ему выдавались в подотчет денежные средства, то согласно п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993 г. N 40, не позднее трех дней по возвращении из командировки работник обязан составить авансовый отчет. Форма авансового отчета N АО-1 утверждена Постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. N 55.

К авансовому отчету необходимо приложить оправдательные документы, подтверждающие расходование выданных в подотчет денежных средств.

Отнесение к расходам в целях налогообложения прибыли затрат по выплате суточных возможно в пределах норм по выплате суточных, установленных Постановлением Правительства РФ от 13 мая 2005 г. N 299.

В отношении вопроса квалификации расходов по проведению образовательных тренингов как расходов, предусмотренных пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ, то есть как расходов на консультационные и иные аналогичные услуги, следует иметь в виду следующее.

Согласно ст. 779 ГК РФ, по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

В таком случае сторонами должен подписываться акт об оказанных услугах. Кроме того, для подтверждения факта оказания услуг мы рекомендуем подготовить отчет об оказанных услугах. В отчете вы можете включить перечень всех указанных услуг с указанием на дату оказания и сроки оказания соответствующих услуг. Требование о предоставлении отчета не регламентировано действующим законодательством, вместе с тем, как показывает судебная практика, наличие такого отчета может существенно повлиять на решение суда: например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 мая 2005 г. N A19-29167/05-15-Ф02-2104/05-С1, Западно-Сибирского округа от 26 октября 2005 г. N Ф04-7555/2005(16171-А45-40), Московского округа от 22 марта 2006 г. N КА-А40/1894-06, Центрального округа от 20 января 2003 г. N А62-1006/2002, Северо-Западного округа от 27 июля 2006 г. N А42-10050/04-22, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 5 июня 2006 г. N А40-22933/06-111-112.

Документами, подтверждающими соответствующие расходы в целях налогообложения прибыли, будут те документы, которые исполнитель обязан передать клиенту по договору, в частности:

- туристическая путевка;
- транспортные документы;
- программа путешествия и обучения;
- документ о прохождении обучения.

В отношении развлекательных мероприятий (например, экскурсий), включенных в программу тренингов, можно отметить следующее. На основании п. 49 ст. 270 НК РФ налогоплательщик не вправе учесть при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль расходы, связанные с организацией отдыха и развлечений сотрудников, так как эти расходы не соответствуют критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ.

В данном случае участие в мероприятиях не связано с выполнением работником служебных поручений, которые он осуществляет вне места постоянной работы. Следовательно, организация-клиент не может учесть в целях налогообложения прибыли расходы, связанные с проведением и организацией таких мероприятий.

При возникновении спорной ситуации с налоговыми органами пользователям рассматриваемых услуг придется доказывать экономическую обоснованность этих затрат, в частности доказывать то, что была необходимость в указанных услугах, целесообразность получения этой услуги за рубежом, а не в России, а также доказывать факт использования результатов услуг в деятельности, направленной на получение дохода. В связи с чем рекомендуется подготовить соответствующие документальные доказательства.

В частности, для доказательства целесообразности получения этой услуги за рубежом, а не в России можно собрать информацию об аналогичных программах в России и подготовить аргументы, обосновывающие, почему предпочтение отдано программе за рубежом, или подтверждающие, что в России нет аналогов таких программ.

Доказательством использования результатов услуг в деятельности может быть некий внутренний отчет сотрудника, который был отправлен в командировку, о результатах использования полученной консультации.

Отнесение указанных затрат к расходам в целях налогообложения прибыли в случае, если эти результаты себя не оправдали в экономическом плане, может стать предметом судебного спора. Однако мы нашли судебную практику, в которой суд не рассматривает критерий эффективности понесенных расходов как условие их экономической оправданности (см. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 марта 2006 г. N Ф04-1847/2006(20709-А67-40), Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11 января 2006 г. N А10-4653/05-Ф02-6684/05-С1, Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 8 февраля 2006 г. N А12-18671/05-С10, Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30 января 2006 г. N А82-9347/2004-37).

2.2. Расходы на освоение природных ресурсов

Пунктом 1 ст. 261 НК РФ предусмотрены расходы на освоение природных ресурсов.

К этим расходам абз. 5 п. 1 ст. 261 НК РФ, в частности, отнесены расходы:

на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений;

компенсации, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов.

Какие компенсации могут быть предусмотрены договорами, закон не указывает, тем самым фактически расширяя возможности налогоплательщика по включению в расходы на освоение природных ресурсов всех денежных средств, выплаченных на основании таких договоров.

Следовательно, законодатель исходил из того, что недропользователь, осуществляя освоение природных ресурсов, обоснованно будет нести расходы в виде компенсаций, предусмотренных договорами, заключенными с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов.

Имеется определенная взаимосвязь предусмотренных п. 1 ст. 261 НК РФ компенсаций с законодательством о недрах. Так, согласно п. 1 ст. 5 Закона РФ "О недрах" к полномочиям органов местного самоуправления в сфере регулирования отношений недропользователя относится участие в решении вопросов, связанных с соблюдением социально-экономических и экологических интересов населения территории при предоставлении недр в пользование и отводе земельных участков.

Таким образом, НК РФ содержит специальную норму, предоставляющую налогоплательщику возможность уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на суммы денежных средств, перечисленных по соглашениям с органами местного самоуправления в целях социально-экономического развития территории.

Следует отметить, что, исходя из буквального толкования п. 1 ст. 261 НК РФ, в этих соглашениях такие перечисления денежных средств должны быть обозначены как компенсации за освоение недропользователем природных ресурсов муниципального образования.

Однако перечисления недропользователем денежных средств в целях социально-экономического развития территорий указанным случаем, как правило, не ограничиваются.

Расходы в целях социально-экономического развития территорий (региона)

Во многих лицензионных соглашениях об условиях пользования недрами содержится условие об участии недропользователя в социально-экономическом развитии территории (региона).

При этом такое условие не обязательно устанавливает участие в социально-экономическом развитии именно территории муниципального образования.

Лицензионное соглашение может содержать, например, положения следующего характера:

- недропользователь обязан участвовать в решении вопросов, связанных с соблюдением социально-экономических и экологических интересов населения территории при предоставлении недр в пользование;

- недропользователь обязан в течение шести месяцев заключить с администрацией автономного округа соглашение о социально-экономическом развитии региона в интересах населения.

Соответственно, обязанность заключить социально-экономическое соглашение с администрацией субъекта РФ (иным государственным органом исполнительной власти региона) может быть прямо предусмотрена лицензионным соглашением. Соглашение с администрацией субъекта РФ может быть заключено и в исполнение общего положения лицензионного соглашения об обязанности участвовать в социально-экономическом развитии.

Заключенные недропользователем с администрацией региона социально-экономические соглашения предусматривают, как правило, финансирование субъекта РФ, муниципальных образований, расположенных в данном регионе, путем перечисления денежных средств на бюджетные счета, т.е. финансирование соответствующего бюджета.

В таком соглашении могут быть указаны подлежащие финансированию мероприятия, реализуемые администрацией субъекта РФ в процессе исполнения регионального бюджета (муниципальных бюджетов), например строительство дворца культуры, стадиона.

Таким образом, недропользователь на основании предоставленной ему лицензии на право пользования недрами может нести определенные обязательства по финансированию публичных образований: субъекта РФ и (или) муниципальных образований.

Суммы такого финансирования должны уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль у недропользователя исходя из вышеизложенного толкования положений Налогового кодекса РФ

(ст. 252, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) и следующих нормативных предписаний, которые устанавливают правовую норму о необходимости финансирования недропользователями субъекта РФ (муниципальные образования), на территории которого осваиваются природные ресурсы.

Согласно ч. 1 ст. 11 Закона РФ "О недрах" (далее - Закон о недрах) предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии, включающей установленной формы бланк с Государственным гербом РФ, а также текстовые, графические и иные приложения, являющиеся неотъемлемой составной частью лицензии и определяющие основные условия пользования недрами.

В соответствии с ч. 3 данной статьи между уполномоченными на то органами государственной власти и пользователем недр может быть заключен договор, устанавливающий условия пользования участком недр, а также обязательства сторон по выполнению указанного договора.

Статья 12 Закона о недрах предусматривает, что лицензия на пользование недрами закрепляет условия и форму договорных отношений недропользования и может дополняться иными условиями, не противоречащими Закону о недрах.

Государственная система лицензирования представляет собой единый порядок предоставления лицензий, включающий информационную, научно-аналитическую, экономическую и юридическую подготовку материалов и их оформление. При этом одной из задач государственной системы лицензирования является обеспечение социальных, экономических, экологических и других интересов населения, проживающего на территории недропользования, и всех граждан РФ (ст. 15 Закона о недрах).

Таким образом, Закон о недрах предусматривает возможность включения в лицензионное соглашение, подписываемое недропользователем с соответствующим органом (органами) государственной власти, условия об участии недропользователя в социально-экономическом развитии территории.

Данное условие должно подлежать обязательному выполнению недропользователем, как установленное лицензионным соглашением, являющимся неотъемлемой частью лицензии на пользование недрами.

Следовательно, заключенные недропользователем с администрациями субъектов РФ социально-экономические соглашения во исполнение указанного условия лицензионного соглашения также должны исполняться не только в силу договоренности сторон, но и в соответствии с требованиями законодательства РФ о недрах.

Необходимо отметить, что согласно ст. 1 Закона о недрах законодательство РФ о недрах основывается на Конституции РФ и состоит из Закона о недрах и принимаемых в соответствии с ним других федеральных законов и иных нормативных правовых актов, а также законов и иных нормативных правовых актов субъектов РФ.

Законодательные акты субъектов РФ в соответствии с Законом о недрах конкретизируют и дополняют законодательство РФ в части, касающейся полномочий органов государственной власти субъектов РФ в сфере регулирования отношений недропользования на территориях субъектов РФ, в том числе полномочий по регулированию участия недропользователей в социально-экономическом развитии территории, на которой осуществляется освоение природных ресурсов.

Так, ст. 31 Закона Ненецкого автономного округа от 30 июня 1998 г. N 130-ОЗ "О недропользовании" устанавливает, что одним из основных критериев при проведении конкурса или аукциона является вклад в социально-экономическое развитие территории. Согласно ст. 41 данного Закона лицензионное соглашение должно содержать обязательное условие, включающее наличие договора о взаимодействии в области социально-экономического развития между недропользователем и Ненецким автономным округом, а также между недропользователем и основным землепользователем, на территории которого расположен используемый участок недр.

В соответствии со ст. 31 Закона Ненецкого автономного округа от 2 июня 2003 г. N 416-ОЗ "О недропользовании", лицензия на пользование недрами должна содержать обязательное условие, включающее наличие договора о взаимодействии в области социально-экономического развития округа между недропользователем и высшим органом исполнительной власти Ненецкого автономного округа, заключенного в течение 60 дней с момента принятия решения о выдаче лицензии.

Вышеизложенные предписания законодательства РФ о недрах свидетельствуют о том, что недропользователь не заключает социально-экономическое соглашение только исходя из своего желания перечислить денежные средства.

В связи с чем квалификация социально-экономического соглашения в качестве договора дарения (пожертвование) либо прямое указание в таком соглашении на пожертвование не должны рассматриваться как обстоятельство осуществления недропользователем в адрес субъекта РФ и (или) муниципальных образований всего лишь благотворительной помощи.

Поскольку участие недропользователя в социально-экономическом развитии территории является обязательным условием пользования участком недр, то определение финансирования недропользователем соответствующих регионов (муниципальных образований) в качестве пожертвования не изменяет существа этого финансирования, под которым для целей налогообложения необходимо понимать осуществление расходов, связанных с освоением природных ресурсов.

Кроме того, из условий социально-экономических соглашений о финансировании, как правило, следует, что недропользователь фактически осуществляет взнос в бюджет субъекта РФ или муниципального образования либо конкретным адресатам во исполнение соответствующего бюджета.

Система налогообложения организаций в РФ предусматривает, что за некоторыми исключениями, связанными со спецификой отдельных фискальных платежей, суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ порядке, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Тем самым законодатель имеет в виду, что суммы различных платежей, поступающих в бюджетную систему РФ, должны уменьшать облагаемую налогом прибыль организации.

Соответственно, и перечисленные недропользователем во исполнение социально-экономических соглашений суммы денежных средств на бюджетные цели регионов и (или) муниципальных образований должны учитываться в предпринимательской деятельности, связанной с освоением природных ресурсов, без двойного финансового обременения недропользователя, поскольку источником перечисления этих сумм в итоге является прибыль от этой предпринимательской деятельности.

Вероятность принятия Федеральной налоговой службой, Министерством финансов РФ вышеизложенной позиции отсутствует.

Какой будет принят итоговый судебный акт по вопросу уменьшения недропользователем налоговой базы по налогу на прибыль на суммы финансирования субъектов РФ, муниципальных образований - можно только предполагать.

Следовательно, недропользователь может включить в состав расходов суммы такого финансирования после уплаты налога на прибыль за соответствующий налоговый период с целью избежания взыскания пени и штрафа в случае иного толкования судебными органами положений Налогового кодекса РФ.

За этот налоговый период представляется уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль, и налогоплательщик доказывает в суде правомерность уточнения налогового обязательства по делу, по которому оспаривается решение налогового органа по камеральной налоговой проверке уточненной налоговой декларации.

Таким образом, недропользователь-налогоплательщик может без больших финансовых затрат получить итоговый судебный акт арбитражного суда с решением о правомерности или неправомочности уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на суммы финансирования субъектов РФ, муниципальных образований.

В случае признания арбитражным судом правомерности позиции недропользователя экономический эффект от уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль может составить по условному расчету 24% (размер ставки налога на прибыль согласно п. 1 ст. 284 НК РФ) суммы финансирования субъектов РФ, муниципальных образований. Однако цена вопроса может не дать решимости судебным органам использовать вышеизложенное толкование положений Налогового кодекса РФ, поскольку указанное финансирование недропользователями составляет значительные суммы.

2.3. Расходы на рекламу

Существует несколько оснований отнесения расходов к рекламным. Эти основания нередко определяются видом самих расходов. Так, для одних расходов требуются дополнительные документальные доказательства того, что информация, за распространение которой платит компания, - действительно реклама. Для других расходов необходимы доводы в пользу экономической обоснованности затрат. Наконец, есть расходы, которые с точки зрения бизнеса безусловно направлены на рекламу компании или ее продукции, но в налоговом учете их лучше провести по-другому.

Налоговики часто не позволяют учесть затраты на адресную рассылку рекламных материалов ни в составе расходов на рекламу, ни в составе других прочих расходов. Логика у чиновников такая: раз есть адрес, значит, это не реклама, поскольку информация направлена определенным людям. В то время как реклама предполагает обращение к неопределенному кругу лиц (ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе"). Кроме того, раз буклет или каталог отосланы бесплатно, то налицо по логике проверяющих расходы на безвозмездную

передачу имущества. Они не учитываются при налогообложении прибыли в силу п. 16 ст. 270 НК РФ (Письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/390).

Уменьшить налогооблагаемую прибыль на подобные рекламные расходы позволит договор на распространение рекламных материалов с рекламным агентством или почтовым отделением. Если есть такой договор, то в глазах инспектора выбор адресов отдается на откуп распространителю рекламы, т.е. для компании он будет произвольным. Таким образом, условия отнесения информации к рекламной будут соблюдены, что следует из того же Письма Минфина России от 24 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/390.

Что касается материалов в СМИ без пометки "на правах рекламы", то имеются в виду так называемые PR-публикации: компания платит за публикацию статьи, сюжет на радио или телевидении, которые должны вызвать интерес к ней самой, ее товарам или услугам. Ни на печатной полосе, ни в эфире в таких случаях не делают отметки о том, что информация рекламная. На этом основании некоторые инспекторы не признают расходы на подобные публикации и сюжеты в налоговом учете, считая, что с деятельностью компании их ничего не связывает.

Минфин России по этому поводу давал противоречивые разъяснения. Так, в Письме от 31 января 2006 г. N 03-03-04/1/66 чиновники запретили относить к рекламным расходам затраты на сообщение в СМИ без пометки "на правах рекламы". А в Письме от 11 января 2006 г. N 03-03-04/2/2 - разрешили, причем в полном объеме, без нормирования.

Арбитражная практика складывается в пользу компаний. В качестве примера можно привести Постановления федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. N А33-25404/05-Ф02-1873/06-С1, Северо-Западного округа от 3 апреля 2007 г. N А05-8063/2006-13 и Волго-Вятского округа от 11 сентября 2006 г. N А43-42721/2005-36-1233.

Отстоять расходы помогают и внутренние бизнес-документы компании, в частности маркетинговый план (стратегия, политика), где обосновывается (желательно на цифрах) использование для продвижения товаров или услуг именно информации без пометок "на правах рекламы".

Акции типа "купи одну вещь, получи вторую в подарок" определенно стимулируют интерес потенциальных клиентов. Но проводить затраты на подобные подарки как рекламные опасно. Как уже отмечалось, реклама по Закону должна быть адресована неопределенному кругу лиц. А тут компания этот круг определяет - предлагает подарки только тем, кто купил конкретный товар. У инспекторов есть основания заявить, что дополнительный товар был передан безвозмездно, а значит, его стоимость не уменьшает налогооблагаемую базу (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Затраты на подарки к таким акциям лучше не проводить как рекламные - есть надежный способ учесть их в полном объеме. Поможет тот же маркетинговый план компании. В нем можно привести перечень товаров, к которым прилагается подарок. Но при этом обязательно сделать оговорку: стоимость, указанная на ценнике основного товара, включает в себя стоимость этого товара и подарка. Тогда дополнительный товар будет не безвозмездно переданным, а реализованным. Соответственно, его стоимость уменьшит налогооблагаемую прибыль в соответствии со ст. 268 НК РФ.

Удачная выкладка товаров компании в розничной сети способствует их продвижению на рынок. Не так давно этот факт признал и Минфин России: расходы на подобные услуги признаются рекламными расходами, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль в пределах одного процента от выручки (Письмо от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/1/286). Главное, нужно доказать их экономическую обоснованность.

Из договора должно быть видно, какие именно услуги оказывает магазин (к примеру, привлечение внимания к наименованию и ассортименту продукции, которую представляет заказчик). Стоит также попросить коллег из коммерческого подразделения компании составить служебную записку, в которой будет оценен ожидаемый экономический эффект от приоритетной выкладки.

В отношении продвижения товара комитента следует отметить, что если комиссионер проведет рекламу товаров комитента за свой счет, то налоговики, скорее всего, не признают такие затраты в налоговом учете. Согласно ГК РФ владелец товара должен возместить посреднику расходы, произведенные в интересах комитента (ст. 1001). И такие затраты не уменьшают налогооблагаемую прибыль посредника (п. 9 ст. 270 НК РФ).

Можно попытаться доказать инспектору, что, во-первых, ограничение, накладываемое ст. 270 НК РФ, распространяется только на расходы, которые комитент возмещает, а не на все затраты, производимые в интересах владельца товара. А во-вторых, подобная реклама способствует деятельности самого комиссионера, задачей которой является продажа товара. Однако это доводы для судебного разбирательства. Между тем есть возможность обойтись и без него.

Избежать споров с инспекторами позволит дополнительное условие в договоре комиссии, согласно которому посредник обязуется рекламировать товары комитента, а тот, в свою очередь,

обязуется перечислять комиссионеру за такие услуги определенную сумму денег, т.е. общий платеж по договору делится на две части - собственно за посреднические услуги по реализации товаров комитента и за услуги по рекламированию этих товаров. В таком случае споров о рекламном характере расходов возникнуть не должно, потому что затраты на рекламу "чужих" товаров комиссионер будет учитывать в других прочих расходах, связанных с производством и реализацией (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

На основании п. 4 ст. 264 НК РФ не нормируются расходы на передачу рекламной информации в печатных средствах массовой информации, по телевидению и радио. Следовательно, затраты на статьи и сюжеты в эфире, не обозначенные как реклама, но размещенные за плату именно для привлечения интереса к деятельности компании, можно учесть в полном объеме. Несмотря на то что на странице печатного издания или в программе материал не обозначается как рекламный, все признаки рекламы налицо.

Не подлежат нормированию и расходы на рекламу через телекоммуникационные каналы, к числу которых относится Интернет. Значит, оплату баннера компании на разных сайтах можно признать в налоговом учете в полном объеме. Аналогичный вывод содержится в Письме Минфина России от 29 января 2007 г. N 03-03-06/1/41. То же самое касается и затрат на собственный рекламный сайт, но только если на него нет исключительных прав. В последнем случае он учитывается как нематериальный актив.

В целях налогообложения не учитываются расходы на телеролик, в котором нет названия компании, поскольку такие расходы нельзя признать экономически обоснованными.

Пример. Организация рекламирует по телевидению оборудование, которое продает. Но в ролике не упоминается наименование компании. Таким же оборудованием могут торговать и другие организации. Поэтому для признания рекламных затрат в налоговом учете необходимо, чтобы в рекламе упоминалось название организации.

Расходы на рекламу, размещенную на обратной стороне квитанций по оплате квартиры, вообще не уменьшают базу по налогу на прибыль (Письмо Минфина России от 10 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/655). Эти квитанции предназначены для конкретного лица - владельца квартиры. Реклама же должна быть адресована неопределенному кругу лиц. Следовательно, информация на квитанциях по оплате "коммуналки", телефонных разговоров и абонентской платы, электроэнергии, тепло- и водоснабжения к рекламной не относится, потому что учесть расходы на ее размещение в соответствии с пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ нельзя.

В вопросах учета в целях налогообложения прибыли расходов на рекламу сложилась следующая судебная практика.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 ноября 2003 г. N КА-А40/9281-03. Признавая недействительным решение налогового органа в отношении отнесения в состав затрат рекламных расходов, суд исходил из того, что налогоплательщиком документально подтвержден рекламный характер проведения акций с вручением призов и раздачей сигарет, производимых и реализуемых группой компаний "Филип Моррис".

В соответствии с пп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 НК РФ, расходами, исключаемыми из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, являются расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, расходы на рекламные мероприятия через СМИ и телекоммуникационные сети, на световую и иную наружную рекламу, на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей при проведении массовых рекламных кампаний, а также прочие виды рекламы, осуществленные налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода.

Факт рекламирования сигарет подтверждается рекламными объявлениями и купонами, протоколом определения победителей рекламных акций, расписками победителей в получении подарков, договорами о рекламе и размещении рекламных материалов в кинотеатрах, об оказании рекламных услуг.

Довод кассационной жалобы о том, что судом не запрашивались документы, подтверждающие сумму понесенных рекламных расходов в размере, указанном заявителем, вследствие чего не была установлена их окончательная сумма, не может быть принят кассационной инстанцией в качестве основания для отмены состоявшихся по делу судебных актов. Судом проверялась законность и обоснованность вынесенного налоговой инспекцией ненормативного акта. При этом ни в своем решении, ни в суде первой и апелляционной инстанций инспекцией не оспаривалось осуществление заявителем рекламных расходов в указанном в налоговой декларации размере.

Как видно из материалов дела, оспариваемым решением налоговой инспекцией отказано заявителю в уменьшении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на сумму рекламных

расходов в связи с нарушениями законодательства о рекламе, допущенными при проведении рекламных акций.

Суд правильно указал, что налоговое законодательство не связывает учет расходов на рекламу с ее законностью. Кроме того, данные о том, что уполномоченные органы привлекали заявителя к ответственности за нарушение законодательства о рекламе, отсутствуют.

Утверждение в кассационной жалобе о неправомерности отнесения к рекламным расходам расходов по рекламе в связи с тем, что заявитель не владеет товарными знаками реализуемых им сигарет, является необоснованным.

Согласно ст. 23 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров", регистрация товарного знака не дает права правообладателю запретить использование этого товарного знака другими лицами в отношении товаров, которые были введены в гражданский оборот на территории Российской Федерации непосредственно правообладателем или с его согласия. Поскольку заявитель реализует товары, произведенные с использованием товарных знаков сигарет, он вправе осуществлять их рекламу, которая по смыслу п. 1 ст. 22 данного Закона является использованием товарного знака.

Ссылка жалобы на то, что расходы по рекламе товарных знаков не отвечают принципу рациональности, поскольку осуществлены в интересах законного правообладателя, является несостоятельной, так как реклама марок сигарет, реализуемых заявителем, стимулирует спрос, в том числе на сигареты указанной марки.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28 апреля 2005 г. N КА-А40/3274-05. Как видно из материалов дела, по результатам камеральной налоговой проверки по вопросу правильности исчисления и уплаты налога на прибыль за 2003 г. налоговым органом принято решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которым обществу предложено уплатить налог на прибыль, внести исправления в налоговый учет по основаниям неправомерности включения в состав расходов затрат, связанных с распространением материальных объектов, содержащих логотип общества. На основании данного решения налоговая инспекция предъявила заявителю требование об уплате налога на прибыль.

Принимая решение об отказе в удовлетворении требований заявителя о признании названных актов налогового органа незаконными, суды обеих инстанций, сославшись на ст. 247, п. 1 ст. 252, пп. 28 п. 1 ст. 264, п. 4 ст. 264, п. п. 16, 44 ст. 270 НК РФ, ст. ст. 2, 5 Закона о рекламе, пришли к выводу о неправомерном включении обществом в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2003 г., затрат, указав, что передача продукции с логотипом общества фактическим клиентам-заказчикам, покупателям, т.е. конкретным лицам, не относится к рекламным расходам, учитываемым при налогообложении прибыли. Относительно требования об уплате налога суды указали, что при его направлении плательщику нормы ст. ст. 69, 70, п. 1 ст. 287 НК РФ не нарушены.

Выводы судов правильны.

Подпунктом 28 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на рекламу отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Такими расходами признаются 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 указанной статьи.

Пунктом 4 ст. 264 НК РФ определено, что к расходам на рекламу в целях налогообложения прибыли относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2 - 4 настоящего пункта, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

К прочим видам рекламы для целей исчисления налога на прибыль относятся все иные виды рекламы, кроме прямо указанных в ст. 264 НК РФ и осуществленных в соответствии с Законом N 108-ФЗ.

Поскольку иные виды рекламы в гл. 25 НК РФ не определены, они подлежат определению применительно к нормам законодательства о рекламе.

В соответствии со ст. 2 Закона N 108-ФЗ под рекламой понимается распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информация о физическом или юридическом лице, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическому, юридическому лицу, товарам, идеям и начинаниям, способствовать реализации товаров, идей и начинаний.

Сопоставление норм налогового законодательства и законодательства о рекламе приводит к выводу, что ключевым для учета расходов на рекламу в целях налогообложения прибыли является распространение информации неопределенному кругу лиц.

Как следует из материалов дела, в том числе актов на списание затрат, которые заявитель считает подтверждением передачи информации рекламного характера неопределенному кругу лиц, получатели информации об обществе на материальных носителях (шоколадных наборах, иных товарах) конкретно поименованы. Это региональные компании по реализации газа, организации, с которыми установлены партнерские отношения, женщины организаций, с которыми установлены партнерские отношения, женщины предприятий потребителей газа, женщины - представители зарубежных фирм, представители предприятий потребителей газа, потребители газа, представители организаций для взаимовыгодного сотрудничества, руководители предприятий, представители городской и районной администрации и средств массовой информации.

Таким образом, отсутствует элемент неопределенности получателей, характерный для распространения рекламной информации.

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 1 марта 2005 г. N КА-А40/654-05. Как следует из материалов дела и установлено судом, налоговой инспекцией осуществлялась выездная налоговая проверка общества по вопросам соблюдения законодательства по налогам и сборам, по результатам которой составлен акт и вынесено решение. В соответствии с данным решением налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде взыскания штрафа за неуплату НДС, налога на прибыль. Этим же решением обществу предлагалось уплатить сумму заниженных и неуплаченных налогов и пеней, уменьшить налог на рекламу.

Решение налогового органа оспорено в судебном порядке в части указанных в исковом заявлении требований. Обстоятельства, связанные с принятием налоговой инспекцией указанного решения, проверены судом и обоснованно признаны несостоятельными.

Инспекция полагает, что обществом нарушены условия применения п. 1 ст. 252 и пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Довод налогового органа о неправомерном отнесении затрат по определенному счету-фактуре к предпринимательской деятельности общества со ссылкой на указание в рекламе логотипа фирмы "Гемма" и отсутствие информации об обществе обоснованно признан судом несостоятельным.

В рекламном материале, представленном налогоплательщиком, указан номер телефона, по которому обществом принимались заявки на перевозку ценных грузов. Оплата произведена пропорционально имеющимся в рекламном материале строкам. В связи с чем произведенные налоговые вычеты являются правомерными, документально обоснованными и подтверждаются материалами дела.

Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 2 декабря 2004 г. N А72-6401/04-7/497. Как видно из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка заявителя. По результатам проверки составлен акт. В ходе проверки установлена неуплата налога на прибыль, налога на добавленную стоимость.

На основании акта вынесено решение о привлечении заявителя к налоговой ответственности.

Налогоплательщик обжаловал действия налогового органа в суде, суд первой инстанции поддержал доводы налогоплательщика.

Данный вывод арбитражного суда коллегия находит обоснованным и подтвержденным материалами дела.

Пунктом 4 ст. 264 НК РФ определены рекламные мероприятия, позволяющие налогоплательщику учесть расходы при налогообложении прибыли. К ним можно отнести:

- расходы на участие в выставках, на оформление витрин, выставок-продаж;
- расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества.

В данном случае предприятие приняло участие в выставке, проведенной 14 ноября 2003 г. в Мемориальном центре имени В.И. Ленина, посвященной Дню работников сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности. Рекламное место было предоставлено безвозмездно. Для

участия в выставке на основании распоряжений руководителя и акта была выделена продукция. Данная сумма, соответственно, была обоснованно включена в расходы при исчислении налога на прибыль.

В части признания недействительным решения по доначислению налога на добавленную стоимость коллегия считает выводы арбитражного суда также обоснованными. Судом установлено и правомерно в обосновании решения указано, что передача продукции происходила в рамках рекламной кампании, является расходами на рекламу и не может быть квалифицирована как безвозмездная передача товара применительно к пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности налоговым органом не доказано <1>.

<1> Бухгалтер и закон. 2007. N 7.

2.4. Расходы на оплату труда

В целях исчисления налога на прибыль расходы на оплату труда относятся к расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 2 п. 2 ст. 253 НК РФ).

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. Если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, то расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений ст. 318 НК РФ. Сумма косвенных расходов, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного периода, а сумма прямых расходов, произведенных в отчетном периоде, распределяется на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде продукции.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ, к прямым расходам относятся в том числе расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда. К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах", с 1 января 2006 г. налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Согласно ст. 255 НК РФ в состав расходов на оплату труда включаются предусмотренные нормами законодательства либо трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективным договором:

- 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 работников.

Перечень выплат, включаемых в расходы на оплату труда, приведенный в ст. 255 НК РФ, является открытым, так как п. 25 этой статьи установлено, что в расходы на оплату труда включаются "другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором".

При этом необходимо учитывать, что согласно ст. 252 НК РФ в целях определения налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ.

Статья 270 НК РФ значительно сужает расходы на оплату труда, учитываемые в целях налогообложения прибыли, на ряд выплат, произведенных в пользу работников. Это выплаты, предусмотренные следующими пунктами:

22) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

23) в виде сумм 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, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);

24) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

25) в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, 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));

26) 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);

27) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

28) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

29) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

Итак, выплаты, указанные в п. п. 22 - 29 ст. 270 НК РФ, не могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций даже в случаях, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

Данным выводом можно было бы поставить точку, если бы перечень выплат, не учитываемых при исчислении налога на прибыль, был закрытым. Но из п. п. 29 и 49 ст. 270 НК РФ следует, что этот перечень является открытым. Возникает явное противоречие между ст. ст. 255 и 270 НК РФ. В этой связи организация может применить п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Таким образом, не учитываются для целей налогообложения прибыли только расходы, прямо поименованные в ст. 270 НК РФ.

Расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ сумм.

Пример. Если в октябре компания начислила премию сотрудникам по итогам работы за третий квартал, а выплатила ее только в ноябре, то учесть эти суммы в расходах нужно именно в октябре. Такой позиции придерживается Минфин России. В Письме от 13 июля 2007 г. N 03-03-06/2/126 чиновники разъяснили, что в целях налога на прибыль премия работнику учитывается в момент ее начисления, а не выплаты.

Аванс, выплаченный работникам в счет предстоящей зарплаты, компания может учесть в расходах по налогу на прибыль только в месяце зарплаты. Такой вывод содержится в Письме Минфина России от 20 августа 2007 г. N 03-03-06/2/156. Предположим, что компания 20 сентября выплатит работникам аванс за сентябрь, а 5 октября начислит зарплату за сентябрь в окончательный расчет. Если при расчете налога на прибыль компания использует метод начисления, возникает вопрос, как правильно отразить сумму оплаты труда в налоговом учете. Можно ли в расходах третьего квартала учесть сумму заработной платы, начисленную в октябре? Или хотя бы сумму выданного в сентябре аванса?

Специалисты Минфина России на оба вопроса ответили отрицательно. Во-первых, авансы (предварительная оплата) при определении налоговой базы по методу начисления расходами не признаются. Это следует из ст. 270 НК РФ. Следовательно, и зарплатные авансы нельзя признавать расходом в момент их выдачи. А во-вторых, расходы на оплату труда принимаются в налоговом учете в том отчетном периоде, в котором произошло начисление заработной платы за фактически отработанное время, т.е. если сентябрьская зарплата была начислена в октябре, то только в этом месяце можно уменьшить налогооблагаемую прибыль, но никак не в сентябре.

В то же время при методе начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся. Значит, зарплата за

сентябрь может быть с полным правом учтена в расходах третьего квартала. К моменту сдачи декларации по налогу на прибыль начисления сентябрьской зарплаты за фактически отработанное время уже будут сделаны.

В целях избежания ненужных споров с проверяющими проводить по документам начисление заработной платы лучше в последний рабочий день соответствующего месяца (например, за сентябрь - 28 сентября). Даже если на самом деле это было сделано позднее.

Кроме того, в указанном Письме разъяснен порядок учета отпускных, если отпуск работника начался в одном отчетном периоде, а закончился в другом. Минфин России разрешил компаниям признавать расходы пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период, т.е. сентябрьские отпускные нужно учитывать в третьем квартале, а октябрьские - в четвертом.

Для вновь созданных компаний в гл. 25 НК РФ предусмотрены особые правила, по которым определяется обязанность уплачивать ежемесячные авансы по налогу на прибыль. Новая компания не должна перечислять ежемесячные авансы внутри квартала, если выручка от реализации не превышает 1 млн руб. в месяц или 3 млн руб. за квартал (п. 5 ст. 287 НК РФ).

Согласно п. 6 ст. 286 НК РФ, вновь созданная организация начинает уплачивать ежемесячные авансовые платежи только по истечении полного квартала с даты ее государственной регистрации. Это означает, что даже если в том квартале, в котором создана компания, или в следующем квартале (когда истек полный квартал с момента ее создания) сумма выручки превысила установленный предел, ежемесячные авансы за этот период уплачивать все равно не нужно.

Пример. ОАО "Изумруд" создано в октябре 2007 г. Полный квартал со дня его регистрации отсчитывается с января 2008 г. и истекает в марте 2008 г. (ст. 6.1 НК РФ). Поэтому обязанность контролировать размер выручки и перечислять ежемесячные авансовые платежи, если будет превышен установленный предел, появится у налогоплательщика только со второго квартала 2008 г. С октября 2007 г. по март 2008 г. ежемесячные авансы платить не нужно, независимо от величины выручки.

Минфин России считает, что признать расходы обоснованными можно только в том случае, если они принесли доход или иной коммерчески оправданный результат. Применяя этот принцип к конкретным ситуациям, чиновники запрещают, например, учитывать при расчете налога на прибыль затраты на оформление и выдачу виз, если командировка не состоялась (Письмо Минфина России от 6 мая 2006 г. N 03-03-04/2/134). То же самое касается расходов на услуги кадрового агентства по подбору персонала, если претендент не был принят на работу (Письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/497), а также затрат на содержание квартиры, предназначенной для проживания во время служебных поездок в то время, когда квартира пустует (Письмо Минфина России от 20 июня 2006 г. N 03-03-04/1/533).

По мнению судей, значение имеет не наличие коммерчески оправданного результата, а намерение компании его получить. Причем не принципиально, принесли ли затраты реальный доход в конкретном налоговом периоде или же событие, ради которого компания потратила деньги (сделка, командировка и др.), по каким-либо причинам не состоялось (Постановления федеральных арбитражных судов Волго-Вятского округа от 11 сентября 2006 г. N А29-10809/2005а, Дальневосточного округа от 11 апреля 2007 г. N Ф03-А37/07-2/424 и др.).

Расходы на привлечение сторонних сотрудников можно учитывать при расчете налога на прибыль, только если в компании нет работников аналогичных должностей и профессий (Письмо Минфина России от 5 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/222).

Однако на судебном заседании такой довод не будет принят, особенно если у компании будет заготовлено обоснование необходимости привлекать работников со стороны. Это может быть большой объем работы, с которым свои работники не справляются, недостаточный уровень квалификации штатных работников для выполнения определенных заданий (Постановления федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского округа от 16 мая 2007 г. N Ф04-2816/2007(34015-А27-15), Московского округа от 25 июля 2006 г. N КА-А40/6537-06 и др.).

Компания может включать в расходы на оплату труда компенсации работникам, связанные с разъездным характером их работы, в частности оплату приобретаемых ими проездных билетов. Это следует из ст. 255 НК РФ и ст. 168.1 ТК РФ. Но инспекторам мало соответствующего условия в трудовом (коллективном) договоре, они хотят видеть документы, свидетельствующие о деловом характере поездок (ст. 252 НК РФ).

Защитят от претензий маршрутные листы для каждого "разъездного" сотрудника, в которые записываются все его служебные поездки. Унифицированной формы такого документа нет, поэтому можно разработать ее самостоятельно. Главное, чтобы документ позволял проследить цели поездок и маршруты, а также содержал все реквизиты первичного документа (ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете"). За основу можно взять путевой лист по форме N 3, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. N 78. Форму маршрутного

листа, периодичность и порядок его заполнения надо утвердить в составе учетной политики (п. п. 5, 16 ПБУ 1/98).

При покупке жетонов и смарт-карт работники не могут представить проездные билеты для подтверждения произведенных ими расходов на проезд. Если сотрудник организации оплачивал проезд жетонами, подтверждающим документом будет справка о стоимости жетонов. Работник может получить ее у кассира одновременно с покупкой жетонов. Кассовый чек при их продаже не выдается.

Приобретение бесконтактного билета можно обосновать кассовым чеком или справкой о его стоимости, месте и времени покупки. Ее можно получить в пассажирском агентстве метрополитена. При покупке смарт-карт для проезда в пригородных поездах подтверждающими расход документами будут кассовые чеки, выданные сотруднику в кассе при покупке и переоформлении (пополнении счета) таких карт.

Компании иногда устанавливают фиксированную сумму возмещения стоимости проезда либо признают такие расходы в размере, указанном в заявлении работника. Но такое оформление, скорее всего, вызовет возражения со стороны инспектора. Ведь у компании не будет документов, которые бы подтверждали, что поездка действительно имела место и была оплачена работником.

Расходами можно признать любые стимулирующие выплаты работникам, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (Письмо Минфина России от 22 августа 2006 г. N 03-03-05/17).

Нормы о премировании конкретного сотрудника не обязательно включать в трудовой договор с ним - достаточно сослаться в этом документе на общее положение о премировании в целом по компании. Этого хватит, чтобы выполнить предписание ст. 255 НК РФ.

Суммы материальной помощи любого вида (в том числе и единовременной помощи к отпуску) налогооблагаемую прибыль компании не уменьшают. Основанием в данном случае выступает п. 23 ст. 270 НК РФ. То же касается и сумм, которые компания выплачивает своим сотрудникам в качестве компенсации стоимости путевки - в состав расходов при расчете налога на прибыль они не включаются по прямому указанию в НК РФ (п. 29 ст. 270).

С компенсацией расходов на проезд к месту отдыха ситуация иная. Если такие расходы предусмотрены трудовым или коллективным договором, их можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли в расходах на оплату труда (Письмо ФНС России от 15 февраля 2006 г. N 04-1-03/82). Если же нет, в налоговом учете они также не учитываются.

Ситуация на кадровом рынке такова, что спрос на квалифицированных специалистов во многих отраслях превышает предложения. Поэтому большинство работодателей готовы доплачивать ценным сотрудникам за совмещение должностей и переработки, а также удерживать их посредством так называемого соцпакета. Однако инспекторы часто отказываются принимать затраты на подобную мотивацию персонала, считая, что расходы произведены с нарушением ТК РФ.

Согласно ст. 284 ТК РФ, совместитель не должен работать более 4 часов в день, при этом его труд должен оплачиваться пропорционально отработанному времени (ст. 285 ТК РФ). Поскольку стандартный рабочий день - 8 часов, следовательно, по трудовому законодательству зарплата совместителя не должна превышать 50% от оклада, определенного для совмещаемой штатной единицы.

В реальной жизни этот предел не выдерживается ни по времени, ни по сумме вознаграждения. Налоговики могут посчитать превышение над половиной соответствующего оклада необоснованным расходом, который не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Основание - компания нарушает норму ТК РФ (Письмо Минфина России от 1 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/50).

Между тем ст. 255 НК РФ, регулирующая признание расходов на оплату труда, не устанавливает никакой зависимости между соблюдением трудового законодательства и учетом расходов. Главное, чтобы эти выплаты были предусмотрены трудовым или коллективным договором. Именно к такому выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 2 мая 2006 г. N A56-18935/2005.

Чтобы избежать претензий и споров, можно либо повысить оклад для соответствующей должности, либо часть вознаграждения совместителю проводить как премию.

Для сверхурочной работы также установлен свой лимит: не более 4 часов за два дня подряд и 120 часов в год (ст. 99 ТК РФ). Но в современных компаниях авралы и переработки - явление постоянное, поэтому нет ничего удивительного в том, что лимит не соблюдается.

Минфин России считает, что нарушение работодателем порядка привлечения к сверхурочной работе (например, превышение максимально допустимого числа часов сверхурочной работы в год) не должно отразиться на праве работника получать оплату за сверхурочный труд. Поэтому расходы на такую оплату являются обоснованными и уменьшают налогооблагаемую прибыль в полном объеме (Письма от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/1/278, от 7 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/724, от 2 февраля 2006 г. N 03-03-04/4/22).

Конечно, за необходимые для компании переработки сотрудникам также можно начислять не сверхурочные, а, например, премию и застраховать тем самым компанию от претензий инспекторов. Можно выбрать и другие способы поощрить сотрудников, которые регулярно перерабатывают. В частности, установить ненормированный рабочий день, за который полагается несколько дополнительных дней отпуска (ст. 119 ТК РФ).

Оплата труда в натуральной форме не должна превышать 20% от заработной платы. Такой предел установлен ст. 131 ТК РФ. Если же компания в трудовом договоре указала, что в состав заработной платы входит оплата аренды жилья, проезда до места проживания, питания и т.д., то этот лимит может быть превышен.

В данном случае чиновники бескомпромиссны. Выплаты в натуральной форме, которые превышают 20% от заработной платы, не уменьшают налогооблагаемую прибыль (Письма Минфина России от 8 августа 2007 г. N 03-03-06/2/149, от 22 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/115). Поэтому лучше избегать в трудовых договорах формулировок, явно свидетельствующих о том, что оплата в интересах работников различных услуг - это часть заработной платы. Тогда меньше шансов, что инспектор вообще станет сравнивать денежные выплаты и другие "бонусы" работника. Безопаснее всего не допускать, чтобы социальный пакет стоил больше 20% заработной платы. Если этот лимит нарушается, часть соцпакета лучше все-таки перевести в деньги. К примеру, вместо оплаты жилья прибавить работнику заработную плату на соответствующую сумму.

Проценты за задержку заработной платы не связаны с режимом работы, условиями труда и содержанием работника. Поэтому они не относятся к расходам на оплату труда. Такая позиция выражена в Письме УМНС России по г. Москве от 18 февраля 2004 г. N 26-08/10738. Аналогичного мнения придерживаются и в Минфине России (Письмо от 12 ноября 2003 г. N 04-04-04/131).

В то же время расходы на проценты за задержку зарплаты в ст. 270 НК РФ не поименованы, значит, компания вправе уменьшать на них налогооблагаемую прибыль. При этом возможны два варианта учета (п. 4 ст. 252 НК РФ). Первый вариант состоит в том, что указанные расходы учитываются в расходах на оплату труда (п. 3 ст. 255 НК РФ), поскольку проценты за несвоевременную выдачу зарплаты являются компенсационными выплатами, связанными с выполнением работником своих трудовых обязанностей. Это подтверждают Минфин России (Письмо от 26 июля 2007 г. N 03-04-05-01/247) и Роструд (Письмо от 7 декабря 2006 г. N 2042-6-1).

Второй вариант - учет в составе внереализационных расходов как проценты за нарушение договорных обязательств (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ), так как ст. 265 НК РФ не конкретизирует, по каким именно договорам (гражданско-правовым или трудовым) можно списывать штрафные суммы (Постановление ФАС Поволжского округа от 8 июня 2007 г. N А49-6366/2006).

Во многих компаниях их совладельцы одновременно являются руководителями - генеральными, коммерческими, финансовыми директорами и т.д. - и помимо зарплаты получают часть прибыли. Организация безопасно экономит на налогах, если оформит эти выплаты работающим учредителям не как дивиденды, а как зарплату.

Для того чтобы расходы на добровольное медицинское страхование работников можно было учесть при расчете налога на прибыль, страховой договор заключают на срок не менее года (п. 16 ст. 255 НК РФ). Однако налоговики считают, что допсоглашение, оформленное из-за изменений в кадровом составе, надо рассматривать отдельно от основного договора. А если соглашение заключено на срок менее года, то расходы по нему не уменьшают налогооблагаемую прибыль. К такому выводу пришли, в частности, в УФНС России по г. Москве (Письмо от 22 июня 2007 г. N 20-12/059654).

Такие условия договора, как численность застрахованных, размер и порядок внесения страховых взносов, являются обязательными условиями договора страхования (ст. ст. 942, 970 ГК РФ). Поэтому дополнительное соглашение, которое затрагивает эти условия, - самостоятельный договор.

В то же время дополнительное соглашение в данном случае - неотъемлемая часть первоначального договора, а значит, условие о сроке не нарушено. Кроме того, НК РФ обязывает пересчитать налог только при изменении существенных условий договоров долгосрочного страхования жизни, добровольного пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения (п. 16 ст. 255 НК РФ). Применительно к договору добровольного медицинского страхования никакой оговорки относительно существенных условий нет.

Специалисты Минфина России не поддерживают налоговиков и позволяют учитывать расходы по дополнительному соглашению при расчете налога на прибыль (Письма от 29 июня 2007 г. N 03-03-06/1/444 и от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/2/61). Правда, в Письме N 03-03-06/1/444 сказано, что расходы можно учесть, если корректировка перечня застрахованных лиц не привела к изменению существенных условий договора. Существенными признаются условия о сроке действия договора, а также перечне услуг, включенных в страховую программу. Что касается страховых взносов и списка застрахованных лиц, то, если договором предусмотрена возможность изменения этих условий, они к существенным не относятся.

При выплате дивидендов совладельцам-физлицам компания должна удерживать налог на доходы физических лиц по ставке 9% (п. 4 ст. 224 НК РФ). А поскольку дивиденды выплачиваются из чистой прибыли, то с их суммы до этого необходимо заплатить еще и налог на прибыль по ставке 24%.

Между тем ничто не мешает организации оформить выплаты менеджерам-совладельцам как повышенную заработную плату. В таком случае с этих денег придется перечислить НДФЛ по стандартной ставке 13% вместо 9% и начислить единый социальный налог. Но в то же время повышенная зарплата уменьшит налогооблагаемую прибыль. Если выплаты менеджерам-совладельцам достаточно велики и, будучи оформленными в виде повышенной зарплаты, подпадут под регрессивные ставки единого социального налога, то данный способ позволит сэкономить на налогах.

На основании п. 1 ст. 241 НК РФ с выплат работнику в размере свыше 600 000 руб. в год взимается единый социальный налог в размере 104 800 руб. плюс 2%. Иными словами, с каждого рубля годовой зарплаты работника, начиная с 600 001-го руб., компания должна бюджету всего 2 коп.

Таким образом, за право включить крупные выплаты совладельцам в расходы и сэкономить тем самым 24% от них компании придется заплатить с этих денег лишних 3% НДФЛ и 2% ЕСН.

Однако, чтобы вся выплата учредителю доли прибыли в виде повышенной зарплаты подпала под минимальную ставку ЕСН, его зарплата еще до повышения должна быть больше 600 000 руб. в год (т.е. 50 000 руб. в месяц). В противном случае налоговая экономия будет ниже. Чтобы совладельцы не получили меньше денег из-за 13-процентного НДФЛ, их заработная плата должна быть увеличена на сумму дивидендов, причитающихся на руки, плюс 13%.

Пример. У ЗАО "Маркиз" два учредителя, которые имеют доли в уставном капитале в размере 60 и 40 процентов. Один работает генеральным директором с заработной платой 55 000 руб., а другой - коммерческим директором с окладом 50 000 руб. Таким образом, за год генеральный директор зарабатывает 660 000 руб., а коммерческий - 600 000 руб. То есть все суммы, которые они получают сверх того, подпадут под минимальную ставку ЕСН.

По итогам года совладельцы решили распределить между собой 2 млн руб. "грязной" прибыли, или 1 520 000 руб. чистой за вычетом налога на прибыль (480 000 тыс. руб.). Оформив выплату традиционно - как дивиденды, компания перечислит в бюджет налоги в сумме 616 800 руб.

Рассмотрим другой вариант. Годовая зарплата двум менеджерам-совладельцам повышается на долю прибыли, которая им полагается. Это 1 589 885 руб. в год на двоих (за вычетом 13% налога они получают на руки те же 1 383 200 руб., что и в первом варианте), т.е. годовая зарплата генерального директора должна быть увеличена на 953 931 руб. (или примерно 79 000 руб. в месяц), а коммерческого - на 635 954 руб. (примерно 53 000 руб. ежемесячно). Как видно, итоговая величина налоговых выплат в таком случае будет более чем в два раза меньше, чем в первом, - всего 238 483 руб.

Данный способ налоговой оптимизации требует тщательного оформления. Прибыль обычно распределяется по итогам года, а зарплата выплачивается ежемесячно. Следовательно, зарплату придется повысить "авансом" с начала года на сумму, которую учредители планируют получить по итогам этого года. Например, с января 2008 г. повысить оклады на 1/12 величины прибыли, которую учредители рассчитывают распределить по окончании 2008 г. Оформить повышение зарплаты нужно дополнительным соглашением к трудовому договору с каждым менеджером-совладельцем. В таком случае никаких претензий у налоговиков не будет.

Есть и еще один вариант: оформить выплату доли прибыли как премию по итогам года, закрепив это в положении о премировании. Но этот способ, хоть и прост, но более рискован по нескольким причинам. Во-первых, налоговики настороженно относятся к премиям, тем более крупным, выискивая причины отказать признать их в качестве расходов. Во-вторых, годовые премии всем совладельцам, пропорциональные их долям в капитале компании, не могут не вызвать у инспекторов подозрений, что на самом деле это не что иное, как завуалированные дивиденды.

Согласно п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. Поэтому оптимальным способом будет все же не выплата годовой премии, а повышение заработной платы.

Для целей налогообложения прибыли учитываются расходы на профессиональную подготовку и переподготовку только штатных работников (пп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ). В целях налога на прибыль к внештатным относятся сотрудники, которые выполняют работы или

оказывают услуги по договорам гражданско-правового характера (п. 21 ст. 255 НК РФ). Между тем с совместителями заключаются трудовые договоры. Это прямо указано в ст. 282 ТК РФ.

Организации возмещают своим сотрудникам расходы на командировки. Здесь также не исключены проблемные ситуации. Например, как быть в случае, когда из-за отмены рейса сотрудник задержался в командировке еще на день? В такой ситуации командировка автоматически продлевается. Поэтому за время вынужденной задержки нужно заплатить суточные и возместить расходы на гостиницу. Но, чтобы подтвердить обоснованность выплат, у компании должна быть справка перевозчика об отмене рейса. Ее может получить сам сотрудник, обратившись к представителю перевозчика, либо компания, направив перевозчику официальный запрос (п. 3.15.3 Правил перевозки пассажиров, багажа и грузов на воздушных линиях, утвержденных Приказом МГА СССР от 16 января 1985 г. N 19).

Если работник потерял багаж и не смог представить документы, подтверждающие расходы на проезд и проживание, то он все равно должен получить от компании компенсацию своих затрат. Трудовое законодательство без всяких оговорок обязывает работодателя возместить работнику расходы, связанные со служебной командировкой (ст. 168 ТК РФ). Вместе с тем ТК РФ не уточняет, в какой сумме возмещать расходы в случае потери документов. Суммы, приведенные в действующей и сейчас Инструкции Минфина СССР от 7 апреля 1988 г. N 62 о служебных командировках в пределах СССР, несопоставимы с нынешними ценами.

Ничто не мешает компании самостоятельно установить порядок и размер возмещения командировочных расходов на случай утраты документов и утвердить его приказом руководителя. Однако, в какой бы сумме компания ни возместила расходы сотруднику в подобной ситуации, уменьшить налогооблагаемую прибыль без документов (или их дубликатов) не получится (ст. 252 НК РФ).

К расходам на оплату труда на основании п. 5 ст. 255 НК РФ относится стоимость спецодежды. Согласно ст. 221 ТК РФ, специальной является одежда, предназначенная для защиты работника от вредных, опасных условий труда либо используемая при работе в особых температурных или загрязненных условиях. Она выдается по нормам, установленным законодательством для конкретной профессии или должности (Типовые отраслевые нормы бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденные Постановлением Минтруда России от 29 декабря 1997 г. N 68).

Однако многим работникам спецодежда (халаты, теплые куртки, фартуки, комбинезоны и т.д.) по законодательству не положена, хотя фактически они в ней в силу специфики своей работы нуждаются. Выдав спецодежду, не предусмотренную отраслевыми Нормами, компания не сможет учесть ее стоимость для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 25 июня 2007 г. N 03-03-06/1/394).

Чтобы признать стоимость такой одежды в налоговом учете, можно превратить ее в форменную, т.е. нанести символику, которая будет свидетельствовать о принадлежности работника к компании. Признание расходов на форменную одежду возможно только в том случае, если она передается в собственность работника и ее выдача предусмотрена трудовым или коллективным договором (Письмо Минфина России от 9 октября 2006 г. N 03-03-04/1/686).

2.5. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

Минфин России в Письме от 4 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/640 указывает, что, определяя расходы на ГСМ, компании должны руководствоваться нормами расхода топлива, утвержденными Минтрансом России.

НК РФ разрешает учесть в составе прочих расходов затраты на содержание служебного автомобильного транспорта (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). Никаких упоминаний о том, что эти расходы должны приниматься в пределах норм, в Кодексе нет. Нормируются же по прямому указанию Кодекса только затраты на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов работников компании. Получается, что расходы на бензин компания может списать в размере фактических затрат. Главное, чтобы расходы на топливо были экономически обоснованны и документально подтверждены (например, чеками на бензин и путевыми листами).

Однако у чиновников по этому поводу иная точка зрения. Налоговики при учете затрат на ГСМ в целях налогообложения прибыли предписывают руководствоваться Нормами расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденными Минтрансом России 29 апреля 2003 г. (Руководящий документ Р 3112194-0366-03). А для некоторых новых моделей легковых автомобилей - нормами, обнародованными в Письме ФНС России от 29 марта 2006 г. N ГИ-6-17/337@. Согласен с этим и Минфин России, в ответах на частные запросы

налогоплательщиков чиновники этого ведомства и ранее давали разъяснения, что официальные нормы Минтранса нужно учитывать (Письмо от 4 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/223).

Отступить от указанного порядка они разрешают, только если для конкретной модели автомобиля официальные нормы не утверждены. Тогда можно руководствоваться технической документацией изготовителя.

Судебной практики по данному вопросу нет, хотя позиция чиновников явно противоречит НК РФ. Очевидно, большинство компаний предпочитает не вступать в споры с проверяющими, а списывать топливо по официальным нормам. Тем более что есть легальная возможность эти нормы увеличить. При расчете стоимости бензина, подлежащего списанию, можно учитывать надбавки, установленные тем же документом Минтранса. Основания для надбавок самые разные: зимнее время, конкретный населенный пункт, частота остановок, перевозка нестандартных грузов, срок эксплуатации автомобиля и даже использование кондиционера или системы "климат-контроль". Нормы могут быть увеличены одновременно по нескольким основаниям, когда надбавки суммируются.

На основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на командировку чужого сотрудника не уменьшают налог на прибыль. Учитываются лишь расходы на поездку работников именно налогоплательщика.

Пример. Компания закупила оборудование за границей с условием, что поставщик самостоятельно установит его у нас. Для сотрудника компании-поставщика, который осуществлял монтажные работы, была оплачена гостиница. Однако суммы, затраченные на оплату, не могут быть отнесены на расходы.

Если же с компанией-поставщиком заключен договор на выполнение монтажных работ, в цену которого включена стоимость работ и расходы на проживание сотрудника, то такие затраты могут быть учтены в расходах, поскольку указанные суммы будут являться оплатой работ по договору подряда. При этом стоимость монтажных работ, включая расходы на гостиницу, будет связана с доведением основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования. А поэтому их необходимо учитывать в первоначальной стоимости оборудования на основании п. 1 ст. 257 НК РФ.

Согласно Письму Минфина России от 6 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/646, расходы, связанные с подготовкой нового производства, учитываются в периоде их возникновения. Основание - п. 1 ст. 272 и пп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ, которые относят расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

К сожалению, НК РФ не уточняет, какие именно затраты можно включать в расходы на подготовку и освоение новых производств. Поэтому у компаний нередко возникают споры с признанием таких расходов, как, например, с затратами на пусконаладочные работы, которые налоговики требуют включать в стоимость приобретенного оборудования и списывать через амортизацию. Однако судебная практика в данном случае на стороне компаний - суды говорят, что затраты на пусконаладку можно списывать единовременно (Постановления федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. N A19-12474/06-50-Ф02-210/07, Московского округа от 13 февраля 2007 г. N КА-А40/11757-06).

Компания арендовала здание, делает в нем ремонт, в бизнес-деятельности пока не использует. Тем не менее арендную плату, расходы на ремонт и содержание помещения можно списать в уменьшение прибыли (Письмо Минфина России от 20 августа 2007 г. N 03-03-06/2/155). Ранее специалисты финансового ведомства не разрешали списывать подобные расходы до тех пор, пока здание не введут в эксплуатацию. Об этом, в частности, говорилось в Письме Минфина России от 13 октября 2006 г. N 03-03-04/1/691. Конечно же, на практике инспекторы придерживались этой установки и снимали расходы на содержание и ремонт "пустующего" помещения, так как считали такие затраты экономически необоснованными. Однако в судебных спорах выигрывали налогоплательщики (Постановления федеральных арбитражных судов Волго-Вятского округа от 9 июня 2006 г. N A38-4713-12/257-2005(12/7-2006), Северо-Западного округа от 4 июля 2005 г. N A56-47890/04).

Возможно, что именно арбитражная практика в пользу компаний заставила Минфин России изменить мнение. В Письме от 15 февраля 2007 г. N 03-03-06/2/26 чиновники разрешили учитывать расходы на аренду помещения, которое не используется. Расходы по организации бизнеса в арендованном помещении уменьшают налоговую базу на основании пп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ. Там сказано, что к прочим расходам относятся средства, истраченные на подготовку новых производств, цехов и агрегатов.

Арендные платежи учитываются либо по мере их уплаты, либо по мере выставления арендодателем счетов, либо в последний день отчетного периода (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Другие

расходы, например на ремонт или охрану помещения, учитывают в том периоде, к которому они относятся.

Платежи банку за открытие и пользование кредитной линией можно учесть в расходах для целей налогообложения. Единовременную плату за открытие линии надо равномерно распределить на срок ее действия и списывать в составе прочих расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ). На регулярные платежи за пользование кредитной линией в процентах от непогашенной части долга распространяется ст. 269 НК РФ, т.е. величина этих платежей, учитываемых в составе внереализационных расходов, нормируется наравне с процентами по "обычным" кредитам.

По мнению Минфина России, компания не вправе списать расходы на услуги кадрового агентства по подбору персонала, если в итоге предложенный агентством кандидат не устроил работодателя. С точки зрения чиновников, в этом случае расходы экономически неоправданны (п. 49 ст. 270 НК РФ). Ведь услуги агентства не дали положительного результата (Письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. N 03-03-04/1/497). Избежать претензий со стороны проверяющих можно двумя способами.

Первый - вступать в партнерские отношения только с теми агентствами, услуги которых нужно оплачивать по факту приема кандидата на работу. Из договора с таким агентством лучше исключить условие, что кадровое агентство обязуется бесплатно найти другого кандидата взамен работника, не выдержавшего испытательный срок, или предусмотреть, что в стоимость услуг включаются не только расходы на подбор кандидатуры, но и на ее замену. Иначе инспекторы могут решить, что фирме оказаны безвозмездные услуги по замене. И исходя из рыночной стоимости доначислят налог на прибыль.

Второй - закрепить в договоре (который оплачивается независимо от приема соискателя на работу) наряду с услугами по подбору персонала оказание информационных (предоставление сведений об имеющихся в базе данных соискателях) или консультационных услуг (кадровый консалтинг, анализ рынка труда по определенной специальности, проведение первоначального тестирования потенциальных кандидатов). Если потом в акте приема и в счете-фактуре написать, что предоставлены именно информационные или консультационные услуги, то расходы на них можно будет списать полностью на основании пп. 14 и 15 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Порядок признания прочих расходов

Пример. В сентябре 2007 г. организация приобрела и сразу же оплатила программу для сдачи отчетности. Фактически первая сдача отчетности была только в октябре. В каком периоде можно признать эти расходы в налоговом учете, если в сумму договора включена стоимость самой программы и годового обслуживания в виде ежемесячного обновления?

Оплаченная стоимость годового обслуживания является авансом, который сразу не уменьшает налогооблагаемую прибыль. По мере выставления ежемесячных счетов или актов за обслуживание организация может признать сумму, указанную в таких документах, в составе прочих расходов на основании пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Момент признания расходов в виде стоимости самой программы зависит от того, в каком месяце она была введена в эксплуатацию. Если это произошло в сентябре, то расходы можно признавать равными долями в течение установленного фирмой срока, начиная с сентября, на основании п. 1 ст. 272 НК РФ. Допустим, что этот срок составляет один год. Тогда начиная с сентября организация может списывать в налоговом учете 1/12 стоимости программы.

2.6. Внереализационные расходы

К внереализационным расходам в целях налогообложения прибыли относятся убытки, полученные в результате форс-мажора. Форс-мажор - это чрезвычайные и непредотвратимые обстоятельства, не зависящие от воли людей. В отечественном законодательстве вместо общеупотребимого термина "форс-мажор" фигурирует термин "обстоятельства непреодолимой силы". Но что именно относится к ним, в Гражданском кодексе не сказано. На практике обычно форс-мажором признают события, свершившиеся по объективным причинам (стихийные пожары, наводнение, землетрясение, удар молнии, энергетическая авария, эпидемия и т.п.). Нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника, отсутствие на рынке нужных для исполнения договоров товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств - это не форс-мажорные ситуации.

В первую очередь обстоятельства непреодолимого характера освобождают компанию от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств, а также приостанавливают течение срока исковой давности (пп. 1 п. 1 ст. 202, п. 3 ст. 401 ГК РФ). Другой случай, когда форс-мажор может повлиять на работу финансовой службы компании, - стихия уничтожила имущество. При списании уничтоженного объекта в бухучете свои потери компания отразит в прочих расходах, возникших как последствия чрезвычайных обстоятельств (п.

13 ПБУ 10/99). В налоговом учете убыток, полученный в результате списания уничтоженного имущества, включается во внереализационные расходы (пп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ). При этом инспекторы обычно требуют от компаний восстанавливать НДС. Но свежая судебная практика свидетельствует, что налогоплательщики не обязаны возвращать налог бюджету (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 6 июня 2007 г. N А11-6204/2006-K2-18/388).

Компания может учесть в налоговом учете убытки от хищения в том отчетном периоде, в котором следственные органы официально признали, что виновных найти не удалось. Из пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ следует, что для списания расходов требуется акт уполномоченного госоргана, подтверждающий, что виновные не найдены. Таким актом, в частности, является постановление следователя о приостановлении предварительного следствия (пп. 1 п. 1 ст. 208 УПК РФ, Письмо Минфина России от 2 мая 2006 г. N 03-03-04/1/412).

При расчете налога на прибыль также учитывается компенсация, уплаченная покупателю за поставку бракованной продукции (Письмо Минфина России от 18 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/667), даже когда поставка бракованной продукции и выплата за нее компенсации относятся к разным налоговым периодам.

Допустим, компания-продавец отгрузила товары покупателю, но они оказались бракованными. Что в подобной ситуации может предпринять покупатель? ГК РФ предоставляет ему довольно широкие возможности. Так, если дефекты существенны, покупатель имеет право отказаться от исполнения договора и потребовать от продавца вернуть уплаченные за товар деньги либо заменить бракованный товар на качественный (п. 2 ст. 475 ГК РФ). Если же брак не столь серьезен, покупатель по своему выбору может потребовать от продавца уменьшить цену товара, устранить брак, возместить расходы на его устранение (п. 1 ст. 475 ГК РФ).

В любом случае продавцу придется потратиться на то, чтобы разрешить конфликт с покупателем. Может ли продавец признать такие затраты (возвращенные деньги, компенсацию, стоимость новой поставки) в расходах? Да, может. НК РФ прямо разрешает учесть в составе внереализационных расходов затраты на возмещение причиненного ущерба (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ). Не спорят с этим и чиновники (Письмо Минфина России от 14 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/340).

Такие затраты можно учесть, и когда бракованный товар был отгружен в 2007 г. или ранее, а соответствующее возмещение выплачено покупателю в текущем году. Только основанием для этого послужит уже пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ, т.е. такие расходы нужно отразить в учете как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде.

Расходы продавца на возмещение брака, как и другие затраты, принимаемые в уменьшение прибыли, должны быть документально подтверждены. Подтверждающими документами будут претензия от покупателя и соответствующие бумаги, удостоверяющие факт брака, например акт, заключение сервисного центра и т.п.

Если по расходам прошлых лет первичные документы поступили только в текущем году, то чиновники считают, что требуется пересчет налога за прошлый год и подача уточненной налоговой декларации.

В составе внереализационных расходов продавца отражаются суммы скидок или премий на товары, предоставляемые покупателям (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Покупатель включает данные суммы во внереализационные доходы (п. 8 ст. 250 НК РФ, Письмо Минфина России от 14 ноября 2005 г. N 03-03-04/1/354). Например, в договоре может быть записано, что если товарооборот в течение определенного периода достигает столько-то рублей, то на все поставки сверх указанного объема покупателю предоставляется скидка путем снижения цены на столько-то процентов. Это наиболее простой и беспроblemный вид скидок. На момент реализации товара уже известна окончательная цена (с учетом скидки), которая и будет фигурировать в документах. Главное - не указывать отдельно первоначальную цену товара и отдельно - сумму скидки на поставку. Иначе скидка превратится в уменьшение дебиторской задолженности, работать с которой сложнее.

При снижении цены продавец исчисляет налог на прибыль и НДС с уменьшенной стоимости, покупатель приходит товар и заявляет вычет по НДС с этой же суммы.

В договор также может быть включена следующая формулировка: если товарооборот в течение определенного периода достигает столько-то рублей, то покупателю предоставляется скидка в виде уменьшения задолженности в размере столько-то процентов от суммы поставок, произведенных за данный период. Аналогичная формулировка используется, если покупателю обещают денежную премию.

Скидку нужно признавать в расходах на дату ее предоставления, а премию - на дату выплаты. Против последнего можно возразить, так как датой признания прочих внереализационных расходов является дата расчетов, только если это предусмотрено договором (пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). В противном случае расход признается либо на дату предъявления документов для расчета, либо на последний день отчетного (налогового) периода.

Сумма скидки или премии не изменит НДС с произведенных поставок (Письма Минфина России от 20 декабря 2006 г. N 03-03-04/1/847, от 28 сентября 2006 г. N 03-04-11/182). Получается,

что этот вариант более выгоден покупателю, чем предыдущий, поскольку он не снижает сумму вычета НДС, как это происходит при корректировке цены. Но в проигрыше оказывается продавец, который не может уменьшить налог, подлежащий уплате в бюджет.

Скидка может быть сформулирована и так: если товарооборот в течение определенного периода достигает столько-то рублей, то на весь объем поставок, произведенных в течение этого периода, покупателю предоставляется скидка путем снижения цены на столько-то процентов. Перерасчет производится в периоде достижения указанного предела. По своим налоговым последствиям это неудобный для обеих сторон вид скидки, а для покупателя - просто невыгодный.

Подобная формулировка в договоре заставит продавца внести изменения в отгрузочные документы, а также в счета-фактуры (как в свой экземпляр, так и в экземпляр покупателя). Старую цену зачеркивают и указывают новую (п. 5 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете", п. 29 Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914). Отрицательные счета-фактуры чиновники выставят запрещают (Письмо Минфина России от 21 марта 2006 г. N 03-04-09/05).

При таком виде скидки у продавца снижается выручка, следовательно, образуются переплаты по налогу на прибыль и НДС. Для зачета этих сумм подают уточненные декларации (Письма Минфина России от 15 сентября 2005 г. N 03-03-04/1/190, ФНС России от 25 января 2005 г. N 02-1-08/8@).

В налоговом учете тоже произойдут изменения. Первоначальная стоимость активов изменится, следовательно, придется корректировать сумму расхода, снижающего налогооблагаемую прибыль. Причем компания должна будет подать "уточненку" не только за период, в котором были использованы товары, но и за последующие периоды в этом же календарном году, чтобы уточнить суммы авансовых платежей. Возникает недоимка по налогу на прибыль, следовательно, придется заплатить в бюджет и сумму задолженности, и пени.

Самым невыгодным с точки зрения налоговой нагрузки является следующий вид поощрения покупателей: если товарооборот в течение определенного периода достигает столько-то рублей, то покупатель имеет право на получение товара любого ассортимента на сумму в размере столько-то процентов от объема поставок за год. Передача бесплатного товара - по сути та же премия, только в натуральной форме. Поэтому, казалось бы, стоимость товара продавец может учесть в расходах на основании пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ. Однако Минфин России в Письме от 19 января 2006 г. N 03-03-04/1/44 пришел к выводу, что в подобной ситуации товар передается безвозмездно. Следовательно, его стоимость не уменьшает налогооблагаемую прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Стоимость безвозмездно полученного товара включается у покупателя в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ. При этом сумма дохода должна исчисляться исходя из рыночной стоимости актива, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ. Но при дальнейшем использовании такого товара налогоплательщик не сможет без споров с проверяющими уменьшить налогооблагаемую прибыль на рыночную стоимость данного товара (Письмо Минфина России от 19 января 2006 г. N 03-03-04/1/44). При этом никаких оснований для вычета НДС у покупателя не возникает.

Большинство магазинов в контракте оговаривают, что им полагается годовая фиксированная скидка от общей стоимости поставок. Причем ее получение не привязано ни к каким условиям. Предоставляя такую скидку, поставщик фактически безвозмездно уменьшает задолженность покупателя, поскольку поощрение не зависит от каких-либо условий. Скорее всего, налоговики признают это действие прощением долга, сумма которого не может быть признана в затратах в налоговом учете поставщика (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Сетевик может настоять на включении в договор условия, по которому магазину предоставляется скидка независимо от достигнутого объема поставок, если поставщик выполнит заказ менее чем на 100%. По сути, это условие предусматривает штраф с поставщика, который можно учесть на основании пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ. Но инспекторам вряд ли это понравится. Признать же штрафную скидку в учете как обыкновенную тоже не позволят, так как она не соответствует нормам ст. 265 НК РФ.

Премия за право поставки новой товарной позиции или прежнего товара в новый магазин из входящих в сеть давно вызывает много споров. Коммерческая необходимость присутствия товара в известном сетевом магазине очевидна: это не только расширение каналов сбыта, но и привлечение внимания конечных покупателей к продукции. Тем не менее пока инспекторы твердо уверены, что подобные выплаты экономически необоснованны (Письмо Минфина России от 3 октября 2006 г. N 03-03-04/1/677).

В договоре может быть зафиксировано, что поставщик обязан уменьшить цену при поставке товаров, которые являются выставочными. Обычно подобное условие включается в контракт на поставку электроприборов и иных товаров, которые при экспозиции теряют часть потребительских качеств (загрязняются и проч.). Подобное снижение цены можно без проблем признать в расходах, если оно производится на один экземпляр каждой позиции товара, поставляемого в один магазин.

При заключении контракта сетевики обычно настаивают на том, чтобы поставщик заблаговременно предоставлял им образцы товаров перед открытием нового магазина - для тестирования плана выкладки. Если поставщик передает такие образцы безвозмездно, что обычно и бывает, то их стоимость не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Основание - п. 16 ст. 270 НК РФ. При этом поставщик должен исчислить НДС со стоимости передаваемого имущества.

Стороны могут договориться, что за отсутствие возвратов товаров поставщик предоставляет покупателю скидку от общей суммы оприходованных товарных накладных. Отсутствие возвратов можно признать одним из условий договора, при выполнении которых предоставляется скидка (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). НК РФ не ограничивает возможные условия скидки только объемом закупок. Поэтому подобная скидка признается в налоговом учете в обычном порядке.

Обычной практикой является снижение цены на товар, у которого прошла, к примеру, половина срока годности. Чаще всего данная скидка предоставляется в периоде реализации, поэтому не вызывает трудностей в оформлении и учете. Такое поощрение магазина экономически обоснованно: у него остается меньше времени на реализацию, вполне возможно, что ему самому придется снижать цену для конечного потребителя. Поэтому претензий со стороны налоговых органов возникнуть не должно.

Поощрения в виде скидок и премий часто предоставляют покупателю за содействие в продвижении товара на рынок (приоритетную выкладку, постоянную витрину, включение в каталог и т.д.). Подобные действия налоговики недавно называли оказанием рекламных услуг (Письмо ФНС России от 30 августа 2007 г. N ШС-6-03/688@ "О направлении копии Письма Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-15/112").

Чиновники считают, что покупатель товара оказывает услуги продавцу, который засчитывает стоимость этих услуг в счет частичной оплаты товара. Следовательно, стоимость услуг проверяющие признают у покупателя выручкой. А у продавца - нормируемыми расходами на рекламу, которые учитываются в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ.

По мнению Минфина России, только продавцы, действующие по договору купли-продажи (или его разновидности - поставки), имеют право признать в налоговом учете сумму скидок и премий в составе расходов. А скидки и другие бонусы, предоставленные клиентам по договорам об оказании услуг или выполнении работ, не уменьшают налогооблагаемую прибыль (Письма от 28 февраля 2007 г. N 03-03-06/1/138, от 2 февраля 2006 г. N 03-03-04/1/70).

Позиция финансового ведомства основана на том, что в ст. 265 НК РФ употребляются термины "продавец" и "покупатель", которые являются сторонами именно договора купли-продажи (ст. 454 ГК РФ). А сторонами договора об оказании услуг являются заказчик и исполнитель (ст. 779 ГК РФ), договора подряда - заказчик и подрядчик (ст. 702 ГК РФ).

На внереализационные расходы может быть списана дебиторская задолженность организации. В частности, это касается долга безнадёжного должника, исключенного из ЕГРЮЛ.

ГК РФ прямо указывает, что после исключения из ЕГРЮЛ компания теряет свою правоспособность (п. 3 ст. 49). Поэтому, если в реестре есть запись о том, что юридическое лицо прекратило существование (пусть даже в упрощенном порядке), долг этой компании можно признать безнадёжным в соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ.

Регистрирующий орган исключает из реестра юрлиц в упрощенном порядке только те компании, которые в течение последних 12 месяцев не представляли отчетность и не осуществляли операций по расчетным счетам (ст. 21.1 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"). Срок большой, поэтому вероятность того, что подобная компания сможет вернуть долг, практически равна нулю.

Инспектор может заявить, что в течение трех месяцев со дня опубликования решения об исключении должника из реестра организация должна была подать заявление о том, что ее права нарушены. Подача такого заявления влечет за собой процедуру банкротства, в ходе которой организация могла бы получить сумму долга (Письмо Минфина России от 27 июля 2005 г. N 03-01-10/6-347).

Однако нигде не прописана обязанность компаний, имеющих должников, следить за публикациями об исключении юридических лиц из реестра. Поэтому реагировать на такую информацию - это исключительно право, но никак не обязанность компании-кредитора.

Кроме того, если компания становится инициатором банкротства, а у организации-должника нет средств для погашения расходов на эту процедуру (как чаще всего и бывает), то именно инициатор банкротства должен оплатить указанные расходы (ст. 59 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)"). Таким образом, попытки взыскать долг могут привести только к новым тратам для компании, которые вряд ли можно назвать экономически обоснованными.

Есть еще теоретическая возможность в течение года обжаловать действия регистрирующего органа (п. 8 ст. 22 Закона N 129-ФЗ). Но такие попытки тоже приведут к бессмысленным расходам.

Одним из оснований для признания долга безнадежным является истечение срока исковой давности, который равен трем годам (п. 2 ст. 266 НК РФ). НК РФ разрешает учесть сумму такого долга в расходах на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ. Если компания не предпринимала никаких мер по взысканию задолженности, то у инспекторов могут появиться подозрения, что она сделала это умышленно. Однако проверяющие должны самостоятельно доказать умысел, направленный на получение необоснованной налоговой выгоды. В этом случае действия инспекторов будут правомерными и, скорее всего, суд встанет на их сторону.

Арбитражная практика в большинстве случаев складывается в пользу налогоплательщика. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 23 марта 2007 г. N КА-А40/1765-07 сказано, что норма о списании безнадежных долгов не предусматривает обязательности обращения в суд за истребованием соответствующей задолженности. Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Московского округа от 4 апреля 2006 г. N КА-А40/2276-06-2.

Во избежание судебного разбирательства организации надо предъявить налоговикам какие-либо доказательства, свидетельствующие о попытках взыскания долга. Такими доказательствами могут быть служебные записки сотрудников, которые звонили контрагенту, а также выезжали по адресу должника, где должны быть описаны все попытки взыскать долг, приведены доказательства их осуществления. К служебной записке необходимо приложить расчет, показывающий экономическую неэффективность взыскания долга через суд или коллекторское агентство. Необходимо наглядно показать, что компания больше потеряет, если будет самостоятельно взыскивать долг.

Иными основаниями признания долга безнадежным являются ликвидация должника и прекращение обязательства на основании акта государственного органа (п. 2 ст. 266 НК РФ).

Реальнее всего, конечно, списать долг по основанию истечения срока исковой давности, но, возможно, при этом придется слишком долго ждать: трехлетний срок исчисляется не со дня возникновения задолженности, а с момента последнего действия должника, свидетельствующего о признании им долга (ст. 203 ГК РФ). Если же компания продаст долг дружественной компании за минимальную стоимость (уступит по договору цессии), то полученный убыток она сможет учесть в расходах значительно быстрее: 50% включить в состав внереализационных доходов на дату уступки и еще 50% - по истечении 45 календарных дней после этого (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Пример. Безнадежный долг составляет 300 000 руб. Фирма решила уступить право требования скрыто аффилированной с ней организации за 50 000 руб. Уступка произошла 6 августа 2008 г., в результате чего компания получила убыток в сумме 250 000 руб. ($300\,000 - 50\,000$). Сумма признанных расходов по состоянию на 6 августа составит 175 000 руб. : 50 000 руб. (расход, равный доходу от переуступки (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ)) плюс 125 000 руб. (убыток, который списывается по особым правилам ($250\,000\text{ руб.} : 2$)). Через 45 дней, т.е. 21 сентября, компания может признать в расходах оставшиеся 125 000 руб. Получается, что в третьем квартале компания сможет включить в расходы все 300 000 руб. С учетом полученного дохода в сумме 50 000 руб. компания сможет уменьшить налог на прибыль на сумму 60 000 руб. ($250\,000\text{ руб.} \times 24\%$).

Сумма, полученная от уступки первоначальным кредитором (цедентом), не облагается НДС на основании п. 1 ст. 155 НК РФ. При реализации товара цедент уже начислял налог с договорной цены, к примеру, товара и перечислил его в бюджет на дату отгрузки покупателю-должнику.

Уступка по цене, которая в разы ниже, чем сумма долга, может привлечь внимание налоговиков. Поэтому компания должна доказать обоснованность операции.

Уступка права требования совершается в той же форме, что и сделка, по которой возник первоначальный долг (ст. 389 ГК РФ). При этом согласие должника не требуется, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 382 ГК РФ). Однако его нужно уведомить письменно о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу. В противном случае он вправе вернуть долг первоначальному кредитору и его обязанность будет считаться выполненной (п. 3 ст. 382 ГК РФ).

Компания, уступившая требование, обязана передать новому кредитору документы, удостоверяющие право требования, и сообщить сведения, имеющие значение для взыскания долга (п. 2 ст. 385 ГК РФ). Поэтому нужно составить акт приема-передачи документов, подтверждающих наличие такого долга и его суммы. Ими могут быть акты выполненных работ, оказанных услуг, акты сверки расчетов, накладные, договоры и т.д. Оригиналы документов отдавать не стоит, так как они могут потребоваться при налоговой проверке. Лучше передать новому кредитору копии, заверенные руководителем компании.

Как внереализационные расходы учитываются при налогообложении проценты по кредитам и займам (в том числе и тем, которые использованы для финансирования строительства и приобретения внеоборотных активов). В первоначальную стоимость строящихся объектов эти суммы не включаются (Письмо Минфина России от 20 августа 2007 г. N 03-03-06/1/577). Чиновники

ссылаются на пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, где записано, что в составе внереализационных расходов учитываются затраты в виде процентов по долговым обязательствам любого вида.

Вместе с тем в Письме от 1 марта 2007 г. N 03-03-06/1/140 Минфином России была высказана прямо противоположная точка зрения: проценты за банковский кредит увеличивают первоначальную стоимость объекта строительства. Тогда в качестве аргумента был приведен п. 1 ст. 257 НК РФ, согласно которому первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма всех расходов на его приобретение, сооружение и изготовление. К этим затратам чиновники отнесли и проценты за кредит, уплачиваемые в период строительства.

Получается, что одни и те же расходы могут быть квалифицированы по-разному. В этой ситуации следует руководствоваться п. 4 ст. 252 НК РФ, которым установлено: если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты. Свое решение компания должна закрепить в учетной политике.

Учитывать проценты как внереализационный расход выгоднее, чем включать их в первоначальную стоимость, - можно сразу списать их сумму (в пределах норм) в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Единственный недостаток этого варианта - придется учитывать разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. В бухгалтерском учете уплаченные до ввода в эксплуатацию проценты включаются в первоначальную стоимость основного средства (п. 27 ПБУ 15/01).

Есть простой способ, который позволяет учесть в расходах проценты по кредиту в полном объеме, несмотря на законодательное требование такие затраты нормировать. Потребуется договоренность с банком о том, чтобы часть процентов (ту, что не укладывается в лимит) провести под видом другого фиксированного платежа за какие-либо банковские услуги, например за открытие ссудного счета, рассмотрение документов и т.д.; альтернатива - увеличить на соответствующую величину плату за текущее расчетно-кассовое обслуживание. Затраты на такие услуги НК РФ позволяет отнести на внереализационные расходы без каких-либо ограничений (пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При открытии кредитной линии банки часто устанавливают плату за неиспользованную ее часть в процентах от невыбранной суммы кредита. Такие проценты нормируются наравне с "нормальными", т.е. проценты, начисленные как на полученную, так и не полученную часть денег, складываются и затем сравниваются с предельной величиной.

Пример. Компания заключила договор с банком об открытии кредитной линии на период с 31 августа 2007 г. по 31 января 2008 г. Лимит кредитной задолженности - 5 000 000 руб. Процентная ставка - 10 процентов годовых. За невыбранную часть кредита компания уплачивает 2 процента годовых. 31 августа организация получила 3 000 000 руб. В сентябре никаких операций по кредитной линии не проводилось. Долговые обязательства с сопоставимыми условиями у компании отсутствуют.

В данном случае сумма процентов за полученные средства за сентябрь составит 24 658 руб. ($3\,000\,000 \text{ руб.} \times 10\% \times 30 \text{ дн.} / 365 \text{ дн.}$), проценты за неиспользованную часть кредита - это еще 3288 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 2\% \times 30 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$).

Поскольку сопоставимых кредитов нет, то включаемые в расходы проценты ограничены ставкой рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (п. 1 ст. 269 НК РФ), - 11 процентами годовых ($10\% \times 1,1$). Причем предельная сумма процентов рассчитывается исходя из фактически полученной суммы кредита, а не всей величины кредитной линии.

Таким образом, предельная величина процентов составит 27 123 руб. ($3\,000\,000 \text{ руб.} \times 11\% \times 30 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$), тогда как общая их сумма равна 27 946 руб. ($24\,658 + 3\,288$). Разницу - 823 руб. ($27\,946 - 27\,123$) - для целей налогообложения учесть нельзя.

Проценты по займам и кредитам признаются для целей налога на прибыль с учетом ограничений. Если в кредитном договоре банк оставляет за собой право изменять процентную ставку, в качестве такого ограничителя выступает ставка рефинансирования на дату признания расходов в виде процентов. Когда в течение отчетного периода (квартала) ставка рефинансирования не меняется, то все равно, на какую дату определять предельную величину процентов. Но когда ставка рефинансирования снижается, ежемесячный учет процентов в расходах позволит снизить налог на прибыль.

Пример. Организация заключила с банком кредитный договор на сумму 10 000 000 руб. Ставка рефинансирования в июне снизилась с 10,5 до 10%. Если затраты признавать ежемесячно, то предельная сумма учитываемых процентов составит за апрель 94 931 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 30 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} \times 10,5\% \times 1,1$). За май - 98 096 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 31 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} \times 10,5\% \times 1,1$). За июнь - 90 411 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 30 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} \times 10\% \times 1,1$). Всего за второй квартал будет признано процентов в размере 283 438 руб. ($94\,931 + 98\,096 + 90\,411$).

Если рассчитать предельную величину процентов на конец отчетного периода, учитываемая сумма будет меньше - 274 246 руб. ($10\,000\,000 \text{ руб.} \times 91 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} \times 10\% \times 1,1$).

ФНС России и Минфин России выступают против ежемесячного расчета процентов. По мнению чиновников, расходы по долговым обязательствам должны отражаться в аналитическом учете по итогам каждого месяца (п. 4 ст. 328 НК РФ). Но признаваться они должны в налоговом учете на конец отчетного периода (п. 8 ст. 272 НК РФ).

В то же время в п. 4 ст. 328 НК РФ, как и в ст. 272 НК РФ, речь идет о включении суммы процентов именно в состав расходов. Между тем в расходах может быть учтена только сумма процентов в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на коэффициент 1,1. Следовательно, отражаемая в аналитическом учете на конец каждого месяца сумма должна рассчитываться с учетом этого ограничения.

Положение о ежемесячном признании процентов стоит закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Это будет дополнительным аргументом для налогового инспектора.

В п. 1 ст. 269 НК РФ долговое обязательство, которое, по сути, является обязательством заемщика вернуть деньги, приравнено к кредитам. В итоге буквальное прочтение фразы "выданные обязательства" позволяет заключить, что это займы, которые не получают, а предоставляют. Налоговики категорически против возможности сравнивать займы по данным кредитора. Минфин России инспекторов поддерживает (Письмо от 6 марта 2006 г. N 03-03-04/1/183). Арбитражная практика по данному вопросу противоречива. Есть решения, которые признают нормативы, рассчитанные по справке из банка, правомерными (Постановления федеральных арбитражных судов Волго-Вятского округа от 3 августа 2005 г. N A43-6893/2004-20-187, Западно-Сибирского округа от 1 августа 2005 г. N Ф04-4792/2005(13379-A27-33)). Но другие судьи поддерживают налоговиков и считают, что для учета процентов в полном объеме компания должна получить заемные средства на сопоставимых условиях (Постановление ФАС Уральского округа от 25 апреля 2006 г. N Ф09-3023/06-С7).

Пример. В период с 2003 по 2005 г. компания получила несколько кредитов. Они относились к разным периодам и были выданы под разные проценты, которые превышали действующую в то время ставку рефинансирования ЦБ РФ. В налоговом учете компания учла проценты в полном объеме, так как они не превышали норматив, рассчитанный по сопоставимым займам (ст. 269 НК РФ). Причем организация использовала для сравнения информацию банка-кредитора о среднем уровне ставок по кредитам.

В 2006 г. в ходе проверки инспекторы заявили, что действия компании по признанию всей суммы процентов неправомерны на том основании, что кредиты были несопоставимы.

Защита компании опиралась на буквальное прочтение ст. 269 НК РФ, в которой говорится о сопоставимости выданных, а не полученных кредитов. Таким образом, сравнение должно производиться на основании данных кредитора. Справка из банка свидетельствовала о том, что ставки по кредитам, которые получила компания, не отклоняются от среднего уровня процентных ставок по займам, выданным другим клиентам на аналогичных условиях.

Суды двух инстанций - первой и апелляционной - не поддержали эту позицию. А суд кассационной инстанции встал на сторону налогоплательщика и высказал свое мнение о том, когда проценты за кредит необходимо нормировать исходя из ставки рефинансирования. Эта обязанность возникает, когда у кредитора нет иных заемщиков, получающих кредит на сопоставимых условиях. А вовсе не когда у самого налогоплательщика нет сопоставимых долгов другим кредиторам (Постановление ФАС Поволжского округа от 31 июля 2007 г. N A72-530/2007).

В Письме от 26 сентября 2007 г. N 03-03-06/2/185 "Об учете сумм налогов в расходах по налогу на прибыль" Минфин России разъясняет, когда же компаниям, работающим по методу начисления, можно списывать во внереализационные расходы сумму налогов и авансовых платежей по ним. В п. 1 ст. 272 НК РФ сказано, что учитывать обязательные платежи нужно на дату начисления. Дата начисления - это дата, на которую определен вид налога в соответствии с НК РФ признается фактически начисленным, т.е. последний день отчетного периода, за который рассчитан налог.

Пример. Если за девять месяцев 2008 г. какой-либо аванс начислен не последним днем отчетного периода (30 сентября 2008 г.), а, допустим, 10 октября, компания все равно имеет полное право учесть его в расходах при расчете налога за девять месяцев 2008 г.

2.7. Представительские расходы

Под видом представительских многие организации списывают расходы на банкеты для сотрудников, чай, кофе, воду и прочие затраты, которые непросто связать с коммерческой

деятельностью компании. Поэтому любые представительские расходы, а тем более крупные, проверяющих настораживают.

Обоснованность представительских расходов не зависит от результатов переговоров. Даже если не было заключено никаких договоров, сумму представительских расходов компания вправе учесть для целей налогообложения прибыли. Однако в отчете не стоит использовать категоричные формулировки: писать, что представители организации отказались подписывать договор или продлевать контракт. Лучше указать, что представители компании обещали рассмотреть предложение о пролонгации договора до конца текущего года, так как проверяющие всегда являются сторонниками экономического обоснования затрат.

Если мероприятие большое, к примеру прием иногородней или даже иностранной делегации, в комплект подтверждающих документов обязательно стоит включить копии приглашений и полученные на них ответы. Надо также определить перечень своих сотрудников, которые участвуют в переговорах. Для этого оформляют приказ за подписью руководителя. В приказе можно также установить порядок выдачи и расходования подотчетных сумм на представительские расходы.

Для рядовых переговоров неплохо иметь распечатку электронной переписки или копии факсов с приглашением и ответом.

Чтобы подтвердить расходы на большое мероприятие, нужны его программа и смета. В программе расписывают все этапы приема от встречи до проводов гостей. В смете расходов устанавливают предполагаемую величину затрат. Лучше, если в итоге компания потратит на мероприятие несколько меньше, а не наоборот, чтобы у инспекторов не было соблазна заговорить об экономической необоснованности произведенных расходов.

Для рядовых переговоров смету предполагаемых расходов можно утвердить приказом директора на год вперед.

Документы, которые непосредственно подтверждают сумму расходов, - кассовые и товарные чеки, выставленные счета, договоры на оказание услуг, накладные, счета-фактуры и т.д. Если расходы оплачены сотрудником за счет средств, выданных под отчет, то все оправдательные документы прикладывают к авансовому отчету. Кроме того, составляют акт на списание представительских расходов, в котором указывают фактически израсходованные на мероприятие средства.

После завершения крупных переговоров составляют отчет о мероприятии, в котором описывают достигнутые результаты. Для рядовых переговоров, которые потребовали представительских затрат, подойдет краткий протокол, меморандум или служебная записка об итогах.

Затраты на алкогольную продукцию для банкета с партнерами можно учесть без применения дополнительных лимитов (с учетом только ограничений, установленных для представительских расходов в целом). Такой точки зрения придерживается Минфин России в Письме от 16 августа 2006 г. N 03-03-04/4/136. Есть примеры судебных решений, подтверждающих данную точку зрения (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. N А56-3739/2006).

Ранее Минфин России утверждал, что расходы на алкогольную продукцию не должны превышать размеров, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок) (Письмо от 9 июня 2004 г. N 03-02-05/1/49). Есть и судебные решения, подтверждающие, что средства, истраченные на спиртное, нужно учесть в расходах в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 апреля 2005 г. N А56-32729/04). Но методики определения количества алкоголя, которое будет соответствовать обычаям делового оборота, в настоящее время в законодательстве нет.

Спорным является вопрос о признании расходов по оформлению интерьера офиса. Специалисты Минфина России считают, что такие расходы не связаны с производственной деятельностью компании, поэтому учитываться при расчете налога на прибыль не должны. Основание - п. 1 ст. 252 НК РФ. Такие разъяснения чиновники дали в Письме от 25 мая 2007 г. N 03-03-06/1/311.

Пример. Для оформления приемных, переговорных, кабинетов руководителя и его заместителя фирма заказывает композиции из живых цветов. Может ли она при расчете налога на прибыль учесть такие затраты в составе представительских расходов?

Затраты на покупку цветов прямо не названы в списке представительских расходов (п. 2 ст. 264 НК РФ). Однако список таких расходов не закрыт. Поэтому, если затраты на покупку цветов экономически оправданны и документально подтверждены, компания вправе учесть их при расчете налога на прибыль в составе представительских расходов. Подтверждает это и судебная практика (Постановления федеральных арбитражных судов Поволжского округа от 1 февраля 2005 г. N А57-1209/04-16, Московского округа от 9 августа 2006 г. N КА-А40/7454-06, Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. N Ф04-2610/2006(22165-А46-40)). Пример аргумента, подтверждающего экономическую необходимость приобретения цветов в офис: эти расходы

связаны с созданием и поддержанием у клиентов благоприятного имиджа компании и созданием комфортных условий для проведения переговоров.

В действительности же практически половина офисных расходов обусловлена необходимостью обеспечить сотрудникам организации нормальные условия труда. Причем тем самым работодатель выполняет обязанности, возложенные на него ст. 223 ТК РФ: оборудовать для сотрудников помещения для приема пищи, комнаты отдыха в рабочее время и психологической разгрузки и т.д. А расходы, произведенные в соответствии с законодательством, являются экономически обоснованными и могут быть признаны в налоговом учете.

На практике суды принимают расходы, коммерческая необходимость которых может вызвать сомнения не только у налоговых инспекторов. К примеру, ФАС Московского округа признал обоснованными расходы на приобретение аквариумов. Компания убедила суд с помощью следующего довода: поскольку в большей части помещений отсутствуют окна (и как следствие - солнечный свет), это неблагоприятно сказывается на психофизиологическом состоянии работников. А установленные там аквариумы позволяют значительно снизить все негативные последствия этих факторов (Постановление от 7 сентября 2006 г. N КА-А40/8421-06).

Все остальные офисные затраты - на предметы интерьера, украшение и пр. - обоснованы необходимостью произвести благоприятное впечатление на внешних посетителей - потенциальных клиентов и партнеров. А то, что от имиджа компании зависит успех ее основной деятельности, очевидно. По крайней мере для судей (Постановление ФАС Московского округа от 25 декабря 2006 г. N КА-А40/12681-06).

Налоговые инспекторы не принимают без споров расходы на проживание в гостинице гостей компании - представителей потенциальных партнеров. Они считают, что эти затраты нельзя отнести к представительским, так как о них не сказано в п. 2 ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина России от 16 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/235). В случае судебного разбирательства инспекция может и проиграть, поскольку формулировка "обслуживание представителей других организаций" в п. 2 ст. 264 НК РФ предполагает в числе прочего и обеспечение гостей жильем.

2.8. Транспортные расходы

Компаниям, которые продают товары и тратятся на их перевозку, необходимо учесть специфику налогового учета прямых расходов, включающих в себя как стоимость самих товаров, так и затраты на транспортировку.

Расходы на покупку товаров можно списывать по мере их реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ). А вот сумму прямых транспортных затрат надо учитывать за минусом той доли расходов, которая относится к остаткам нереализованных товаров (ст. 320 НК РФ). При этом сумма транспортных расходов распределяется не на фактические остатки товаров на складе, а именно на остатки товаров, право собственности на которые еще не перешло к покупателю.

Пример. В налоговом учете компании числятся:

1 000 000 руб. - общая стоимость проданных товаров в октябре;

150 000 руб. - стоимость нереализованных товаров на конец октября;

200 000 руб. - сумма транспортных расходов за октябрь;

50 000 руб. (сальдо счета 44) - сумма прямых транспортных затрат, приходящихся на остаток товаров на начало октября.

Сумму прямых транспортных расходов, которые останутся не списанными в октябре, рассчитывают так. Суммируют величину прямых расходов, приходящихся на остаток непроданных товаров на начало октября, и величину прямых расходов октября: 200 000 руб. + 50 000 руб. = 250 000 руб.

Затем складывают стоимость товаров, реализованных в октябре, со стоимостью не реализованных на конец этого же месяца товаров: 1 000 000 руб. + 150 000 руб. = 1 150 000 руб. Далее определяют средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров: 250 000 руб. : 1 150 000 руб. = 21,74%.

Потом находят сумму прямых расходов, относящуюся к остатку нереализованных товаров. Для этого перемножают средний процент и стоимость остатка товаров на конец октября: 150 000 руб. x 21,74% = 32 610 руб. Эта сумма в октябре останется неучтенной. Затем рассчитывают сумму транспортных расходов, учитываемых из 250 000 руб.: 250 000 руб. - 32 610 руб. = 217 390 руб.

2.9. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам

В Письме Минфина России разъяснено, что делать с резервом по сомнительным долгам, если одна компания присоединяется к другой. Как справедливо заметили специалисты министерства, к принимающей компании переходят в числе прочего сомнительные долги. Следовательно, объединяются и резервы по сомнительным долгам обеих компаний. Однако второй раз уменьшить налоговую базу на созданный таким образом "объединенный" резерв принимающая компания не сможет.

Методику распределения резерва по сомнительным долгам при разделении компании Минфин России предложил в Письме от 22 июля 2005 г. N 03-03-02/31. Его сумма распределяется пропорционально доставшейся каждому из правопреемников величине дебиторской задолженности по данным передаточного акта и разделительного баланса. Более точным будет деление резерва не по всей сумме дебиторской задолженности, а только по сомнительным долгам, вошедшим в резерв.

2.10. Расходы при реализации (ином выбытии) ценных бумаг

Компания планирует приобретение паев закрытых паевых инвестиционных фондов недвижимости (ЗПИФН). Деятельность ЗПИФН связана с участием в качестве соинвестора в проектах по строительству объектов (жилые дома, офисные комплексы) и последующей их продажей после оформления прав собственности на указанную недвижимость.

Приобретение паев планируется как на этапах до оформления прав собственности на построенные объекты на ЗПИФН, так и после оформления. При этом паи будут приобретаться как у компаний - резидентов РФ, так и у компаний-нерезидентов (в частности, у резидентов Кипра, Британских Вирджинских островов). Далее паи будут предъявляться к погашению управляющей компании ЗПИФН при прекращении деятельности фондов.

Будет ли компания выступать в качестве налогового агента при приобретении паев у компаний-нерезидентов, в том числе у указанных в запросе? Имеет ли значение, будут ли на балансе фонда недвижимости (ЗПИФН) в момент приобретения паев числиться объекты недвижимого имущества?

Как будет рассчитан налог на прибыль у компании при предъявлении паев к погашению (например, стоимость приобретения паев составила 1000 руб., рыночная стоимость паев, исходя из размера чистых активов ЗПИФН, при предъявлении к погашению составила 1100 руб.)?

Имеются ли при совершении рассмотренных в примере операций какие-либо иные риски, в т.ч. контроля со стороны органов валютного контроля, Федеральной службы по финансовому мониторингу и других?

В соответствии с п. 5 ст. 306 НК РФ факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций при отсутствии признаков постоянного представительства, предусмотренных п. 2 ст. 306 НК РФ, сам по себе не может рассматриваться для такой иностранной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в РФ. Соответственно, при рассмотрении заданного вопроса следует руководствоваться положениями ст. 309 НК РФ.

В ст. 309 НК РФ приведен перечень доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, при выплате которых у российского источника выплаты возникает обязанность по удержанию налога. К их числу относятся доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ).

Однако в рассматриваемой ситуации речь идет не об акциях или долях, а о паях, которые хотя и относятся к ценным бумагам, но акциями (долями) не являются. К тому же паевой инвестиционный фонд юридическим лицом, а значит, организацией не считается. Таким образом, положения пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ в данной ситуации не применяются, что говорит об отсутствии обязанности у вас по удержанию налога.

Кроме того, п. 2 ст. 309 НК РФ гласит: "Доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5 и 6 пункта 1 настоящей статьи, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 настоящего Кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат".

В рассматриваемой ситуации компания-нерезидент продает свое имущество в виде паев компании, то есть имеет место продажа имущества, не относящегося к акциям (долям) и к

недвижимому имуществу. Кроме того, факт владения паями и продажа паев не приводят к образованию постоянного представительства (п. п. 2, 5 ст. 306 НК РФ).

Таким образом, при выплате дохода за проданные нерезидентом паи компания не обязана удерживать налог с доходов.

Данный вывод подтверждают и налоговые органы, о чем свидетельствует, в частности, Письмо УМНС России по г. Москве от 8 апреля 2004 г. N 26-12/31770: "Учитывая, что инвестиционный пай является ценной бумагой, доход по которой формируется в названном выше порядке, при его продаже иностранной организацией - владельцем пая третьему лицу у этой иностранной организации возникает доход от продажи имущества. В случае если такой доход не связан с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство в Российской Федерации, такой доход не подлежит обложению налогом у источника выплаты дохода в соответствии с п. 2 ст. 309 Налогового кодекса Российской Федерации".

А в Письме УФНС по г. Москве от 16 августа 2006 г. N 20-12/72968 содержится следующая информация: "Под иным имуществом, доходы от реализации которого (если получение таких доходов иностранной организацией не приводит к образованию ее постоянного представительства в РФ) не подлежат обложению налогом у источника выплаты в РФ, понимаются любые другие ценные бумаги (не поименованные в пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ) и любое движимое имущество, находящееся на территории РФ".

Поскольку обязанности по удержанию налога с дохода, выплачиваемого нерезиденту в связи с продажей им паев, согласно п. 2 ст. 309 НК РФ у компании не возникает, соответственно, требовать от иностранной компании подтверждения постоянного местопребывания не нужно. Это подтверждение необходимо лишь в том случае, если выплате подлежит доход, указанный в п. 1 ст. 309 НК РФ, и при этом с государством иностранной организации заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения. Данный вывод подтвержден также налоговыми органами в Письме УФНС по г. Москве от 18 марта 2005 г. N 20-12/17365.

Вместе с тем возможны налоговые риски, связанные с наличием в п. 1 ст. 309 НК РФ пп. 10 "Иные аналогичные доходы". Не исключено, что к иным аналогичным доходам налоговые органы отнесут сумму дохода, полученную иностранной компанией от продажи паев. В этом случае придется доказывать вышеуказанную позицию перед налоговыми органами (возможно, в судебном порядке). Аргументы в защиту этой позиции были приведены выше, к тому же наличие Писем московских налоговиков подтверждает изложенную.

Наличие в собственности недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, имело бы значение, если бы предметом реализации выступали не паи, а акции или доли российских организаций. В этом случае следовало бы руководствоваться пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Однако в рассматриваемой ситуации речь идет не об акциях (долях) российских организаций, соответственно, пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ не применяется, следовательно, наличие (либо отсутствие) на балансе ЗПИФН объектов недвижимого имущества для целей налогообложения значения не имеет.

В соответствии с п. 2 ст. 280 НК РФ при выбытии (реализации, погашении или обмене) инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда в случае, если указанный инвестиционный пай не обращается на организованном рынке, рыночной ценой признается расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах.

При этом расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг, в том числе инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда, определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги.

Соответственно, если приобретаемые паи не обращаются на организованном рынке, то при предъявлении их к погашению управляющей компании ЗПИФН возникнет доход в сумме 1100 руб. и расход в сумме 1000 руб. Таким образом, налог на прибыль будет исчислен с налогооблагаемой прибыли в размере 100 руб. (1100 - 1000).

Согласно п. 3 ст. 280 НК РФ ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

1) если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;

2) если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

3) если по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

В целях настоящего пункта 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 и вне организованного рынка ценных бумаг).

Соответственно, ценная бумага считается не обращающейся на организованном рынке ценных бумаг в случае, если какое-либо из вышеуказанных условий не соблюдается одновременно с другими.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. N 156-ФЗ "Об инвестиционных фондах" инвестиционный пай является именной ценной бумагой, удостоверяющей долю его владельца в праве собственности на имущество, составляющее инвестиционный фонд, право требовать от управляющей компании надлежащего доверительного управления паевым инвестиционным фондом, право на получение денежной компенсации при прекращении договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом со всеми владельцами инвестиционных паев этого паевого инвестиционного фонда (прекращении паевого инвестиционного фонда).

Инвестиционные паи свободно обращаются по окончании формирования паевого инвестиционного фонда. Рассмотрим ситуацию, когда паевой инвестиционный фонд на момент совершения сделок по приобретению паев сформирован.

Контроль со стороны органов валютного контроля

В соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле", валютной операцией признается приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа.

Внутренними ценными бумагами признаются в том числе ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты Российской Федерации, выпущенные на территории Российской Федерации.

Таким образом, сделки по приобретению паев представляется возможным квалифицировать как валютные операции. Данный вывод основан на том, что:

- пай является ценной бумагой, удостоверяющей в том числе право на денежную компенсацию при прекращении договора доверительного управления ПИФом со всеми владельцами инвестиционных паев этого ПИФа;

- ЗПИФ организован на территории РФ управляющей компанией - резидентом РФ, что позволяет отнести паи в рассматриваемой ситуации к внутренним ценным бумагам по Закону "О валютном регулировании и валютном контроле".

В соответствии со ст. 6 Закона N 173-ФЗ, валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций, предусмотренных ст. ст. 7, 8 и 11 Закона N 173-ФЗ.

На сегодняшний день ст. ст. 7, 8 Закона N 173-ФЗ утратили силу. Статья 11 Закона N 173-ФЗ предусматривает ограничения, не относящиеся к операциям по рассматриваемой ситуации. В связи с чем представляется возможным сделать вывод, что валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без каких-либо специальных ограничений.

Вместе с тем Закон N 173-ФЗ содержит определенные требования к сделкам в рамках внешнеторговых операций, в частности связанные с репатриацией валютной выручки, а также с оформлением паспортов сделок.

В соответствии с п. 4 ст. 2 Закона от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" внешнеторговой деятельностью признается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Внешней торговлей товарами признается импорт и экспорт товаров (п. 7 ст. 2 Закона N 164-ФЗ). Товаром, являющимся предметом внешнеторговой деятельности, признается в том числе движимое имущество (п. 26 ст. 2 Закона N 164-ФЗ). При этом, согласно п. 2 ст. 130 ГК РФ, движимым имуществом признаются вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги.

Справочно из ст. 2 Закона N 164-ФЗ:

- экспорт товара - вывоз товара с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе;

- импорт товара - ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе.

Учитывая вышеизложенное, представляется возможным сделать вывод, что сделки по купле-продаже ценных бумаг между резидентами и нерезидентами подлежат валютному контролю в случае их экспорта или импорта.

Однако в рассматриваемой ситуации необходимо учесть, что права, удостоверенные инвестиционным паем, фиксируются в бездокументарной форме (п. 2 ст. 14 Закона N 156-ФЗ).

Таким образом, при осуществлении сделок купли-продажи инвестиционных паев импорт или экспорт ценных бумаг не происходит, в связи с чем квалифицировать указанные сделки как внешнеторговые операции не представляется возможным, а значит, и валютному контролю такие сделки не подлежат.

Контроль со стороны ФСФМ

В соответствии с п. 1 Положения "О Федеральной службе по финансовому мониторингу", утв. Постановлением Правительства РФ от 23 июня 2004 г. N 307, Федеральная служба по финансовому мониторингу является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и координирующим деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти.

Отношения граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства, организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, а также государственных органов, осуществляющих контроль на территории Российской Федерации за проведением операций с денежными средствами или иным имуществом, в целях предупреждения, выявления и пресечения деяний, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма, регулируются Федеральным законом от 7 августа 2001 г. N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

Статьей 6 Закона N 115-ФЗ определены операции с денежными средствами или иным имуществом, подлежащие обязательному контролю. Нами ниже приведены те операции, которые могут быть осуществлены при купле-продаже паев в рассматриваемой ситуации и которые подлежат контролю.

Операция с денежными средствами или иным имуществом подлежит обязательному контролю, если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 600 000 руб. либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 600 000 руб., или превышает ее, а по своему характеру данная операция относится к одному из следующих видов операций:

1) операции с денежными средствами в наличной форме:

- снятие со счета или зачисление на счет юридического лица денежных средств в наличной форме в случаях, если это не обусловлено характером его хозяйственной деятельности;

2) зачисление или перевод на счет денежных средств, предоставление или получение кредита (займа), операции с ценными бумагами в случае, если хотя бы одной из сторон является физическое или юридическое лицо, имеющее соответственно регистрацию, место жительства или место нахождения в государстве (на территории), которое (которая) не участвует в международном сотрудничестве в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, либо одной из сторон является лицо, владеющее счетом в банке, зарегистрированном в указанном государстве (на указанной территории). Перечень таких государств (территорий) определяется в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации на основе перечней, утвержденных международными организациями, занимающимися противодействием легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, и подлежит опубликованию.

В настоящее время такого перечня нет;

3) операции по банковским счетам (вкладам):

- размещение денежных средств во вклад (на депозит) с оформлением документов, удостоверяющих вклад (депозит) на предъявителя;

- открытие вклада (депозита) в пользу третьих лиц с размещением в него денежных средств в наличной форме;

- перевод денежных средств за границу на счет (вклад), открытый на анонимного владельца, и поступление денежных средств из-за границы со счета (вклада), открытого на анонимного владельца;

- зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица, период деятельности которого не превышает трех месяцев со дня его регистрации, либо зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица в случае, если операции по указанному счету (вкладу) не производились с момента его открытия;

4) иные сделки с движимым имуществом:

- переводы денежных средств, осуществляемые некредитными организациями по поручению клиента.

Таким образом, если при осуществлении расчетов за приобретенные паи в рассматриваемой ситуации будут осуществляться указанные операции, то возникает риск соответствующего контроля. Отметим, что данный риск предусмотрен в отношении операций, связанных с расчетами за приобретенные паи.

Кроме указанного выше риска, существует также риск по контролю операций, связанных с погашением паев при прекращении договора доверительного управления паевым инвестиционным фондом. В соответствии со ст. 5 Закона N 115-ФЗ, организации, осуществляющие управление инвестиционными фондами или негосударственными пенсионными фондами, для указанного Закона признаются организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом.

Согласно ст. 7 Закона N 115-ФЗ, организации, осуществляющие операции с денежными средствами или имуществом, обязаны:

1) идентифицировать лицо, находящееся на обслуживании в организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом (клиента);

2) предпринимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению и идентификации выгодоприобретателей;

3) систематически обновлять информацию о клиентах, выгодоприобретателях;

4) документально фиксировать и представлять в уполномоченный орган не позднее рабочего дня, следующего за днем совершения операции, следующие сведения по подлежащим обязательному контролю операциям с денежными средствами или иным имуществом:

- вид операции и основания ее совершения;

- дату совершения операции с денежными средствами или иным имуществом, а также сумму, на которую она совершена;

- наименование, идентификационный номер налогоплательщика, государственный регистрационный номер, место государственной регистрации и адрес местонахождения юридического лица, совершающего операцию с денежными средствами или иным имуществом;

- сведения, необходимые для идентификации физического или юридического лица, по поручению и от имени которого совершается операция с денежными средствами или иным имуществом, данные миграционной карты, документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства на пребывание (проживание) в Российской Федерации, идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии), адрес места жительства или местонахождения соответственно физического или юридического лица;

- сведения, необходимые для идентификации представителя физического или юридического лица, поверенного, агента, комиссионера, доверительного управляющего, совершающего операцию с денежными средствами или иным имуществом от имени, или в интересах, или за счет другого лица в силу полномочия, основанного на доверенности, договоре, законе либо акте уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления, данные миграционной карты, документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства на пребывание (проживание) в Российской Федерации, идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии), адрес места жительства или местонахождения соответственно представителя физического или юридического лица;

- сведения, необходимые для идентификации получателя по операции с денежными средствами или иным имуществом и (или) его представителя, в том числе данные миграционной карты и документа, подтверждающего право иностранного гражданина или лица без гражданства на пребывание (проживание) в Российской Федерации, идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии), адрес места жительства или местонахождения получателя и (или) его представителя, если это предусмотрено правилами совершения соответствующей операции;

5) представлять в уполномоченный орган по его письменным запросам информацию, указанную выше, в отношении операций, подлежащих обязательному контролю.

Если при погашении паев расчетные операции будут соответствовать критериям операций, подлежащих обязательному контролю, то управляющая паевым инвестиционным фондом компания должна будет провести указанные выше мероприятия.

Контроль иных органов

В случае если при расчетах за приобретенный пай в качестве встречного представления будут переданы не денежные средства, а, например, товары, то такая сделка будет признана бартерной и, соответственно, ценообразование по такой сделке будет подлежать контролю налоговыми органами (ст. 40 НК РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 4 Закона от 26 июля 2006 г. N 135-ФЗ "О защите конкуренции" управляющие компании паевыми инвестиционным фондами признаются финансовыми организациями, в отношении хозяйственной деятельности которых указанным Законом предусмотрен ряд ограничений и специальных требований. Вместе с тем указанные требования не распространяются на сделки по приобретению паев у держателей - сторонних организаций.

Итак, иных рисков, связанных с контролем рассматриваемых сделок со стороны государственных органов, в рамках настоящей письменной консультации нами не установлено.

Глава 3. УСЛОВНЫЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02) - это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражаемая в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка). Определяется сумма условного расхода (условного дохода) как произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации и действующую на определенную дату.

Для учета условного расхода (условного дохода) к счету учета прибылей и убытков необходимо открыть отдельный субсчет.

Пункт 21 ПБУ 18/02 ввел понятие текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка), под которым признается налог на прибыль для целей налогообложения. Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) определяется, исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, возникшие в отчетном периоде.

Если в отчетном периоде у организации не возникнет постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то сумма текущего налога на прибыль будет равна условному расходу (условному доходу) по налогу на прибыль, то есть суммы налога на прибыль, исчисленные в бухгалтерском и налоговом учете, будут равны.

Пример. Организация, определяющая доходы и расходы в целях налогообложения прибыли кассовым методом, в счет предстоящей поставки товаров получила от покупателя в феврале 2007 г. предварительную оплату в размере 100% от их договорной стоимости, составляющей 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб. Товары отгружены покупателю в соответствии с договором в апреле 2007 г. Покупная стоимость проданных товаров - 80 000 руб., задолженность перед поставщиком погашена. Авансовые платежи по налогу на прибыль организация уплачивает ежемесячно, исходя из фактически полученной прибыли.

Поступления в виде авансов в счет оплаты товаров, работ, услуг не признаются доходами организации на основании п. 3 ПБУ 9/99.

В целях налогообложения прибыли доходом от реализации согласно ст. 249 НК РФ признается выручка от реализации товаров, определяемая в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов. Напомним читателям, что, если налогоплательщик использует метод начисления, ему при определении доходов следует руководствоваться ст. 271 НК РФ. Согласно п. 3 указанной статьи при методе начисления датой признания доходов от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

В примере организация определяет доходы и расходы в целях налогообложения прибыли кассовым методом, следовательно, при определении доходов ей следует руководствоваться ст. 273 НК РФ. При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поэтому в данном случае сумма поступившего аванса в счет предстоящей поставки товаров будет признана доходом в целях налогообложения прибыли.

То есть сумма полученной предварительной оплаты будет формировать налоговую базу по налогу на прибыль за I квартал 2007 г. В соответствии же с п. 3 ст. 248 НК РФ в периоде, когда будет произведена реализация товаров, в счет поставки которых был получен аванс, суммы, уже отраженные в составе доходов налогоплательщика, не будут повторно включаться в состав его доходов.

Сумма полученного организацией аванса за вычетом суммы НДС, учитываемая при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в I квартале 2007 г. и не признаваемая в данном периоде доходом для целей бухгалтерского учета, является вычитаемой временной разницей. Она приводит к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем или следующих отчетных периодах.

Признается отложенный налоговый актив в данном случае в феврале 2007 г., то есть в том отчетном периоде, в котором возникла вычитаемая временная разница, если существует вероятность, что организация в последующих отчетных периодах получит налогооблагаемую прибыль.

В момент отгрузки товара покупателю в апреле 2007 г. в бухгалтерском учете признается выручка от продажи товаров в сумме ранее полученного аванса, которая для целей налогообложения, как было отмечено выше, повторно доходом не признается. Таким образом, в итоге за период с января по апрель 2007 г. показатели бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли совпадут (п. п. 5, 6, 12 ПБУ 9/99).

Расход в сумме стоимости реализованного товара (в примере - 80 000 руб.) в целях налогообложения прибыли признается также в апреле, поскольку он оплачен поставщику <1>.

<1> Базарова А.С. Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль, текущий налог на прибыль // Налоги. 2007. N 6.

По мере уменьшения или погашения вычитаемых временных разниц уменьшаются или полностью погашаются отложенные налоговые активы. В данном случае в момент отгрузки товара покупателю полностью погашается вычитаемая временная разница и, соответственно, отложенный налоговый актив. Отражаться в бухгалтерском учете это будет следующим образом: в бухгалтерском учете независимо от налогооблагаемой прибыли (убытка) отражается сумма налога на прибыль, рассчитанная исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и признаваемая условным расходом либо условным доходом по налогу на прибыль.

Глава 4. АМОРТИЗАЦИЯ

Согласно ст. 256 НК РФ амортизируемым признается имущество стоимостью более 20 000 руб. (с 1 января 2008 г., ранее этот лимит составлял 10 000 руб.). Если первоначальная стоимость имущества составляет ровно 20 000 руб., то к амортизируемому оно не относится и учитывается как материал.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

Пример. Компания приобрела автомобиль, в котором провела антикоррозийную обработку, тонировку, установила парковочный радар и противоугонную сигнализацию. Если организация произвела эти расходы до ввода автомобиля в эксплуатацию, то первоначальная стоимость машины увеличивается на сумму перечисленных затрат.

В случае, когда парковочный радар был установлен после ввода в эксплуатацию, следует определиться с обоснованностью этих расходов. Парковочный радар необходим для того, чтобы не повредить машину, поэтому его стоимость можно признать в налоговом учете. Поскольку без машины радар применять нельзя, то нужно увеличить первоначальную стоимость автомобиля и рассматривать эти расходы как его модернизацию.

Первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете может отличаться от налоговой, что при начислении амортизации неминуемо приводит к образованию постоянных разниц по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Отличие возникает по нескольким причинам. Например, из-за того, что часть расходов, связанных с приобретением основного средства, включается в первоначальную стоимость только в бухучете, а в налоговом учете их можно списывать единовременно.

Один из способов избежания разниц - завышение налоговой стоимости, включение в нее тех расходов, которые можно списать сразу. Но это невыгодно. Лучше компенсировать разницу в стоимости за счет разного срока полезного использования.

Пример. Первоначальная стоимость легкового автомобиля в налоговом учете составляет 160 тыс. руб., а в бухгалтерском - 186 тыс. руб. Машина относится к третьей группе со сроком полезного использования от трех до пяти лет. В обоих учетах компания установила срок, равный 37 месяцам. Сумма амортизации составит в налоговом учете 4325 руб. (160 000 руб. : 37 мес.), а в бухгалтерском - 5027 руб. (186 000 руб. : 37 мес.). Таким образом, ежемесячная постоянная разница, которую нужно отражать в течение трех лет, составит 702 руб. (5027 - 4325).

Если же в бухучете установить срок полезного использования равным 43 месяцам, то сумма ежемесячной амортизации составит 4325 руб. (186 000 руб. / 43 мес.) - сколько и в налоговом учете. Благодаря этому постоянные разницы придется отражать только в последние полгода,

когда в налоговом учете актив уже будет амортизирован, а в бухгалтерском еще нет. В бухучете срок полезного использования не ограничивается (п. 20 ПБУ 6/01).

Конечно, не всегда можно подогнать срок полезного использования так, чтобы сумма амортизации в двух учетах полностью совпадала. Однако незначительными отклонениями можно пренебречь в силу их незначительности.

По основным средствам, которые не используются, также можно начислять амортизацию. Нужно только обосновать причину простоя.

Пример. Компания временно не использует машину из-за ее ремонта или увольнения водителя. Если период простоя укладывается в разумные сроки, можно спокойно амортизировать автомобиль и относить амортизацию на расходы (п. 1 ст. 252 НК РФ, Письма Минфина России от 21 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/367 и от 6 мая 2005 г. N 03-03-01-04/1/236). Проблемы при проверке возможны, только если машина не используется долго, настолько, что объяснение простоя технологическими причинами будет выглядеть неубедительно.

Материнская и дочерние компании, входящие в один холдинг, иногда передают друг другу дорогостоящее имущество. Если оформить такую передачу как безвозмездную передачу, то получающая сторона в налоговом учете не сможет амортизировать полученный актив, так как первоначальная стоимость безвозмездно полученного имущества формируется исходя из той суммы, которую налогоплательщик включил в состав внереализационных доходов при получении этого имущества (ст. 257 НК РФ). Если же материнская компания владеет более 50% капитала дочернего предприятия, то безвозмездно переданное имущество ("матерью" "дочке" или наоборот) не включается получателем в состав налогооблагаемых доходов (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Значит, первоначальная стоимость такого имущества будет равна нулю.

Более выгодный способ оформления этой сделки состоит в следующем. Сначала передающая актив сторона предоставляет получателю безвозмездную денежную помощь. Она не облагается у получателя налогом на прибыль на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Затем за счет этих же денег получатель приобретает имущество у передающей стороны. В такой ситуации актив является основным средством, которое приобретено за плату по договору купли-продажи, а значит, амортизируется в общеустановленном порядке.

Одной из составляющих расчета доли прибыли структурного подразделения является остаточная стоимость амортизируемого имущества за отчетный период. Должна ли в расчете учитываться стоимость земли (как амортизируемое имущество, по которому амортизация не начисляется по п. 2 ст. 256)?

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ, земля является имуществом, не подлежащим амортизации. Таким образом, в расчете доли прибыли структурного подразделения земля не участвует. Эта точка зрения подтверждается Письмом Минфина России от 16 января 2006 г. N 03-03-04/2/7.

Порядок расчета удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения приведен в Письме Минфина России от 6 июля 2005 г. N 03-03-02/16 "О порядке определения доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения, в связи с принятием Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ".

Так, в частности, в вышеуказанном Письме Минфина России сообщается, что 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 Кодекса, как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода и 1-е число следующего за отчетным (налоговым) периодом месяца, на количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на единицу.

Например, при составлении декларации за отчетный период, в частности за I квартал (или три месяца), 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 1 января следующего налогового периода.

В указанном выше порядке определяется и средняя (среднегодовая) остаточная стоимость основных средств по обособленным подразделениям, созданным в течение налогового периода. Например, в случае создания обособленного подразделения организации в апреле при составлении декларации за первое полугодие средняя остаточная стоимость основных средств по

данному обособленному подразделению определяется как частное от деления суммы остаточной стоимости основных средств по состоянию на 1 мая, 1 июня и 1 июля на 7 (семь). При этом стоимость основных средств по обособленному подразделению на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля принимается равной нулю.

По основным средствам, числящимся в составе амортизируемого имущества, по которым амортизация для целей налогообложения не начисляется, остаточной стоимостью признается их первоначальная (восстановительная) стоимость.

Минфин России не возражает против того, что имущество, приобретенное за счет средств учредителей, можно амортизировать в налоговом учете (Письмо от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/513). Арбитражная практика по данному вопросу также складывается в пользу налогоплательщиков (Постановления федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 12 апреля 2007 г. N А56-13199/2006, Западно-Сибирского округа от 20 сентября 2006 г. N Ф04-4213/2006(24086-А27-35), Волго-Вятского округа от 28 августа 2006 г. N А29-13543/2005а). Но все же лучше подстраховаться и максимально замаскировать эту операцию.

Чтобы проверяющие не заподозрили взаимосвязанность двух сделок, не стоит их оформлять в один и тот же день. Более того, лучше, если сначала будет оформлен договор купли-продажи, а потом будет оказана финансовая помощь. Размер оказанной помощи не должен точно соответствовать цене, за которую приобретается основное средство. Задачу инспекторам можно еще более усложнить, если помощь поступит на один расчетный счет, а средства в оплату актива компания перечислит с другого счета.

Если компания модернизировала принадлежащее ей основное средство, амортизация по нему в налоговом и бухгалтерском учете больше не будет совпадать. В налоговом учете на сумму проведенной модернизации основного средства увеличивается первоначальная стоимость актива (п. 2 ст. 257 НК РФ). При этом амортизация начисляется исходя из нормы, установленной при вводе основного средства в эксплуатацию (Письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. N 03-03-04/1/168). Между тем из п. 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств следует, что в бухучете в расчет берутся остаточная стоимость имущества и оставшийся срок полезного использования. Именно поэтому в бухгалтерском и налоговом учете суммы начисленной амортизации после модернизации станут разными, что приведет к необходимости применения ПБУ 18/02. Проиллюстрируем изложенное выше на примере.

Пример. ОАО "Поиск" в июле 2007 г. завершило модернизацию оборудования первоначальной стоимостью 2 000 000 руб. И в бухгалтерском, и в налоговом учете амортизация по этому объекту рассчитывается линейным способом. Остаточная стоимость актива, отраженная по состоянию на 1 августа, составила 1 500 000 руб. Стоимость модернизации равна 250 000 руб.

На дату ввода оборудования в эксплуатацию срок полезного использования был равен 60 месяцам. Оставшийся срок полезного использования - 45 месяцев. Модернизация не увеличила этот срок.

В налоговом учете начиная с августа сумма ежемесячной амортизации составит 37 500 руб. $((2\,000\,000 \text{ руб.} + 250\,000 \text{ руб.}) / 45 \text{ мес.})$.

Таким образом, в бухучете по окончании срока полезного использования оборудование будет самортизировано (с учетом его модернизации), а в налоговом учете на этот момент остаточная стоимость составит 62 500 руб. $(1\,500\,000 \text{ руб.} + 250\,000 \text{ руб.} - 37\,500 \text{ руб.} \times 45 \text{ мес.})$. То есть амортизация будет начисляться еще два месяца.

При проведении организацией реконструкции или модернизации имущества (к примеру, здания) продолжительностью свыше 12 месяцев она должна исключить этот объект из состава амортизируемого имущества для налогового учета (п. 3 ст. 256 НК РФ). Причем независимо от того, используется ли этот объект для деятельности компании в этот период или нет. Налоговики распространяют это правило и на те случаи, когда компания улучшает только часть объекта (Письмо Минфина России от 8 июня 2006 г. N 03-03-04/2/162). По их мнению, если в налоговом учете здание учитывается как амортизируемое имущество в целом, то компания с момента издания приказа о начале реконструкции здания не может начислять амортизацию по нему.

Чтобы избежать претензий налоговиков и сохранить возможность амортизировать здание целиком, компания может разбить процесс реконструкции или модернизации на несколько периодов. Продолжительность каждого из которых меньше 12 месяцев. При этом каждому периоду должен соответствовать законченный этап улучшения здания.

Пример. В октябре 2007 г. ЗАО "Планета" решило произвести перепланировку правого крыла здания, поменять крышу на нем, а также сделать пристройку. Планируемый срок реконструкции составляет 13 месяцев. Чтобы не потерять амортизацию, 10 октября 2007 г. ЗАО "Планета" издает приказ, согласно которому в срок до 10 мая 2008 г. в правом крыле необходимо произвести

перепланировку и заменить крышу (это займет 7 месяцев). А 4 июля 2008 г. - приказ о пристройке, срок исполнения которого установлен как 30 декабря (займет 6 месяцев).

Организация с полным правом может учесть при исчислении налога на прибыль затраты на поддержание в исправном состоянии законсервированных основных средств. Об этом сообщил Минфин России в Письме от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/507.

Организация вправе начислять амортизацию для целей налогообложения прибыли на незаконсервированные основные средства, работа которых направлена на поддержание в исправном состоянии законсервированных ОС, учитывать расходы на ремонт и обслуживание таких ОС, а также расходы в виде коммунальных платежей. К такому выводу Минфин пришел в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ. Согласно ему в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов.

Арендатор вправе амортизировать произведенные им неотделимые улучшения арендованного имущества.

Пример. Организация-арендатор с согласия арендодателя в 2007 г. провела в арендованном помещении работы по реконструкции. Срок действия договора аренды истекает через два года, но арендодатель согласен на его продление. Сможет ли арендатор продолжать амортизировать произведенные неотделимые улучшения?

Согласно Письму УФНС России по г. Москве от 21 мая 2007 г. N 20-12/046765 этот вопрос решен положительно. Однако следует иметь в виду, что нужно именно продлить срок действия прежнего договора аренды, а не заключать новый. Пролонгация оформляется путем составления дополнительного соглашения к первоначальному договору аренды.

При оформлении нового договора организация потеряет право на начисление амортизации по неотделимым улучшениям, возникшим в рамках старого договора. Это следует из п. 1 ст. 258 НК РФ.

НК РФ не запрещает признавать в налоговом учете амортизацию по оборудованию, которое находится в длительном ремонте. Время капитального ремонта основных средств - это составная часть производственного процесса. Поэтому тот факт, что организация фактически не эксплуатирует оборудование, не свидетельствует об экономической необоснованности расходов в виде начисленной амортизации.

Имущество, приобретенное за счет безвозмездно полученных денежных средств, можно амортизировать в налоговом учете (Письмо Минфина России от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/513). Хотя раньше главное финансовое ведомство придерживалось иной точки зрения, считая, что расходы, оплаченные за счет безвозмездно полученных денежных средств, нельзя признать для целей исчисления налога на прибыль (Письма Минфина России от 27 марта 2007 г. N 03-03-06/1/173, от 10 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/751).

Очевидно, позиция министерства изменилась как раз под влиянием арбитражной практики, складывающейся в пользу налогоплательщиков. Во многих судебных решениях 2007 г. (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 апреля 2007 г. N А56-13199/2006 и др.) говорится о том, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности. Компания имеет полное право учесть при расчете налога расходы, которые произведены за счет безвозмездной помощи от учредителя.

Понижающие и повышающие коэффициенты амортизации влияют на срок, в течение которого компания может списать убыток от реализации основного средства (Письмо Минфина России от 19 января 2007 г. N 03-03-06/1/14). По мнению экспертов в сфере налогообложения, такая позиция не вполне соответствует нормам НК РФ <1>. Например, компания реализует с убытком актив, по которому используется повышающий коэффициент, - лизинговое имущество. Если руководствоваться позицией Минфина России, повышающий коэффициент вдвое уменьшит срок полезного использования, а значит, и срок списания убытка. Что, конечно, выгодно.

<1> Учет, налоги, право. 2007. N 31. С. 9.

Пример. ООО "Колосок" реализовало с убытком оборудование, которое амортизировалось с повышающим коэффициентом 2. Срок полезного использования равен 120 месяцам. Фактически предприятие эксплуатировало оборудование 40 месяцев. Следовательно, полученный убыток надо списывать в течение 15 месяцев (110 мес. : 2 - 40 мес.).

Ситуация совершенно меняется, если с убытком реализованы дорогостоящие легковые автомобили или микроавтобусы, которые амортизируются в два раза медленнее (используется

понижающий коэффициент 0,5). В таком случае следование позиции Минфина России увеличит период признания убытка.

В соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ корректировать срок полезного использования нет необходимости. Период, в течение которого нужно признавать убыток, определяется как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Между тем специальные коэффициенты корректируют не срок полезного использования, а норму амортизации (п. п. 7 - 9 ст. 259 НК РФ).

Если амортизация по лизинговому имуществу начисляется линейным методом, то в бухучете нельзя применить повышающий коэффициент. Амортизировать такое имущество следует установив срок полезного использования, равный сроку договора лизинга.

Привлекательность лизинговой сделки обеспечивается тем, что предмет лизинга амортизируется ускоренным способом. В соответствии с п. 7 ст. 259 НК РФ, в налоговом учете проблем с применением повышающего коэффициента не возникает. В бухгалтерском же учете, по данным которого рассчитывается налог на имущество, возможность использования такого коэффициента по лизинговому имуществу предусмотрена только для способа уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01). Из-за этого Минфин России запрещает применять ускоренный коэффициент, если амортизация начисляется линейным методом (Письмо от 22 августа 2006 г. N 07-05-06/220).

В практической деятельности способ уменьшаемого остатка применить получается не всегда. В бухгалтерском учете по группе однородных объектов основных средств амортизация должна начисляться одним и тем же способом (п. 19 ПБУ 6/01). А в большинстве случаев по собственному имуществу компания начисляет амортизацию линейным методом, т.е. если компания берет в лизинг оборудование из той же группы однородных объектов, то начислять по нему амортизацию способом уменьшаемого остатка уже нельзя.

Можно срок полезного использования предмета лизинга в бухучете установить равным сроку договора лизинга. Это позволяет сделать п. 20 ПБУ 6/01. Главное, чтобы срок действия договора был соизмерим со сроком полезного использования имущества (с учетом коэффициента ускорения). Тогда основное средство, полученное в лизинг, и в налоговом, и в бухгалтерском учете полностью самортизируется. В налоговом учете это произойдет за счет применения повышающего коэффициента. А в бухгалтерском - благодаря сниженному сроку полезного использования.

Раз в лизинговом платеже заложена выкупная стоимость, его нельзя относить на расходы в полном объеме. Выкупную стоимость нужно из платежа выделить, а списать ее можно будет только после выкупа имущества - через амортизацию (Письма Минфина России от 27 апреля 2007 г. N 03-03-05/104, от 5 сентября 2006 г. N 03-03-04/1/648, от 12 июля 2006 г. N 03-03-04/1/576). Суды же придерживаются прямо противоположной точки зрения, рассматривая лизинговый платеж как единый, так как гл. 25 НК РФ не устанавливает особого порядка включения в расходы лизинговых платежей для тех случаев, когда в договоре предусмотрен переход права собственности к лизингополучателю (Постановления федеральных арбитражных судов Волго-Вятского округа от 13 июня 2007 г. N A29-7407/2006а, от 26 февраля 2006 г. N A79-6704/2005, Московского округа от 10 мая 2007 г. N КА-A41/2186-07 и др.).

Лизингодатель не может признать расходы на покупку лизингового имущества сразу после его оплаты. Эти расходы носят капитальный характер и в качестве материальных в ст. 254 НК РФ не поименованы.

Для тех видов основных средств, которые не вошли в амортизационные группы, срок полезного использования нужно определять в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей (п. 5 ст. 258 НК РФ).

Пример. Организация арендует двухэтажную платформу, предназначенную для длительной выставки товаров, стоимостью 100 000 руб. В арендуемом помещении арендатором были произведены отделимые улучшения, которых нет в Классификаторе основных средств. Можно ли установить срок полезного использования равным сроку аренды?

Срок использования в данном случае нельзя определять исходя из срока действия договора аренды на основании п. 5 ст. 258 НК РФ.

Амортизационная премия

Амортизационная премия - это косвенный расход, который можно списать в налоговом учете на затраты сразу, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором началась амортизация основного средства. Положение о том, что амортизационная премия - косвенный расход, включено в п. 3 ст. 272 НК РФ Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ.

НК РФ не ограничивает применение амортизационной премии только новыми основными средствами (п. 1.1 ст. 259 НК РФ). Однако, если основные средства приобретены у компании, которая очевидно связана с налогоплательщиком, налоговики увидят в этом "схему". Если

предыдущий владелец уже использовал льготу, в глазах проверяющих такая сделка направлена исключительно на повторное использование премии, т.е. на получение необоснованной налоговой выгоды.

В налоговой учетной политике компания вправе закрепить правило, по которому амортизационная премия применяется лишь к отдельным группам основных средств, и установить соответствующие критерии. Минфин России по этому вопросу поменял свое мнение в пользу налогоплательщиков: в Письме от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/219 высказался против, но в Письмах от 17 ноября 2006 г. N 03-03-04/1/779 и от 10 апреля 2007 г. N 03-03-05/83 подтвердил право организаций применять амортизационную премию выборочно. Можно и вовсе отказаться от права использования амортизационной премии (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Минфин России считает, что арендатор не может применить амортизационную премию к неотделимым улучшениям, если арендодатель по условиям договора не компенсировал их стоимость (Письма от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/2/82, от 20 октября 2006 г. N 03-03-04/1/703). Арендатор амортизирует неотделимые улучшения, стоимость которых ему не компенсировали, в особом порядке (п. 1 ст. 258 НК РФ) - исходя из срока полезного использования имущества и только в течение срока договора аренды. Про амортизационную премию в ст. 258 НК РФ не сказано, значит, арендаторы применять ее не могут.

В то же время в п. 1.1 ст. 259 НК РФ сказано, что амортизационную премию можно применить к расходам на капитальные вложения, а исключение сделано только для основных средств, полученных безвозмездно. Арендатор в данном случае учитывает улучшения именно как капвложения, поэтому у него есть право на амортизационную премию, которое можно отстаивать в суде.

В случае внесения учредителем в уставный капитал организации основных средств по ним нельзя применять амортизационную премию (Письма Минфина России от 16 мая 2006 г. N 03-03-04/1/452, от 17 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/349). Компания, получившая основные средства в качестве вклада в уставный капитал, не произвела расходов на их приобретение. Следовательно, воспользоваться амортизационной премией компания в этом случае не вправе.

Статья 259 НК РФ исключает использование амортизационной премии в отношении имущества, полученного безвозмездно. Однако вложение в уставный капитал - это не абсолютно безвозмездная сделка, так как учредитель не дарит активы, он рассчитывает окупить свои вложения, получая долю от участия в прибыли компании.

Глава 5. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

5.1. Объекты интеллектуальной собственности

К объектам интеллектуальной собственности относятся произведения науки, литературы и искусства, программы ЭВМ, базы данных, изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, ноу-хау, топологии интегральных микросхем, фирменные наименования, товарные знаки, наименования мест происхождения товара, коммерческие обозначения.

Все они и в налоговом, и в бухгалтерском учете признаются нематериальными активами, за исключением ноу-хау. Этот объект пока учитывается как нематериальный актив только в налоговом учете.

Для признания нематериального актива у компании обязательно должны быть документы, подтверждающие само существование результата интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договоры уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В бухучете стоимость нематериальных активов погашается через амортизацию (п. п. 3, 4, 14 ПБУ 14/2000). В налоговом учете амортизация нематериального актива возможна только в случае, если его стоимость превышает 20 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). В результате в обоих учетах списание расходов на приобретение объекта интеллектуальной собственности может происходить по-разному, что приведет к отложенному налоговому обязательству. Так, в налоговом учете затраты на покупку актива дешевле 20 000 руб. можно будет сразу списать в прочие расходы. В то время как в бухучете его придется амортизировать.

5.2. Использование Интернета

На практике наибольшее количество проблем связано с порядком учета расходов на создание (приобретение) и обслуживание сайта в Интернете в целях исчисления налога на прибыль. Понятие "сайт" в Налоговом кодексе не используется, что создает дополнительные проблемы правового регулирования отношений.

Порядок учета расходов, связанных с сайтом, будет зависеть от ряда обстоятельств. Во-первых, расходы учитываются по-разному в зависимости от того, выполняются работы по созданию и обслуживанию сайта сторонними организациями либо собственными силами. В том случае, если сайт создается и обслуживается сторонними лицами, учет расходов зависит от того, какие права на сайт передаются организации, использующей данный сайт, а также от цели его использования.

Но независимо от целей использования сайта и порядка его создания затраты, связанные с ним, будут учитываться при налогообложении прибыли только в том случае, если целью размещения информации на сайте является получение дохода.

Так, если сайт предназначен для размещения сотрудниками личной информации или носит развлекательный, а не производственный характер, то затраты на его создание, по нашему мнению, нельзя признать экономически обоснованными.

Если же на сайте размещена информация об организации (наименование, местонахождение, платежные реквизиты) и о товарах, работах, услугах, которые она реализует, то расходы на сайт можно признать экономически оправданными.

С учетом определения базы данных, которое дано в ст. 1 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. N 3523-1 "О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных", а также в ст. 1260 части четвертой ГК РФ, вступившей в силу с 1 января 2008 г., можно констатировать, что сайт является разновидностью базы данных.

Принимая во внимание, что базы данных относятся к объектам интеллектуальной собственности, следует признать, что расходы на создание (приобретение) сайта можно учитывать в порядке, предусмотренном для учета расходов на создание (приобретение) нематериальных активов.

Нематериальным активом в целях исчисления налога на прибыль признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев) (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Обязательными условиями признания нематериального актива таковым является его способность приносить экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих исключительные права налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности.

При этом в п. 3 ст. 257 НК РФ прямо указано, что к нематериальным активам относятся исключительные права на использование базы данных.

Из изложенного следует, что права на сайт могут быть учтены организацией в качестве нематериального актива только при одновременном соблюдении вышеуказанных условий. Рассмотрим содержание некоторых из этих условий более детально.

Для того чтобы права на сайт организация могла учесть в качестве нематериального актива, она должна документально подтвердить наличие исключительных прав на данный сайт.

Отметим, что в силу ст. 4 Закона N 3523-1 и ст. 1262 ГК РФ регистрация базы данных является правом, но не обязанностью правообладателя.

Таким образом, достаточным доказательством того, что у налогоплательщика есть исключительные права на сайт, является договор, в котором прямо указано, что к владельцу сайта переходят исключительные права на использование этого сайта. Представляется, что при наличии такого договора условие о "надлежаще оформленных документах", подтверждающих исключительные права на нематериальный актив, будет считаться соблюденным.

Статья 11 Закона N 3523-1 указывает на такие существенные условия договора о передаче исключительных прав на использование базы данных:

- объем и способы использования базы данных;
- порядок выплаты и размер вознаграждения;
- срок действия договора.

Базы данных являются объектами авторских прав. Поэтому на них распространяется действие Закона РФ от 9 июля 1993 г. N 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах" (далее - Закон N 5351-1).

В соответствии со ст. 30 этого Закона исключительные права на базу данных могут передаваться только по авторскому договору. При этом права, передаваемые по авторскому договору, считаются неисключительными, если в договоре прямо не предусмотрено иное.

Статьей 31 Закона N 5351-1 предусмотрено, что авторский договор должен предусматривать: способы использования произведения; территорию использования и срок, на который передается право; размер вознаграждения и (или) порядок его определения за каждый способ использования произведения; порядок и сроки его выплаты, а также другие условия, которые стороны сочтут существенными для данного договора.

При этом под использованием базы данных понимается совершение одного или нескольких из следующих действий (ст. 10 Закона N 3523-1, ст. 16 Закона N 5351-1):

- воспроизведение базы данных;
- распространение базы данных в любой форме, любыми способами (в том числе продажа экземпляров, сдача их в прокат и т.д.);
- модификация базы данных, в том числе перевод программы с одного языка на другой;
- иное использование.

Часть четвертая ГК РФ несколько иначе регулирует вопросы заключения договоров о передаче прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Из содержания ст. 1233 ГК РФ следует, что исключительные права на сайт как на базу данных могут быть приобретены по договору об отчуждении правообладателем исключительного права.

В соответствии со ст. 1234 ГК РФ, по договору об отчуждении исключительного права одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности (в данном случае - права на сайт).

Договор об отчуждении исключительного права заключается в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора.

По договору об отчуждении исключительного права приобретатель обязуется уплатить правообладателю предусмотренное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное. При отсутствии в возмездном договоре об отчуждении исключительного права условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным. Исключительное право на сайт переходит от правообладателя к приобретателю в момент заключения договора об отчуждении исключительного права, если соглашением сторон не предусмотрено иное.

Согласно ст. 13 Закона N 3523-1, правообладатель непосредственно или через своего представителя в течение срока действия авторского права может по своему желанию зарегистрировать базу данных в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, за исключением баз данных, содержащих сведения, составляющие государственную тайну. Аналогичное правило содержится в п. 1 ст. 1262 ГК РФ.

Таким образом, государственная регистрация сайта и договора о передаче исключительных прав на него не является обязательной для признания исключительных прав на сайт в качестве нематериального актива.

Для того чтобы учесть сайт как нематериальный актив, помимо договора организации, необходимо оформить следующие документы:

- акт приема-передачи;
- приказ руководителя о вводе сайта в эксплуатацию, в котором будут указаны цели использования программы и период времени, в течение которого программа будет использоваться;
- карточку учета нематериального актива.

Если сайт создается силами самой организации, без привлечения третьих лиц, то в этом случае у нее возникают исключительные права на сайт в силу закона.

Как указано в ст. 12 Закона N 3523-1, исключительные права на базы данных, созданные работником (автором) в связи с выполнением трудовых обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю, если договором между ним и работником (автором) не предусмотрено иное.

В силу ст. 1297 ГК РФ исключительное право на базу данных, созданную при выполнении договора подряда или договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ, которые прямо не предусматривали ее создание, принадлежит подрядчику (исполнителю), если договором не предусмотрены иные условия.

При этом, если в договоре не предусмотрено иное, заказчик вправе использовать базу данных в целях, для достижения которых был заключен договор, на условиях простой (неисключительной) лицензии в течение всего срока действия исключительного права без выплаты за это использование дополнительного вознаграждения.

Таким образом, в случае создания сайта силами работников организации, по нашему мнению, подтверждать наличие у организации исключительных прав на сайт будут следующие документы:

- трудовой договор с сотрудником, из содержания которого будет следовать, что в обязанности работника входит осуществление работ по созданию сайта;
- служебное задание на создание сайта, в котором будут указаны конкретные требования к сайту и сроки выполнения задания;
- приказ руководителя о вводе сайта в эксплуатацию;
- карточка учета нематериального актива.

Обязанность составления приказа о вводе сайта (или любого другого нематериального актива) в эксплуатацию законодательством прямо не предусмотрена, однако эта обязанность вытекает из содержания ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете", в соответствии с которой каждая хозяйственная операция должна иметь документальное подтверждение. Договор на создание сайта и акт приема-передачи выполненных работ не являются достаточными основаниями для учета исключительных прав на использование сайта в качестве нематериального актива. Необходимо документально подтвердить, что организация начала использовать сайт в целях получения дохода. Для этого и нужен приказ о вводе в эксплуатацию.

Форма акта может быть произвольной. Однако данный акт должен содержать все обязательные реквизиты первичного документа (ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете").

В силу ст. 256 НК РФ нематериальные активы стоимостью более 10 000 руб. относятся к амортизируемому имуществу. А стоимость амортизируемого имущества в целях исчисления налога на прибыль учитывается в расходах организации через суммы начисленной амортизации (пп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ).

Если же стоимость нематериального актива составляет менее 10 000 руб., то расходы на создание (приобретение) этого нематериального актива следует включать в прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Кроме того, в силу пп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Поэтому если организация, которая приобрела исключительные права на использование сайта, производит периодические платежи за пользование сайтом, то стоимость этих прав не может погашаться путем начисления амортизации.

Налоговый кодекс не дает прямого ответа на вопрос: как необходимо учитывать расходы на приобретение нематериальных активов в случае, если плата за передачу исключительных прав производится периодическими платежами?

Однако стоит отметить, что в целях исчисления налога на прибыль принимаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Кроме того, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, то налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты (п. 4 ст. 252 НК РФ).

В связи с этим представляется, что расходы на приобретение исключительных прав на сайт в случае внесения периодических платежей за пользование этими правами можно учесть в целях налогообложения прибыли.

При этом налогоплательщик вправе сам определить, к какой группе расходов он будет относить данные затраты. По нашему мнению, периодические платежи за пользование исключительными правами на сайт наиболее целесообразно учитывать в составе периодических платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (пп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Теперь рассмотрим порядок учета затрат в случае, когда к лицу, использующему сайт, исключительные права на него не переходят.

В этом случае, как уже было отмечено, нематериальный актив не образуется. Расходы на приобретение сайта следует учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Но в связи с тем, что расходы на создание сайта прямо в гл. 25 НК РФ не поименованы, вопрос об отнесении данных затрат к той или иной группе является дискуссионным.

Приведем возможные варианты учета данных затрат.

На сайте чаще всего размещается информация рекламного характера, т.е. информация об организации и ее деятельности, которая предназначена для неопределенного круга лиц и призвана формировать или поддерживать интерес к этой организации, а также способствовать реализации ее товаров (работ, услуг).

Подпункт 28 п. 1 ст. 264 НК РФ относит расходы на рекламу деятельности организации и приобретенных (реализуемых) ею товаров (работ, услуг) к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

К расходам на рекламу относятся, в частности, расходы на рекламные мероприятия через телекоммуникационные сети (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Интернет относится к телекоммуникационным сетям. Данный вывод подтверждается, в частности, пп. 3 п. 1 ст. 12 Федерального закона "Об информации, информационных технологиях и о защите информации".

Однако на вопрос, является ли информация, размещенная на сайте организации, рекламой, нельзя ответить однозначно.

В судебной практике можно встретить мнение, согласно которому затраты на создание сайта в целях налогообложения не признаются рекламными расходами.

Создание сайта - это разработка программного продукта, а не рекламы. И если на сайте размещена информация об организации и ее деятельности, эта информация может и не быть рекламной. Так же как не будет рекламой и информация о товарах, размещенная на вывеске магазина (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 6 июня 2003 г. N А11-5906/2002-К2-Е-2369).

Но здесь стоит пояснить, что данная позиция судов была обусловлена тем, что до 2005 г. в Российской Федерации действовал налог на рекламу и признание расходов на создание (приобретение) сайта рекламными расходами влекло за собой уплату налога на рекламу.

Однако в настоящее время налог на рекламу отменен. Поэтому учет налогоплательщиком расходов на сайт в качестве рекламных расходов не влечет за собой каких-то негативных налоговых последствий (дополнительных налоговых обязательств) для организации.

В связи с изложенным, по мнению автора, если права на сайт не могут быть учтены в качестве нематериального актива, затраты на приобретение и обслуживание сайта могут быть учтены в целях налогообложения в качестве расходов на рекламу (в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией).

И если некоторые другие рекламные расходы (например, расходы на проведение рекламных розыгрышей) могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, то расходы на рекламные мероприятия через телекоммуникационные сети (в том числе и через Интернет) могут быть учтены без ограничения по размеру (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Кроме того, в качестве рекламных всегда будут учитываться расходы, связанные с размещением рекламы на чужих сайтах по соответствующим договорам.

Затраты на приобретение сайта могут быть учтены в качестве расходов по приобретению прав на программу для ЭВМ и базу данных по договору с правообладателем, если к лицу, использующему сайт, исключительные права не переходят (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Порядок списания на расходы стоимости сайта, если сайт не является нематериальным активом, будет зависеть от условий договора, а также от того, какой метод признания расходов использует организация: кассовый или метод начисления.

Рассмотрим особенности признания указанных расходов при методе начисления.

Если в договоре указан срок, в течение которого организация вправе использовать сайт, то расходы по такому договору признаются равномерно в течение срока, на который предоставлены права на сайт. Если же этот срок в договоре не определен, то расходы можно учесть единовременно. Этот вывод основывается на содержании п. 1 ст. 272 НК РФ, который устанавливает, что в налоговом учете расходы нужно признавать в том периоде, в котором они возникают, "исходя из условий сделок". Отметим, что аналогичной позиции в отношении признания расходов на приобретение прав на программы для ЭВМ придерживаются и налоговые органы.

При использовании кассового метода расходы на приобретение программы для ЭВМ признаются в том отчетном периоде, в котором они были оплачены (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Если организация учитывает расходы на приобретение сайта в качестве рекламных расходов, то эти затраты также признаются единовременно независимо от того, использует организация метод начисления или кассовый метод.

Расходы на обслуживание и обновление сайта также можно учесть либо как рекламные расходы (пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ), либо как расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Далее остановимся на порядке отражения расходов, связанных с приобретением доменного имени для сайта.

В настоящее время доменные имена не подлежат государственной регистрации. Их присвоение осуществляет специализированная организация.

Если сайт учитывается в качестве нематериального актива, то расходы на приобретение доменного имени, по нашему мнению, можно учесть в стоимости нематериального актива.

Если же права на сайт не образуют нематериального актива, то затраты на приобретение доменного имени, по мнению автора, следует учитывать в составе расходов на приобретение услуг информационных систем (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При этом, согласно пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы). Расходы на подключение к Интернету также следует учитывать в составе затрат.

В эту же группу расходов включаются затраты на оплату услуг операторов системы электронных платежей, таких как "Яндекс-Деньги", "Веб-Мани" и пр.

Расходы на установку и эксплуатацию электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем "клиент - банк", следует учитывать либо в составе внереализационных расходов (пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ), либо в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Через Интернет может предоставляться различного рода информация. При этом сам факт получения информации посредством Интернета на особенности учета расходов на приобретение указанной информации влиять не будет.

В зависимости от особенностей данной информации расходы на ее получение могут быть учтены по-разному, в частности в составе консультационных, информационных, юридических, аудиторских услуг, услуг по подбору персонала, ведению бухгалтерского учета, освоению рынка.

Однако стоит отметить, что, независимо от того, каким образом была передана информация: устно, с помощью традиционных средств связи или посредством Интернета, - факт получения данной информации следует подтвердить документами, составленными в соответствии с требованиями ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете". В противном случае данные расходы не могут быть учтены в целях налогообложения (ст. 252 НК РФ).

Главой 25 НК РФ предусмотрены определенные особенности исчисления налога на прибыль в случае получения дохода иностранной организацией.

Рассмотрим данные особенности применительно к доходам от предпринимательской деятельности, связанной с использованием Интернета.

Если иностранная организация, не имеющая представительств на территории России, оказывает российской организации на возмездной основе услуги, передавая какую-либо информацию через Интернет, то в определенных случаях у российской организации, выплачивающей доход иностранной организации, возникает обязанность удержать и уплатить в российский бюджет налог на прибыль за иностранное юридическое лицо. В этом случае российская организация будет выступать в качестве налогового агента.

Статьей 309 НК РФ указаны случаи, когда российская организация обязана удержать налог на прибыль с дохода, выплачиваемого иностранной организации. Среди них - получение иностранной организацией доходов от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности.

Таким образом, если из договора между российским и иностранным юридическим лицом следует, что иностранная организация обязуется передать (или предоставить) российской организации права на использование сайта либо передать (или предоставить) права на иные объекты интеллектуальной собственности (например, предоставить доступ к программе для ЭВМ или литературным произведениям посредством сети Интернет), представляется, что с дохода, полученного за предоставление таких прав, российской организации придется уплачивать налог на прибыль в качестве налогового агента.

Ставка налога на прибыль в этом случае будет составлять 20% (п. 1 ст. 310 НК РФ). Однако международными договорами могут быть установлены иные, более низкие, ставки. Таким образом, можно констатировать, что российский законодатель решил задачу налогообложения иностранных организаций, использующих Интернет в предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации <1>.

<1> Макарова Е.М. Исчисление налога на прибыль по операциям, связанным с использованием Интернета // Законы России: опыт, анализ, практика. 2007. N 4.

Глава 6. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ФИЛИАЛОВ

Компании, имеющие филиалы, вынуждены производить трудоемкие расчеты: распределять региональную часть налога на прибыль с использованием специального показателя - доли прибыли, приходящейся на головную компанию и подразделения. Доля эта рассчитывается на основании сведений об остаточной стоимости имущества и среднесписочной численности сотрудников (ст. 288 НК РФ). Вместо среднесписочной численности в расчет можно взять данные о расходах на оплату труда. Сначала определяют удельный вес двух показателей по головной компании и каждому филиалу. Потом полученные значения складывают, делят на два.

Пример. Московская компания имеет филиал в Самарской области. Для расчета доли прибыли используются сведения о расходах на оплату труда. В фирме за девять месяцев текущего года общая сумма затрат на оплату труда составила 1 260 000 руб., в том числе по головной компании - 844 200 руб. и по филиалу - 415 800 руб. Следовательно, удельный вес этого показателя составляет 67% и 33% соответственно.

Второй показатель, который необходим для расчета доли прибыли, - остаточная стоимость основных средств. Чтобы его рассчитать за отчетный период, используют алгоритм, аналогичный

тому, что применяется для налога на имущество (Письмо Минфина России от 6 июля 2005 г. N 03-03-02/16).

Пример 1. Остаточная стоимость основных средств, сформированная в налоговом учете, составила: по состоянию на 1 января - 250 000 руб., 1 февраля - 245 000 руб., 1 марта - 255 000 руб., 1 апреля - 250 000 руб., 1 мая - 300 000 руб., 1 июня - 280 000 руб., 1 июля - 290 000 руб., 1 августа - 290 000 руб., 1 сентября - 300 000 руб., 1 октября - 310 000 руб.

Средняя остаточная стоимость имущества в целом по компании будет равна 277 000 руб. Таким же образом рассчитывается этот показатель отдельно по головной компании и филиалу. Предположим, что он составит по головной организации 235 450 руб., а по филиалу - 41 550 руб., т.е. удельный вес стоимости имущества головной организации - 85%, а филиала - 15%.

На последнем этапе рассчитывается среднеарифметическая величина полученных процентов. Доля прибыли, которая приходится на головную организацию, составит 76% $((67\% + 85\%) : 2)$, а на филиал - 24% $((33\% + 15\%) : 2)$.

Пример 2. Для расчета прибыли филиала не нужно учитывать неотделимые улучшения при аренде. Для расчета удельного веса прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, учитывается остаточная стоимость основных средств (абз. 3 п. 2 ст. 288 НК РФ). Капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества хотя и амортизируются, но основными средствами не признаются (п. 1 ст. 257 НК РФ). К тому же неотделимые улучшения не являются собственностью арендатора. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина России от 16 января 2007 г. N 03-03-06/2/2.

Глава 7. РЕГИСТРЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Учреждение должно самостоятельно разработать аналитические регистры по налоговому учету. Если в регистрах бухгалтерского учета не содержится достаточной информации для определения налоговой базы, учреждение вправе дополнять применяемые регистры необходимыми реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета (ст. 313 НК РФ). Кроме того, не возбраняется разработать налоговые регистры самостоятельно. В налоговых регистрах можно отражать только отклонения показателей налогового учета от бюджетного. Такой вариант предпочтительнее ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским (когда в налоговом учете в полном объеме отражаются все осуществляемые учреждением и отраженные в бухгалтерском учете финансово-хозяйственные операции). Дело в том, что первый вариант организации налогового учета позволяет сформировать облагаемую базу по налогу на прибыль исходя из показателей бухгалтерского учета, скорректированных на суммы отраженных в регистрах налогового учета отклонений. Это значительно менее трудоемко.

Выбор конкретного варианта организации налогового учета должен быть закреплен в учетной политике учреждения для целей налогообложения.

Несмотря на то что учреждение должно самостоятельно разработать налоговые регистры, есть и обязательные реквизиты, которые должны содержать документы. Это:

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Для максимального сближения регистров налогового учета с формируемой на их основе налоговой декларацией следует детализировать сам перечень используемых учреждением налоговых регистров по строкам налоговой декларации (четко прописать, в какой строке декларации будут отражаться данные соответствующего налогового регистра). А для сближения налогового и бюджетного учетов нужно включить в регистры ссылки на коды строк декларации и на коды КОСГУ.

Ведение налогового регистра по отдельным видам доходов и расходов требует дополнительных расчетов. Возьмем, к примеру, организацию налогового учета амортизации основных средств и нематериальных активов. Поскольку номенклатура и количество таких активов в учреждении, как правило, довольно значительны (как и нормы начисляемой по каждому из них амортизации), то оформление налогового регистра по данному разделу налогового учета становится достаточно объемным и трудоемким. Поэтому в налоговом регистре следует отражать только изменения общей суммы амортизации в отчетном периоде по сравнению с суммой в предыдущем отчетном периоде. Для этого оформляют дополнительный налоговый расчет.

Пример. В текущем и предшествующем ему периоде учреждение имело в рамках внебюджетной деятельности следующие доходы и расходы.

В части доходов от оказания платных услуг.

На начало текущего периода выручка учреждения от оказания платных услуг (без НДС), отраженная в бюджетном учете как доходы текущего периода, составляла 3 000 000 руб., а в налоговом учете - 5 000 000 руб. Разница в 2 000 000 руб. - это стоимость сданных этапов незаконченных работ. Она отражена в бюджетном учете как доходы будущих периодов. В текущем отчетном периоде все соответствующие работы были закончены.

Кроме того, в отчетном периоде в бюджетном и налоговом учете была отражена выручка по начатым и законченным работам в размере 4 000 000 руб., а в налоговом учете отражена стоимость сданных этапов незаконченных работ в сумме 1 000 000 руб.

В части расходов на оплату труда.

Для простоты допустим, что заработная плата начислена только основным работникам, то есть относится к прямым расходам, отражаемым по строке 010 Приложения N 2 к листу 02 налоговой декларации. Расходы на оплату труда административно-управленческого и обслуживающего персонала являются косвенными (указываются по строке 040 Приложения N 2 к листу 02 налоговой декларации).

На начало отчетного периода в бюджетном учете за счет внебюджетных средств была начислена заработная плата на общую сумму 1 000 000 руб., из которых 200 000 руб. были по разным причинам исключены из облагаемой базы по налогу на прибыль.

На начало отчетного периода в налоговом учете числилась сумма не списанного в предыдущем периоде среднего заработка за дни отпуска, приходящиеся на текущий отчетный период, в размере 450 руб. На конец отчетного периода средний заработок, подлежащий списанию в следующем отчетном периоде, составил 300 руб.

Кроме того, в текущем отчетном периоде из общего объема затрат на выплату заработной платы в размере 500 000 руб. за счет внебюджетных средств в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль исключены следующие расходы:

- премия непроизводственного характера (например, в связи с юбилеем работника) за июль в размере 20 000 руб.;

- надбавка, не регламентированная внутренними нормативными документами учреждения, в сумме 1000 руб.

В части амортизации основных средств (вся амортизация является косвенными расходами).

На начало отчетного периода первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств учреждения в бюджетном учете равна 1 500 000 руб., в налоговом - 1 000 000 руб. Сумма начисленной амортизации, соответственно, 750 000 руб. и 500 000 руб. Амортизационные отчисления за предыдущий отчетный период для целей бюджетного учета - 300 000 руб., для целей налогового учета - 200 000 руб.

В отчетном периоде произведена переоценка основных средств с коэффициентом 0,5.

В отчетном периоде поступили основные средства на общую сумму 250 000 руб., на которые в этом периоде подлежит начислению амортизация в сумме 25 000 руб.

В отчетном периоде списаны основные средства:

- согласно данным бухгалтерского учета - первоначальной стоимостью 150 000 руб. с начисленной на начало периода амортизацией в сумме 75 000 руб. (амортизационные начисления за период - 15 000 руб.);

- согласно данным налогового учета - первоначальной стоимостью 100 000 руб. с начисленной на начало периода амортизацией в сумме 50 000 руб. (амортизационные начисления за период - 10 000 руб.) <1>.

<1> Бюджетный учет. 2007. N 7.

Глава 8. ОШИБКИ, НАИБОЛЕЕ ЧАСТО ВСТРЕЧАЮЩИЕСЯ ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Арбитражная практика сталкивается с серьезными проблемами при рассмотрении споров между налоговыми органами и организациями в части, касающейся исчисления и уплаты налога на прибыль.

Наиболее типичными и одновременно сложными остаются вопросы об определении налоговой базы, в частности о признании отдельных видов доходов и расходов для целей налогообложения в отчетных (налоговых) периодах. Налоговые органы зачастую обращаются в арбитражные суды с признанием налоговым правонарушением уменьшения налоговой базы налогоплательщиком за счет средств целевого бюджетного финансирования на покрытие убытков, возникших в результате деятельности муниципальных унитарных предприятий. Как внереализационные доходы эти средства определять нецелесообразно, но по ст. 251 НК РФ определять эти доходы налоговые органы не считают правильным ввиду того, что характер

средств не указан. Следует сделать вывод, что для обеспечения применения данных норм необходима поправка о характере средств, безвозмездно вносимых из местных бюджетов.

НК РФ устанавливает закрытый перечень расходов, которые не учитывают для целей налогообложения. Но одновременно с этим устанавливает определенные критерии для признания расходов, т.е. расходами могут быть те затраты, которые: 1) обоснованны; 2) произведены для осуществления деятельности; 3) документально подтверждены, - значит, круг тех расходов, которые уменьшают налоговую базу, ограничивается. Налоговые органы с учетом этих специальных критериев выявляют расходы, которые налогоплательщики необоснованно вносят в общую массу учитываемых расходов для целей налогообложения. Законность действий налоговых органов в таких случаях вызывает сомнения. Законодатель в ст. 252 НК РФ приводит довольно неточные определения этих критериев или не приводит вообще.

НК РФ в части признания доходов для целей налогообложения содержит противоречие с ГК РФ. Освобождаются от налогообложения сделки по договору дарения между дочерними и материнскими организациями. ГК РФ запрещает такие сделки. Облагать налогом прибыль, полученную в результате реализации недействительных сделок, неразумно, но и освобождать от него - абсурдно. Это может привести к серьезным последствиям в процессе арбитражных споров, так как любое заинтересованное лицо может обратиться в суд с требованием о признании подобной сделки недействительной, и таким заинтересованным лицом всегда может оказаться налоговый орган.

Ставка 0% установлена НК РФ на прибыль, полученную Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)". Прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, облагается налогом по ставке 24%. Спорный вопрос состоит в том, что Банк России не является организацией, имеющей целью получение прибыли от выполнения своих функций, а перечень его функций не является закрытым, соответственно, какую именно ставку и в каких конкретно случаях применять, законом не установлено.

Налоговики все чаще применяют методы проверки по НДС к налогу на прибыль. В частности, они используют встречные проверки поставщиков при камеральных проверках по налогу на прибыль. По итогам ревизии действительные или мнимые признаки фиктивности сделки используются как основание для отказа в признании расходов по ней.

Углубленной камеральной проверке подвергаются, как правило, декларации крупнейших и основных налогоплательщиков, а также убыточных компаний, особенно если убыток возник внезапно. В таком случае инспекторы пользуются правом запрашивать пояснения у налогоплательщика, например из чего именно сложилось значение в той или иной строке декларации. На основе полученной информации о конкретных расходах проводятся встречные проверки.

При проверках по налогу на прибыль рентабельных и убыточных компаний налоговики действуют одинаково: они стараются найти более или менее веские основания для того, чтобы признать как можно меньше расходов и обнаружить не отраженные в учете доходы. Когда проверяется прибыльная организация или предприятие, у которых убытки невелики, контролеры увеличивают налоговую базу и доначисляют налог.

Если же выездная проверка проводится в компании с убытком, а неподтвержденные расходы и неотраженные доходы, по мнению инспекторов, составляют 4 млн руб., результатом ревизии становится уменьшение убытка до 1 млн руб. Не оспорив итоги проверки, компания в будущие годы сможет уменьшить прибыль лишь на 1 млн руб. потерь (ст. 283 НК РФ). Соответственно, велика вероятность, что ее текущие платежи по налогу на прибыль возрастут. Средняя результативность проверок по налогу на прибыль составляет около 80%.

Учитывая повышенное внимание инспекторов к рентабельности, теперь каждый раз, когда компания вкладывает деньги в какой-то долгоокупаемый проект, финансовой службе стоит обязательно ознакомиться с содержанием бизнес-плана. А если его нет - убеждать директора в необходимости этого документа.

Налоговики считают, что все расходы на создание бизнес-плана нужно учитывать равномерно в течение всего срока его действия. Естественно, это может затянуться на годы. Компаниям выгоден другой порядок - списывать затраты единовременно в том отчетном периоде, в котором они возникли. Правомочность такого учета подтверждает, к примеру, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 9 апреля 2007 г. N Ф04-1999/2007(33120-А81-34).

Другой критерий неблагонадежности, свидетельствующий в глазах инспекторов о возможных нарушениях налогового законодательства - темпы увеличения расходов компании значительно обгоняют рост доходов. Чтобы налоговики не заподозрили компанию в том, что она намеренно на бумаге раздувает свои расходы, ей нужно доказать, что издержки увеличиваются быстрее выручки по объективным причинам.

Убедить в этом налоговиков поможет принятый в компании маркетинговый план (политика, стратегия). Теперь этот документ нужен не только для того, чтобы обосновать проверяющим применение нерыночных цен.

Несоответствие между ростом выручки и издержек может возникнуть как раз из-за этих самых нерыночных цен: например, компания продает товар со скидками, по сниженным ценам, по себестоимости или раздает его бесплатно в рекламных целях. Поэтому финансовой службе компании стоит с усиленным вниманием следить, чтобы в маркетинговом плане было подробно расписано, кому, когда и почему предоставлены скидки, премии, бонусы, а также из-за чего товар продается по невысокой цене (например, из-за вывода новой продукции на рынок, из-за отсутствия спроса, из-за сезонного характера товара).

Кроме того, в этом документе обязательно должны быть прописаны условия проведения рекламных кампаний, затраты на их проведение и ожидаемые результаты.

На первом месте по числу нарушений, выявленных налоговыми инспекторами при расчете налога на прибыль (действительных или мнимых), стоят нарушения, связанные с документальным подтверждением затрат. Чаще всего инспекторы придираются к расходам на аренду имущества, оплату телекоммуникационных, консультационных, юридических, информационных и прочих услуг. С особой тщательностью налоговики проверяют документы по расходам на транспорт, рекламу, командировки, GSM, ремонт офисных помещений.

При бесплатном предоставлении учредителем - физическим лицом в безвозмездное пользование компании имущества (автомобиля, оргтехники и др.) часто стороны либо обходятся вообще без документального оформления, либо заключают договор безвозмездного пользования. Между тем договор аренды в такой ситуации не только предотвращает конфликты с налоговиками, но и позволяет снизить налоговую нагрузку.

Если компания будет пользоваться автомобилем или другим имуществом учредителя, никак это не оформляя, то не получится признать в налоговом учете расходы на содержание этих активов. Попытка же учесть расходы приведет к конфликту с проверяющими, во-первых, по поводу затрат на содержание имущества, а во-вторых, еще и по поводу неуплаты налога с безвозмездно полученного права. Второе грозит и в том случае, если оформить с учредителем договор безвозмездного пользования имуществом (ссуды).

При получении имущества в безвозмездное пользование компания обязана заплатить налог на прибыль с безвозмездно полученного права на основании п. 8 ст. 250 НК РФ. Такая позиция отражена в п. 2 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98. При этом размер полученного дохода нужно определить, исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества (Письма Минфина России от 6 июня 2006 г. N 03-03-04/4/100, от 19 апреля 2006 г. N 03-03-04/1/359). Аналогичной позиции придерживаются и суды (Постановление ФАС Поволжского округа от 13 июня 2006 г. N А55-22580/05-30).

Существует точка зрения, согласно которой если имущество передает учредитель, чья доля в уставном капитале составляет более 50%, то налог с безвозмездно полученного права пользования платить не надо, ведь пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ позволяет не включать в доход стоимость имущества, безвозмездно полученного от таких владельцев компаний. Однако эта норма, по мнению налоговиков, касается именно имущества, но не распространяется на имущественные права, работы или услуги (Письма Минфина России от 21 июля 2005 г. N 03-03-03/2, УФНС России по г. Москве от 21 апреля 2006 г. N 20-12/28126).

В данном случае с чиновниками трудно поспорить, так как действительно в ст. 251 НК РФ упоминается только имущество (в том числе денежные средства). На практике безвозмездное пользование очень часто сопровождается спорами с налоговиками по поводу определения уровня рыночных цен.

Компания может избежать исчисления налога с рыночной стоимости права пользования, если заключит с учредителем договор аренды. В этом случае она, во-первых, не получает никакой экономической выгоды, поэтому избавляется от необходимости платить налог на прибыль с эфемерных доходов. Во-вторых, сможет уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму арендной платы. В-третьих, сможет признать в налоговом учете текущие расходы по содержанию этого имущества. Капитальный ремонт может быть возложен на арендатора только договором, исключение составляет аренда транспортного средства без экипажа, полный ремонт которого должен осуществлять именно арендатор (ст. 644 ГК РФ).

Учредитель сможет вернуть арендную плату в компанию, перечислив ее в виде безвозмездной помощи (желательно, чтобы ее сумма и периодичность выплаты отличались от арендных платежей). Передача денежных средств от учредителя, имеющего более 50% уставного капитала, не облагается налогом на прибыль (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Правда, с арендной платы учредителю придется удержать НДС по ставке 13%. Во избежание претензий налоговиков сумму арендной платы нужно устанавливать на уровне рыночных цен (отклонение в ту или иную сторону может быть не более чем 20% (ст. 40 НК РФ)). Поскольку эти деньги все равно вернутся в компанию, то размер платы, по сути, влияет только на

размер удерживаемого НДФЛ. Единым социальным налогом такие выплаты не облагаются (п. 1 ст. 236 НК РФ).

Убедить учредителя в том, что надо предпочесть аренду пользованию, помогут цифры.

Пример. Допустим, единственный учредитель - физическое лицо предоставил компании в безвозмездное пользование автомобиль. Рыночный уровень арендной платы составляет 200 000 руб. в год. Расходы на содержание машины - 100 000 руб. в год.

При этом доходы, включаемые в налоговую базу по налогу на прибыль, составят при безвозмездном пользовании без договора ссуды 200 000 руб., при безвозмездном пользовании с договором ссуды - 200 000 руб., при аренде - 0 руб.

Расходы, учитываемые в налоговом учете, при безвозмездном пользовании без договора ссуды будут равны 0, при безвозмездном пользовании с договором ссуды - 100 000 руб., при аренде - 300 000 руб. (200 000 + 100 000).

Сумма налога на прибыль составит при ставке в 24%: при безвозмездном пользовании без договора ссуды - 48 000 руб., при безвозмездном пользовании с договором ссуды - 24 000 руб., при аренде - минус 72 000 руб.

НДФЛ с суммы арендной платы будет равен 26 000 руб. (200 000 x 13%).

Итого налоги, подлежащие уплате в бюджет обеими сторонами, будут составлять: при безвозмездном пользовании без договора ссуды - 48 000 руб., при безвозмездном пользовании с договором ссуды - 24 000 руб., при аренде - минус 46 000 руб.

Итак, налоговая экономия по сравнению с безвозмездным пользованием без договора ссуды очевидна: при безвозмездном пользовании с договором ссуды - 24 000 руб. (48 000 - 24 000), при аренде - 94 000 руб. (48 000 - (-46 000)).

Без претензий не обойдется, если компания уменьшила налоговую базу на сумму убытка прошлых лет, но не смогла представить инспектору документы, подтверждающие сумму потерь. Тем более что п. 4 ст. 283 НК РФ прямо обязывает хранить такие документы весь срок, в течение которого убытки уменьшают базу по налогу на прибыль. Налоговые декларации, отчеты о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс чиновники в качестве доказательств не принимают (Письмо Минфина России от 3 апреля 2007 г. N 03-03-06/1/206).

Если найти всю старую "первичку" просто невозможно, потребуются хотя бы те документы, которые подтвердят причину возникновения убытка. Как правило, это бумаги, подтверждающие отдельные виды расходов, например на проведение дорогостоящего ремонта, наладку новой производственной линии. Причиной появления убытка может быть резкое снижение размера полученных доходов. Лучше, если оставшимися у фирмы документами она сможет доказать инспектору этот факт.

Основной аргумент при отказе в признании расходов на международные и междугородные телефонные звонки - отсутствие у компании договорных отношений с партнерами, которым звонили сотрудники компании. Этот факт сам по себе не говорит о том, что переговоры не связаны с деятельностью организации, так как сотрудники могли связываться с потенциальными партнерами. Чтобы защитить себя от подобных претензий и подтвердить производственный характер расходов, помимо счетов на оплату услуг, стоит оформить и другие документы. Желательно, чтобы был приказ по компании о порядке пользования международной и междугородной связью в целях ведения телефонных переговоров с потенциальными контрагентами. Не лишним будет журнал учета звонков с указанием времени, страны (города), цели звонка, абонента и номера его телефона.

На практике бухгалтерия часто сталкивается с тем, что на дату составления декларации отдельные первичные документы от контрагентов еще не поступили. Если речь идет о бумагах, подтверждающих доходы компании, опоздание может привести к занижению прибыли. Многие в такой ситуации забывают подать "уточненку" после того, как поступил документ за прошлый период, и отражают доход по нему в текущем периоде. Если при проверке инспектор обнаружит такое, он не упустит возможности доначислить налог.

Пример. Компании-подрядчику доначислили налог на прибыль на том основании, что она не отразила в составе доходов выручку от реализации на дату подписания заказчиком акта выполненных работ: документы пришли позже. Спорить с такой претензией сложно. Согласно ст. 720 ГК РФ работы считаются выполненными после их приема заказчиком. В свою очередь, доходы в налоговом учете признаются в том периоде, к которому они относятся (п. 3 ст. 271 НК РФ). В данном случае это дата подписания акта.

Много ошибок связано с занижением размера доходов. Налоговые инспекторы активно применяют при проверках ст. 40 НК РФ. Если цена в договоре с покупателем более чем на 20

процентов ниже среднего уровня по аналогичным сделкам с другими контрагентами, нужно быть готовыми объяснить проверяющим причину отклонения.

Пример. Проверая компанию, которая сдавала в аренду офисные помещения, инспекторы обнаружили, что цена в ее договорах с разными арендаторами отличалась более чем на 20 процентов. Причем офисы были идентичными по своим характеристикам. На этом основании инспекция рассчитала величину дохода арендодателя исходя из рыночных арендных ставок.

От ценовых претензий можно защититься. Пониженные цены по отдельным сделкам можно обосновать проводимой компанией маркетинговой политикой. Но подготовить оправдательные документы на этот счет необходимо заранее.

Если компания получила в безвозмездное пользование имущество (обычно это происходит в холдинге или между "дружественными" предприятиями), такая операция увеличит сумму внереализационных доходов. В конце 2005 г. Президиум ВАС РФ поставил точку в споре по данному вопросу (п. 2 Информационного письма от 22 декабря 2005 г. N 98).

По таким договорам у получателя имущества появляется экономическая выгода. Она оценивается исходя из рыночной стоимости аренды аналогичного актива (Письмо Минфина России от 30 марта 2007 г. N 03-03-06/4/33). На основании п. 8 ст. 250 НК РФ эта сумма должна быть включена во внереализационные доходы. Налоговики неоднократно доначисляли налог на прибыль компаниям, которые этого не сделали.

Часто компании не учитывают такие доходы, как выручку от реализации доли в уставном капитале (ст. 249 НК РФ), выручку от продажи объекта недвижимости (ст. 249 НК РФ), плату, полученную за предоставление имущества в аренду (ст. 249 НК РФ), признанные должником или подлежащие уплате по суду договорные штрафы и пени (п. 3 ст. 250 НК РФ), процентные доходы по векселям и по банковским счетам (п. 6 ст. 250 НК РФ), восстановленные резервы (п. 7 ст. 250, п. 2 ст. 324 НК РФ), списанную кредиторскую задолженность (п. 18 ст. 250 НК РФ), положительную суммовую разницу (п. 11.1 ст. 250 НК РФ).

Второе место по числу претензий занимает экономическая обоснованность затрат. Так, налоговики из инспекции ИФНС N 33 по г. Москве предъявили претензии компании, которая отнесла к расходам проценты по кредиту, тогда как полученные от банка деньги она передала в виде беспроцентного займа другой организации.

Отсутствие дохода по такому займу автоматически приводит к необоснованности расходов в виде процентов по кредиту. Правда, сделать такие выводы налоговики смогут только в том случае, если им удастся доказать, что беспроцентный заем действительно был выдан за счет конкретного кредита. Если же средства растворились на расчетном счете организации, то риск столкнуться с подобными претензиями будет ниже.

Инспекторы из ИФНС N 6 по г. Москве посчитали, что компания не могла учитывать затраты по арендной плате за квартиру для сотрудника, поскольку в коллективном договоре и трудовом контракте работника о таком условии сказано не было.

Экономически неоправданными являются расходы компании на личные нужды работников. Налоговики не признают у организаций в составе расходов платежи за аренду спортивно-оздоровительного комплекса, услуги тренера, проведение корпоративных мероприятий.

Затраты по оплате занятий работников в спортивных секциях или бассейне компания не может признать в налоговом учете, даже если пропишет их в трудовых договорах работников (п. 29 ст. 270 НК РФ). А вот расходы, связанные с проведением корпоративного праздника, можно оформить в качестве представительских затрат.

Подтвердить производственный характер расходов на приобретение бытовых приборов, теле-, радио- и видеотехники поможет коллективный договор, в котором будет указано, что приобретение подобного оборудования связано с обеспечением нормальных условий труда работников. В частности, холодильников и микроволновых печей - для создания необходимых условий для приема пищи; электрообогревателей и кондиционеров - для создания нормальных температурных режимов на рабочих местах. Приобретение видеотехники можно обосновать необходимостью оборудования помещений для проведения тренингов и семинаров. Если компания сдает имущество в аренду, амортизацию "непроизводственных" основных средств можно обосновать тем, что они используются для оказания услуг аренды.

Многие компании возмещают своим сотрудникам расходы на проезд к месту работы и обратно транспортом общего пользования. Данные расходы можно признать в налоговом учете только в том случае, если они указаны в коллективном или трудовых договорах (п. 26 ст. 270 НК РФ). Но компании часто забывают сделать это.

ИФНС N 43 по г. Москве выявила следующие ошибки компаний: учет расходов на обучение физических лиц, не являющихся сотрудниками организации; учет затрат по уборке не принадлежащей предприятию территории. ИФНС N 16 по г. Москве посчитала необоснованным

включение в состав расходов оптовой компании платы за обеспечение месторасположения товара определенного наименования в конкретном месте торгового зала магазина <1>.

<1> Учет, налоги, право. 2007. N 31. Московский выпуск. С. 1.

Инспекторы по-прежнему считают, что расходы производителя или оптового продавца на оплату услуг розничного магазина по выгодному размещению товаров в зале, а также плата за "вхождение в розничную сеть" экономически необоснованны. Хотя Минфин России сейчас не спорит с тем, что эти расходы можно учесть при расчете налога на прибыль, но разрешает учитывать их только в составе нормируемых рекламных расходов (Письмо от 22 мая 2007 г. N 03-03-06/1/286). Это не вполне логично, поскольку такие расходы не подпадают под понятие рекламы (ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе").

Доказать обоснованность включения рассматриваемых затрат в расходы поможет договор либо дополнительное соглашение, где будут указаны условия и порядок оказания таких услуг. Не помешают также и акты об оказанных услугах. О том, что услуги экономически обоснованы и направлены на получение дохода, может свидетельствовать отчет о росте выручки от реализации после оказания спорных услуг.

Проверяя компанию-арендатора, налоговики исключили из состава ее затрат расходы по капремонту арендованного имущества. Дело в том, что по общему правилу именно арендодатель осуществляет капитальный ремонт имущества (п. 1 ст. 616 ГК РФ). Поэтому, если в договоре аренды нет прямого указания, что капремонт обязан проводить арендатор, расходы последнего на такой ремонт будут экономически необоснованными.

По мнению налоговиков, если в состав лизингового платежа включена выкупная стоимость актива, в полном объеме в расходах по налогу на прибыль этот платеж учесть нельзя. Однако суды однозначно рассматривают лизинговый платеж как единый и неделимый и разрешают учитывать его в расходах в полном объеме.

Споры можно избежать, если прописать в договоре, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после выплаты всей суммы лизинговых платежей. В такой ситуации налоговикам будет сложно доказать, что вся сумма лизинговых платежей является выкупной стоимостью предмета лизинга. Задачу инспекторам можно усложнить, предусмотрев в договоре, что решение о возможном выкупе лизингового имущества будет принято в конце срока действия договора.

В налоговом учете нормируемых расходов наиболее частыми ошибками являются следующие:

- расходы по добровольному медицинскому страхованию работников, отнесенные на расходы, превышают 3% от суммы затрат на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ);
- превышены установленные для налога на прибыль нормы суточных (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ), представительских расходов (п. 2 ст. 264 НК РФ), расходов на рекламу (п. 4 ст. 264 НК РФ);
- проценты по долговым обязательствам выше установленного НК РФ предела (ст. 269 НК РФ).

Инспекторы не принимают расходы на НИОКР, которые учтены единовременно, без распределения затрат по периодам (ст. 262 НК РФ), снимают расходы в виде единовременно признанного убытка от реализации не полностью амортизированных основных средств (п. 3 ст. 268 НК РФ), доначисляют налог, если компания единовременно, а не через амортизацию учла расходы по модернизации основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ).

В налоговом учете расходы на НИОКР можно признать только при условии использования их результатов в производственной деятельности (имеются в виду те исследования, которые дали положительный результат). Но при этом год, в течение которого можно учесть такие расходы, начинается исчисляться не с даты внедрения результатов исследовательских работ в производство, а после завершения этих исследований (или отдельных этапов). Такие разъяснения дают и чиновники (Письмо Минфина России от 25 мая 2006 г. N 03-03-04/1/478). Поэтому если в договоре будет предусмотрена поэтапная сдача работ, то часть затрат получится списать значительно быстрее, чем если бы работы были сданы единовременно.

Главное, что нужно учесть: результаты исследования должны быть внедрены не позже чем в течение года после завершения этапа НИОКР. Иначе расходы на этот этап исследований признать в налоговом учете не удастся.

Пример. Условиями договора на выполнение НИОКР предусмотрены два этапа. Акт сдачи-приемки работ, выполненных на первом этапе, стороны подписали в феврале текущего года, а работ, выполненных на втором этапе, - в сентябре 2007 г. Фактически результаты исследований были внедрены в производство в октябре этого года. Стоимость работ первого этапа составила 150 000 руб., а второго - 120 000 руб.

Стоимость работ первого этапа будет полностью списана уже в феврале 2008 г. Период признания расходов равен пяти месяцам (с октября 2007 г., когда было выполнено условие о внедрении результатов НИОКР в производство, по февраль 2008 г.). В итоге ежемесячно признаваемая сумма расходов по этому этапу составит 30 000 руб. (150 000 руб. : 5 мес.).

Сумму, уплаченную по второму этапу, организация будет признавать в налоговом учете равными частями в течение года (с октября 2007 г. по сентябрь 2008 г.) - по 10 000 руб. ежемесячно. Если бы в договоре не была предусмотрена поэтапная сдача работ, то вся сумма по договору была бы учтена лишь в сентябре 2008 г.

Некоторые компании учитывают расходы, которые не уменьшают налоговую базу. В частности, это взносы в уставный капитал (п. 3 ст. 270 НК РФ), платежи за сверхнормативный выброс загрязняющих веществ (п. 4 ст. 270 НК РФ), стоимость безвозмездно переданного имущества (п. 16 ст. 270 НК РФ), отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости (п. 46 ст. 270 НК РФ).

Организация регулярно выплачивала работникам крупные суммы, не уменьшавшие налоговую базу по налогу на прибыль. И, соответственно, не облагала их единым социальным налогом. В ходе выездной проверки инспекция выяснила, что дополнительные, не облагаемые ЕСН выплаты были премиями по итогам месяца, квартала и года. Согласно положению о премировании, они носили систематический характер. Судя по лицевым счетам работников, премии были пропорциональны оплате труда данного работника по сдельной системе. Подтверждением того, что премиальные зависели от производственных результатов, служили приказы об их выплате.

На основе перечисленного налоговики решили: премии выплачивались за производственные результаты, т.е. они соответствовали определению расходов на оплату труда, приведенному в ст. 255 НК РФ, и, следовательно, должны были включаться в расходы и облагаться ЕСН.

Кроме того, в ходе проверки инспекторы установили, что фактически премии не могли быть выплачены за счет чистой прибыли, так как по данным бухгалтерского и налогового учета компания работала с убытком, нераспределенная прибыль прошлых лет отсутствовала, фондов специального назначения за счет прибыли прошлых лет не было.

Нередко организации неправильно рассчитывают амортизацию имущества, например амортизируют имущество, полученное в безвозмездное пользование (п. 3 ст. 256 НК РФ), начинают амортизировать недвижимость до подачи документов на государственную регистрацию (п. 8 ст. 258 НК РФ), неправильно определяют амортизационную группу по основным средствам (ст. 258 НК РФ), не используют понижающий коэффициент по легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость более 300 тыс. руб. (п. 9 ст. 259 НК РФ).

При единовременном признании убытка, полученного при реализации основных средств, в налоговом учете прибыль в периоде реализации будет занижена, что может повлечь доначисление налога на прибыль, а также штрафы и пени. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от реализации, то разницу нельзя признавать в налоговом учете единовременно. Убыток включают в состав прочих расходов равными долями в течение срока, который равен разнице между сроком полезного использования этого актива и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Пример. В сентябре 2008 г. компания продала оборудование за 1 500 000 руб. (без учета НДС). В налоговом учете остаточная стоимость объекта составила 1 900 000 руб. Дополнительные расходы на реализацию оборудования составили 100 000 руб. (без НДС). Срок полезного использования оборудования - 60 месяцев, до момента продажи оно эксплуатировалось в течение 40 месяцев.

Компания имеет право списать полученный убыток в сумме 500 000 руб. ((1 900 000 + 100 000) - 1 500 000) равными долями в течение оставшихся 20 месяцев (60 - 40). Начиная с октября 2008 г. компания может уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму убытка ежемесячно на 25 000 руб. (500 000 руб. / 20 мес.).

При списании основных средств компании часто приходят материалы, которые еще можно использовать, по нулевой цене для того, чтобы отслеживать их фактическое использование, например, за балансом. Однако налоговики могут прийти к выводу, что компания занизила базу по налогу на прибыль. Дело в том, что по НК РФ стоимость таких материалов должна учитываться в составе внереализационных доходов по рыночным ценам (п. 13 ст. 250, п. п. 5, 6 ст. 274 НК РФ). При этом датой получения дохода признается дата составления акта о ликвидации объекта основных средств (пп. 8 п. 4 ст. 271 НК РФ). Утверждение, что рыночная стоимость материалов равна нулю, вряд ли убедит инспектора: раз компания может эти материалы для чего-то использовать, то и для других они представляют ценность. Поэтому при оприходовании

материалов лучше установить цену, пусть и символическую. В этом случае налоговикам будет гораздо труднее доказать, что она не соответствует рыночной.

Часто в акте на списание основных средств в качестве основания выбытия ограничиваются формулировкой "объект непригоден для дальнейшего использования" без объяснений. Между тем у инспектора будет большой соблазн поставить под сомнение принятое компанией решение о списании. Ведь такое выбытие приводит к уменьшению налога на прибыль и налога на имущество (сумма недоначисленной амортизации признается расходом).

В обоснование своих претензий инспекторы приводят п. 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. В нем сказано, что комиссия, назначенная руководителем, должна обосновать невозможность дальнейшего использования объекта. Так что лучше в акте не скупиться на подробности. Например, указать: "здание склада подлежит сносу, поскольку не отвечает условиям безопасности и ремонту не подлежит (расчет, подтверждающий, что затраты на ремонт будут экономически неэффективными, прилагается). Продать склад невозможно, поскольку он находится на охраняемой территории завода".

Одна из самых популярных ошибок в платежках на уплату налога - ошибка в коде ОКАТО. Она чревата тем, что налог попадет в другой бюджет, а перед нужным у компании возникнет недоимка. Налог на прибыль направляется в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов РФ, поэтому ошибка в ОКАТО может привести к недоплате в указанные бюджеты.

Самый надежный, но не самый быстрый способ выявить это - обратиться с заявлением о сверке расчетов в инспекцию. Если ошибка в ОКАТО привела к зачислению налога в другой бюджет, задолженность перед нужным бюджетом, включая пени, лучше сразу погасить. Благодаря этому на долг перестанут начисляться пени. Это также оградит компанию от возможной блокировки счетов.

Если ошибка не привела к неверному зачислению налога, для того, чтобы уточнить принадлежность платежа, достаточно подать в инспекцию заявление о допущенной ошибке в произвольной форме, приложив к нему копию платежного поручения (п. 7 ст. 45 НК РФ). Если за период до принятия решения об уточнении инспекторы уже успеют насчитать компании пени, они должны их списать.

После исправления ошибки в ОКАТО может оказаться, что компания дважды заплатила в какой-либо бюджет одну и ту же сумму налога. Тогда в инспекцию нужно подать заявление о возврате или зачете этих денег. В отношении суммы, попавшей из-за ошибки в "чужой" бюджет, нужно подать заявление о возврате.

Еще одна ошибка - занижение налогооблагаемой прибыли на сумму не подлежащего уплате налога.

Организация передала в аренду здание, числящееся на ее балансе в качестве основного средства и признанное в установленном порядке памятником истории и культуры федерального значения.

Поскольку здание было передано в аренду, организация ошибочно считала, что она утрачивает льготу по налогу на имущество. Сумма исчисленного налога на имущество была включена в прочие расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Объектом налогообложения налогом на имущество является имущество, учитываемое на балансе в качестве объекта основных средств, в том числе недвижимость, переданная в аренду. Со стоимости объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения, налог на имущество не исчисляется.

Таким образом, достаточным основанием для включения здания в состав льготированных объектов является признание его памятником истории и культуры федерального значения. При этом условия его использования НК РФ не предусмотрены, то есть неважно, сдается оно в аренду или используется организацией самостоятельно, - оно не облагается налогом на имущество. Поэтому организация не должна была исчислять и уплачивать в бюджет налог на имущество в отношении памятника истории и культуры.

В целях налогообложения прибыли к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке (за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. А значит, если организация освобождена от уплаты соответствующего налога (например, вследствие льготы), то расходы по его ошибочной (и поэтому необоснованной) уплате не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Иными словами, организация не должна была как исчислять налог на имущество, так и включать его в расходы при исчислении налогооблагаемой прибыли.

В результате допущенной ошибки произошло занижение налоговой базы по налогу на прибыль, что привело к неполной уплате налога в бюджет по итогам отчетного (налогового) периода. Кроме того, у организации возникла переплата в части налога на имущество.

Если ошибка будет выявлена налоговым органом, то с организации помимо неуплаченной суммы налога на прибыль и пени может быть взыскан штраф в размере 20% неуплаченных сумм налога. Помимо этого, на должностных лиц организации может быть наложен административный штраф в размере от 2000 до 3000 руб. за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Пример. Организация, расположенная в Москве, имеет в собственности здание, признанное памятником истории и культуры и включенное в Городской реестр недвижимого культурного наследия. Стоимость указанного здания не учитывалась при исчислении налоговой базы по налогу на имущество. Других объектов основных средств организация не имеет.

В мае 2007 г. здание было передано в аренду другой организации с целью проведения в нем платной выставки.

Организация ошибочно полагала, что с момента передачи здания в аренду оно подлежит налогообложению налогом на имущество в общем порядке.

За полугодие 2007 г. сумма налога на имущество составила 8300 руб. Налог уплачен в бюджет 27 июля 2007 г.

В бухгалтерском учете организация сделала следующие записи:

- 29 июня 2007 г.:

Дт 91 Кт 68 - 8300 руб. - начислен налог на имущество организаций;

- 27 июля 2007 г.:

Дт 68 Кт 51 - 8300 руб. - уплачен в бюджет налог на имущество организаций.

Отчетными периодами по налогу на прибыль являются месяц, 2 месяца, 3 месяца и так далее до окончания календарного года.

В целях налогообложения прибыли налог на имущество включен в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, за период январь - июнь 2007 г.

При установлении налога на имущество законами субъектов РФ могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Законом г. Москвы "О налоге на имущество организаций" установлено, что освобождаются от уплаты налога на имущество организации в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры и включенных в Городской реестр недвижимых памятников истории и культуры. При этом указанная льгота действует даже в том случае, если памятник истории и культуры был передан организацией в аренду. Таким образом, организация в любом случае освобождена от уплаты налога на имущество.

Как было отмечено выше, в таком случае сумма исчисленного и уплаченного налога не соответствует критерию экономической обоснованности. Иными словами, организация не вправе была уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на сумму налога на имущество, от уплаты которого она освобождена.

В результате допущенной ошибки произошло занижение налоговой базы по налогу на прибыль, вследствие чего организация не доплатила в бюджет за период январь - июнь 2007 г. сумму налога в размере 1992 руб. (8300 руб. x 24%).

Кроме того, у организации образовалась переплата по налогу на имущество в размере 8300 руб. Излишне уплаченная сумма налога на имущество подлежит возврату организации по ее письменному заявлению в течение 1 месяца со дня получения налоговым органом такого заявления.

Допустим, что ошибка выявлена организацией в августе 2007 г., налог на прибыль доплачен в бюджет 23 августа 2007 г.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации ошибок, приводящих к занижению суммы налога, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию, а также во избежание применения к нему мер ответственности до внесения соответствующих исправлений уплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

После выявления ошибки организации следует внести изменения в Декларацию по налогу на прибыль организаций за январь - июнь 2007 г., уменьшив прочие расходы по строке 041 Приложения N 2 к листу 02 на 8300 руб.

Так как перечисление в бюджет налога на прибыль произведено после установленного срока, организации необходимо рассчитать и уплатить в бюджет сумму пени. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах днем уплаты налога или сбора.

Глава 9. ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

В четвертом квартале компании проводят инвентаризацию своих активов и обязательств, которая призвана подтвердить достоверность отчетности (п. 27 Положения по ведению

бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации). Основные средства инвентаризируются раз в три года, библиотечные фонды - один раз в пять лет, все остальные активы и обязательства - ежегодно. К последним относятся материалы и иные запасы, расходы будущих периодов, финансовые вложения, денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженность. Для денежных средств предусмотрены и внезапные ревизии в течение года по распоряжению руководителя компании (п. 37 Порядка ведения кассовых операций). Инвентаризацию можно проводить не ранее 1 октября.

Если компания не составит ежегодные акты об инвентаризации активов и обязательств, это будет нарушением правил ведения бухгалтерского учета. Но никаких санкций за это законодательство не предусматривает. Разве что контролеры попытаются оштрафовать по ст. 15.11 КоАП РФ на сумму от 2 до 3 тыс. руб. Однако правомерность такого штрафа вызывает большие сомнения, так как в указанной статье ответственность установлена лишь за искажение налоговой и бухгалтерской отчетности. Но компании сами, как правило, заинтересованы в проверке своих активов.

Выявленные при инвентаризации излишки приходятся по рыночной цене (п. 20 ст. 250 НК РФ). Что касается недостач, то их стоимость уменьшает налогооблагаемую прибыль в двух случаях. Первый: недостача находится в пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ). Второй: причина недостачи - хищение, виновные лица которого не установлены (пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ), что подтверждено Письмом Минфина России от 2 мая 2006 г. N 03-03-04/1/412. В этом втором случае в расходах признается недостача на полную стоимость.

Если излишки и недостачи объясняются пересортицей, то в бухучете компании могут произвести зачет между схожими товарными позициями (п. 5.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств). В налоговом учете производить зачет нельзя. Получается, что излишки от пересортицы компания должна учесть в доходах, а недостачи не уменьшат налогооблагаемую прибыль.

Чтобы избежать потерь от пересортицы, можно до проведения официальной инвентаризации материалов и иных запасов проверить позиции, которые могут подпасть под пересортицу, и составить акты о том, что, к примеру, в периоде оприходования (отпуска) ценностей была допущена ошибка. На основании этого акта можно внести изменения в бухучет. Если стоимость близких товарных позиций приблизительно равнозначна, то налоговый учет можно не трогать. Небольшие отклонения не повлияют на налог на прибыль, сумма которого в декларации указывается с округлением до тысяч рублей. Таким образом, к официальной инвентаризации пересортицы уже не будет.

НК РФ не обязывает пересчитывать ежемесячные авансы внутри квартала, если компания открывает филиал. Согласно ст. 286 НК РФ эти платежи рассчитываются исходя из размера авансового платежа, полученного организацией по итогам предыдущего отчетного периода.

9.1. Сверка расчетов

Компании вправе составить заявление о сверке расчетов в произвольной форме, поскольку установленного бланка заявления сейчас нет. В качестве основы можно принять бланк, приведенный в Приказе ФНС России от 11 января 2007 г. N САЭ-3-25/2@. Хотя этот акт утратил силу, предложенная в нем форма актуальна и в настоящее время.

В заявлении нужно указать коды налогов, по которым необходимо произвести сверку. Желательно привести суммы начисленных и уплаченных налогов (сборов) за период сверки. Это позволит ускорить процедуру. Если главбух хочет получить акт сверки на руки, стоит особо оговорить это желание в заявлении. Иначе документы пришлют по почте.

Обычно заявление подписывают директор и главный бухгалтер. Если заявление оформлено не на фирменном бланке, в инспекции могут потребовать, чтобы подписи были скреплены печатью, так что лучше ее сразу поставить. Если заявление о сверке подает бухгалтер, к заявлению нужно приложить копию доверенности, которая подтвердит его полномочия представлять интересы компании в налоговых правоотношениях (ст. 29 НК РФ).

Когда по итогам сверки требуется справка об отсутствии задолженности, то заявление с просьбой выдать такую справку можно для ускорения процесса подать одновременно с заявлением о сверке.

Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утвержден Приказом ФНС России от 20 августа 2007 г. N ММ-3-25/494@. Федеральная налоговая служба в этом году уже утверждала две формы акта сверки - краткую и полную. Они были предусмотрены в Регламенте сверки (Приказ ФНС России от 11 января 2007 г. N САЭ-3-25/2@), который начал действовать 1 апреля 2007 г., но уже 25 апреля был отменен совместным Приказом Минфина России и ФНС России от 25 апреля 2007 г. N ММ-3-25/261@.

Теперь налоговая служба отказалась от двух актов в пользу единого. Первый раздел нового акта фактически представляет собой акт краткой сверки расчетов, а второй - акт полной сверки.

Согласно прежнему порядку, который до сих пор применяется, компания, которой нужна сверка, вначале получает от инспекции краткую форму. И только если есть возражения, составляется детальный акт. Два раздела новой формы будут использоваться аналогичным образом. Когда компания подаст заявление о сверке, инспекция вначале заполнит первый раздел. Второй раздел будет заполняться, только если налогоплательщик не согласится с краткой версией акта.

Новый акт сверки составляется отдельно по каждому виду налога и КБК. Налог на прибыль перечисляется в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов РФ по разным КБК. Следовательно, при проведении сверки по налогу на прибыль необходимо составить отдельные акты по суммам, предназначенным федеральному и региональному бюджетам.

В обоих разделах акта инспекция заполняет графу 2, налогоплательщик - графу 3, а если есть расхождения, компания указывает их в графе 4. В разд. 1 - кратком - отражают только сальдо расчетов по налогам, пеням и штрафам на конец сверяемого периода. Раздел 2 расшифровывает подробности состояния расчетов с бюджетом. Он состоит из четырех подразделов. В первом отражают сальдо по налогам, пеням и штрафам на начало сверяемого периода. Во втором - данные о начислении налогов, пеней и штрафов и их уплате. Здесь же приводят информацию о переходе налоговой задолженности при реорганизации, а также о возврате компании излишне уплаченных налогов.

В третьем подразделе отражают сальдо по налогам, пеням и штрафам на конец сверяемого периода. В четвертом - указывают суммы денежных средств, списанные с расчетных счетов компании, но не зачисленные на счета по учету бюджетных доходов. Такая ситуация может возникнуть, в частности, из-за ошибки в платежке.

Специальные строки предназначены для фиксации разногласий. Инспекция и компания запишут здесь свое мнение относительно расхождений и предложения по их устранению. Как итог в акте фиксируют, удалось ли уладить разногласия, и если нет, то почему.

9.2. Подача уточненной налоговой декларации

НК РФ дает инспекторам право явиться с повторной ревизией уже проверенного периода, если компания подала уточненную декларацию, в которой уменьшена сумма налога к уплате (пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ). Но этой возможностью инспекторы пока пользуются крайне редко по причине нехватки ресурсов.

Пример. При подаче декларации по налогу на прибыль за полугодие 2007 г. компания допустила ошибку, которая привела к завышению налоговой базы. Случайно туда попал доход, относящийся к июлю 2007 г. В бюджет была уплачена правильная сумма. Из-за этого, по данным инспекции, у организации числится недоимка и "капают" пени. Организация должна подать уточненную налоговую декларацию.

Специалисты налоговых органов считают, что по данному основанию выездной налоговой проверки не будет, так как на практике используются совсем иные критерии для формирования списка организаций, подлежащих такой проверке.

Единственный способ избежать пеней в данной ситуации - сдать уточненную декларацию на "уменьшение". Иных вариантов нет, так как фактическая недоимка определяется по данным декларации и платежей по ней. После подачи "уточненки" пени обнулят.

При подаче уточненной налоговой декларации необходимо помнить два правила. Во-первых, исправление величины налоговой базы в одном периоде повлияет на сумму ежемесячных авансов следующего периода. Поэтому корректируется и показатель строки 290 листа 02 декларации.

Во-вторых, уточненные декларации нужно подавать не только за тот период, в котором обнаружена ошибка, но и за все следующие после него отчетные периоды, а также по итогам года. Если ограничиться только одной "уточненкой" за период ошибки, то величина налога к доплате в следующем отчетном периоде окажется завышенной (или заниженной) на сумму уточнения.

Пример. Компания обнаружила, что налог на прибыль за первый квартал прошлого года занижен на 50 000 руб. Помимо отчетности за первый квартал необходимо скорректировать декларации за полугодие, девять месяцев и год. В уточненной декларации за первый квартал на 50 000 руб. увеличатся сумма налога к доплате и величина ежемесячных авансов на второй квартал (строки 270 и 290 листа 02). В полугодовой декларации также на 50 000 руб. увеличится сумма налога, рассчитанная по итогам полугодия, и на 100 000 руб. - сумма начисленных авансов, которые принимаются к зачету (строка 210 листа 02). В итоге налог к доплате уменьшится на 50 000 руб. В девятимесячной и годовой декларации на 50 000 руб. увеличится сумма исчисленного

налога и авансов, принимаемых к зачету (строки 180 и 210). При этом ни величина налога к доплате, ни сумма ежемесячных авансов не изменятся.

Минфин России в Письме от 6 сентября 2007 г. N 03-03-06/1/647 разрешил признавать в налоговом учете расходы по "коммуналке" и услугам связи по дате поступления первичных учетных документов. Эта дата может наступить уже после сдачи декларации по налогу на прибыль. Какого-либо четкого критерия, почему именно по этой категории затрат не нужно подавать "уточненку", Минфин России не разъясняет. Очевидно, финансовое ведомство руководствовалось общечеловеческой логикой.

Вместе с тем нормы гл. 25 НК РФ не позволяют признавать расходы по дате получения первичного учетного документа. Каких-либо исключений ни для коммунальных услуг, ни для услуг связи в НК РФ не содержится. В п. 1 ст. 272 НК РФ закреплено общее правило, согласно которому расходы признаются в том периоде, к которому они относятся. При этом в случае обнаружения ошибок в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, перерасчет обязательств производится в периоде обнаружения ошибки (п. 1 ст. 54 НК РФ). Именно такие аргументы приводят налоговые инспекторы, когда настаивают на необходимости "уточненки". Нередко их поддерживают судьи (Постановления федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 5 мая 2006 г. N А42-11873/04, Уральского округа от 22 июня 2006 г. N Ф09-5293/06-С7).

Следует заметить, что в отношении нормы п. 1 ст. 54 НК РФ существует и другая точка зрения - для целей исчисления налога на прибыль положения этой статьи неприменимы, так как в гл. 25 НК РФ есть своя специальная норма - пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ, которая позволяет убытки прошлых налоговых периодов признавать в текущем периоде. Именно такого подхода придерживаются некоторые судьи (Постановления федеральных арбитражных судов Северо-Западного округа от 16 апреля 2007 г. N А56-14502/2006, Московского округа от 31 мая 2006 г. N КА-А40/4822-06). Однако, учитывая неоднозначность арбитражной практики, предсказать, какой вывод сделает суд в конкретной ситуации, сложно.

Налоговая инспекция самостоятельно отражает в карточке расчетов с бюджетом результаты камеральной проверки, т.е. организации не нужно, получив решение по итогам ревизии, представлять уточненную декларацию. Между тем результаты проверки важно учесть при составлении отчетности в последующие периоды.

Так, если инспекция доначислила налог за первое полугодие, то при составлении 9-месячной отчетности доначисленную величину нужно включить в начисленную по итогам отчетного периода сумму налога (строка 180 "Сумма исчисленного налога на прибыль - всего" листа 02). А также в сумму авансов, начисленных за отчетный период (строка 210 "Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего" листа 02). В противном случае компания заплатит одну и ту же сумму дважды.

Доначисленная сумма автоматически изменит ежемесячные авансовые платежи на следующий квартал. Причем в решении по итогам проверки об этом может быть ничего не сказано. Но это не должно вводить в заблуждение - доначисленную сумму все равно нужно учесть при расчете авансовых платежей.

Пример. По результатам камеральной проверки декларации инспекция доначислила 10 000 руб. По мнению налоговиков, организация занизила выручку за второй квартал. Компания не стала оспаривать это решение. В этом случае в карточке расчетов компании с бюджетом налоговики увеличат на 10 000 руб. не только доплату по итогам полугодия, но и ежемесячные авансы на третий квартал.

На последующей отчетности это скажется следующим образом. Допустим, по итогам 9 месяцев начисленный компанией налог на прибыль (без учета доначислений по итогам камеральной проверки) составил 200 000 руб. Тогда в декларации за 9 месяцев по строке 180 листа 02 нужно указать 210 000 руб. (200 000 + 10 000). По строке 210 нужно записать 180 000 руб. (110 000 + 70 000). Налог к доплате составит 30 000 руб.

Результаты камеральной проверки будут отражены в карточке расчетов компании с бюджетом только после того, как решение по итогам ревизии инспекции вступит в силу. Это произойдет через 10 дней после его вручения налогоплательщику (п. 9 ст. 101 НК РФ). Если же в течение указанного срока организация обжалует решение в апелляционном порядке, то доначисления будут заморожены до тех пор, пока вышестоящий налоговый орган не утвердит решение инспекции.

Глава 10. ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ С 1 ЯНВАРЯ 2008 ГОДА

В конце июля 2007 г. Президент РФ подписал два Федеральных закона, которые вносят поправки в гл. 25 НК РФ: Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" и Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности".

С вступлением в силу первого из них существенным образом изменяются правила налогообложения отдельных операций. А с началом действия норм второго Закона создаются благоприятные налоговые условия для развития инновационной деятельности в Российской Федерации.

С 1 января 2008 г. начали действовать две новые нормы, введенные Законом N 216-ФЗ и применяемые к сделкам, совершенным с 1 января 2005 г. Уточняются 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 долгожданная поправка. Так, с 2008 г. суммы списанной или уменьшенной кредиторской задолженности по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов не будут учитываться в составе налогооблагаемых доходов при исчислении налога на прибыль.

Согласно прежней 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. Задолженность может быть уменьшена в соответствии с российским законодательством или по решению Правительства РФ. В указанном подпункте не говорится о кредиторской задолженности перед внебюджетными фондами, поэтому суммы такой задолженности при списании до 31 декабря 2007 г. относятся к внереализационным доходам и облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке (п. 18 ст. 250 НК РФ).

Организация при составлении в 2008 г. налоговой декларации за 2007 г. вправе не учитывать данные доходы. После 1 января 2008 г. она может подать уточненные декларации за 2005 - 2006 гг., исключив в них из состава внереализационных доходов списанную задолженность перед внебюджетными фондами.

Кроме того, 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. Согласно прежней редакции было необходимо применять пенсионную схему, предусматривающую учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов. Это во-первых. Во-вторых, договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но не менее пяти лет. Законом N 216-ФЗ во второе условие внесены изменения: с 2008 г. к пенсионным схемам с выплатами в течение пяти лет добавлены договоры, в которых предусмотрена пожизненная выплата пенсий.

В названный абзац внесено еще одно дополнение. В прежней редакции были перечислены требования к договорам добровольного пенсионного страхования, которые следует выполнять, чтобы учесть взносы по ним при исчислении налога на прибыль. Так, пенсии по таким договорам выплачиваются 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, 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. В новой редакции, так же как и в Гражданском кодексе, идет речь о наступлении пенсионных оснований у участника или застрахованного лица.

С 2008 г. при применении новой редакции абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ у некоторых налогоплательщиков возникнет необходимость уточнить налоговую базу за предыдущие налоговые периоды. С 1 января 2008 г. они могут учесть изложенные изменения при составлении годовой декларации за 2007 г., а также подать уточненные декларации по налогу на прибыль за налоговые периоды с 2005 по 2006 г.

Некоторые поправки, вносимые Законом N 216-ФЗ, вступают в силу с 1 января 2008 г., но применяются к сделкам, совершенным с 1 января 2007 г. Налогоплательщики имеют право учесть их уже при составлении годовой налоговой декларации за 2007 г.

Закон N 216-ФЗ ввел новую редакцию пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ. Расширился перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. К этим видам поступлений добавились 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.

Изменена формулировка нормы абз. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ. В этом абзаце идет речь о договорах добровольного личного страхования. До вступления в силу Закона N 216-ФЗ 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, 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 следующего содержания. По операциям с закладными налоговая база определяется в соответствии с п. п. 1 и 3 ст. 279 Кодекса, то есть аналогично исчислению налога на прибыль при уступке (переуступке) права требования.

Большинство поправок, внесенных Законом N 216-ФЗ, начали действовать с 2008 г., и применять их налогоплательщики должны, соответственно, к правоотношениям, возникающим с 1 января 2008 г.

В соответствии с Законом N 216-ФЗ, с 2008 г. п. 1 ст. 251 НК РФ дополнен новым пп. 3.1 В нем уточняется, что принятые к вычету суммы НДС получающая организация не должна учитывать в составе доходов при исчислении налога на прибыль. Интересно, что законодатель не распространил вводимую норму на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г. Ведь с этого момента вступили в силу соответствующие поправки в гл. 21 НК РФ. Значит, в 2006 - 2007 гг. организация, принимающая к вычету восстановленный учредителем или пайщиком НДС, обязана включать его в состав налогооблагаемых доходов.

Закон N 216-ФЗ внес еще несколько уточнений в порядок учета расходов в виде платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения. Изменены нормы 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 перечислены условия, при выполнении которых платежи (взносы) по договорам страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет, учитываются для целей налогообложения прибыли. Редакция указанного абзаца теперь будет действовать с тремя уточнениями. Во-первых, из описания договоров страхования жизни, заключенных на срок не менее пяти лет, исключено определение "долгосрочные". Эта поправка носит технический характер. Во-вторых, такие договоры будут заключаться с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности. В-третьих, эти договоры в течение пяти лет действия не должны предусматривать страховых выплат, за исключением выплат в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица. Ранее исключение составляли только суммы, выплачиваемые в случае наступления смерти застрахованного лица.

В прежней редакции абз. 8 п. 16 ст. 255 НК РФ было 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 имело место при изменении существенных условий договора, сокращении срока действия договора или его расторжении. С 2008 г. восстанавливать расходы на взносы по перечисленным договорам 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. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ). Взносы по таким договорам будут включаться 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. Ранее в расходы было разрешено включать до 10 000 руб. взносов на каждого работника.

С 1 января 2008 г. первоначальная стоимость легковых автомобилей, в отношении которых используется понижающий коэффициент, увеличена до 600 000 руб., а пассажирских микроавтобусов - до 800 000 руб. Такие изменения внесены в абз. 1 п. 9 ст. 259 НК РФ.

Естественно, новые правила применяются к транспортным средствам, введенным в эксплуатацию после 31 декабря 2007 г. Внесение подобной поправки вызвано тем, что данный стоимостный критерий в Налоговом кодексе с 2002 г. не пересматривался.

Затраты на капитальные вложения, единовременно включаемые согласно п. 1.1 ст. 259 Кодекса в состав расходов (так называемая амортизационная премия), с 2008 г. всегда будут признаваться в качестве косвенных расходов. Соответствующие поправки Закон N 216-ФЗ внес в абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ. Отметим, что именно такой позиции Минфин России (например, Письмо от 28 сентября 2006 г. N 03-03-02/230) и ФНС России придерживались в своих разъяснениях. Поэтому 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, будет учитывать доход или расход, возникший в результате такой сделки, для целей налогообложения прибыли. Причем расходом (доходом) будет признаваться положительная (отрицательная) разница между ценой приобретения предприятия по такой сделке 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 будет определяться 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.

Надбавку, уплачиваемую покупателем предприятия как имущественного комплекса, предстоит учитывать 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 указано, как поступить продавцу, реализовавшему с убытком предприятие как имущественный комплекс. 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 Кодекса. В п. 5 ст. 268.1 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.

Закон N 216-ФЗ дополнил п. 2 ст. 292 НК РФ двумя абзацами. В результате скорректированы правила формирования резервов банков в налоговом учете. В частности, указано, куда направляется сумма резерва на возможные потери по ссудам. В следующем году указанный резерв будет использоваться банком при списании с баланса безнадежной задолженности по ссудам. В случае принятия банком решения о списании этой задолженности прекращается начисление процентов на нее. Конечно, если начисление процентов не прекращено ранее по договору. Порядок списания с баланса кредитной организации безнадежной задолженности по ссудам утверждает Банк России.

В п. 4 ст. 324.1 подробно прописан порядок уточнения резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работников. 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 будет включаться в состав расходов на оплату труда. Обратная ситуация: на последнее число налогового периода уточненный резерв меньше фактического остатка резерва. Тогда отрицательную разницу придется учитывать в составе внереализационных доходов.

Обособленные подразделения

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. Ранее 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 предстоит подавать в налоговые органы до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду. Например, о решении уплачивать в 2009 г. налог на прибыль в бюджет субъекта РФ через ответственное подразделение следует уведомить все налоговые органы, в которых обособленные подразделения этого субъекта РФ состоят на учете, до 31 декабря 2008 г. Если организация решила перейти на новый порядок уплаты с 2008 г., целесообразно также до 31 декабря 2007 г. сообщить об этом в налоговые органы.

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 декабря 2006 г. N 18-5-09/000462).

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

Исчисление налоговой базы некоторыми категориями налогоплательщиков

Абзацы 1 и 4 п. 9 ст. 274 НК РФ с 2008 г. действуют в новой редакции. Согласно прежней редакции, при исчислении налога на прибыль не учитывались доходы и расходы налогоплательщиков, относящиеся к игорному бизнесу. 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 действует в текущем году и останется неизменным в следующем.

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. В 2008 г. данный порядок, помимо плательщиков налога на игорный бизнес, будут применять только плательщики ЕНВД.

Техническая поправка внесена в абз. 2 пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ. Согласно прежней редакции, внереализационными расходами признавались 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 Кодекса. 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.

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ в п. 6 ст. 272 НК РФ, с нового года следует равномерно признавать страховые взносы, которые уплачиваются в рассрочку. Согласно прежнему порядку, требовалось распределить только ту сумму страховой премии, которая выплачена разовым платежом.

Теперь принципиальное значение будет иметь дата уплаты страховой премии, т.е. если она перечисляется двумя платежами - один в текущем, а другой в следующем году, то вторую сумму нужно будет распределить в налоговом учете.

Для взносов, уплачиваемых в рассрочку, предусматривается тот же принцип распределения, что и для разового платежа. Отличие заключается лишь в том, что период признания расхода будет равен количеству календарных дней не срока действия договора, а периода, за который перечисляется взнос.

Пример. Общая сумма страховой премии составляет 1 000 000 руб. По условиям договора страхования, который заключен на год (с 15 января 2008 г. по 14 января 2009 г.), страхователь перечисляет эту сумму в рассрочку двумя платежами - по 500 000 руб. за каждые шесть месяцев (не позднее 15 января и 15 июля 2008 г.).

Первая половина страховой премии относится к периоду с 15 января по 14 июля 2008 г. (182 дня). Следовательно, страхователь должен распределить ее следующим образом. За первый квартал признается 211 538 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 77 \text{ дн.} : 182 \text{ дн.}$). В составе расходов за девять месяцев будет учтена вся сумма первоначального взноса - 500 000 руб. Помимо этого, будет признана часть второго платежа в размере 211 957 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 78 \text{ дн.} : 184 \text{ дн.}$). В итоге в девятимесячной отчетности в затраты будет включено 711 957 руб. ($500\,000 + 211\,957$). Аналогично рассчитывается сумма страховой премии, признанная по итогам 2008 г. Она будет равна 961 957 руб. ($500\,000 \text{ руб.} + (500\,000 \text{ руб.} \times 170 \text{ дн.} : 184 \text{ дн.})$).

В первом квартале 2009 г. будет учтена оставшаяся сумма второго платежа - 38 043 руб. ($500\,000 \text{ руб.} \times 14 \text{ дн.} : 184 \text{ дн.}$).

Страховщик может предусмотреть, что договор вступает в силу после выплаты первой части страховой премии. При этом оставшаяся сумма должна быть погашена не позднее назначенной даты. Из условий такого договора нельзя однозначно сказать, за какой период выплачивается страховая премия. Поскольку именно этот период необходим для распределения в налоговом учете уплаченной суммы, возникает вопрос, как его надо будет определять. Вариантов два. Первый - исходя из доли разового платежа в общей сумме страховой премии. Второй вариант - период, к которому относится страховой взнос, ограничен датой перечисления другого платежа.

Пример. Предположим, страхователь перечислил 23 января 2008 г. первый взнос в размере 70% от страховой премии. Оставшаяся сумма (30%) должна быть уплачена не позднее 15 мая. Договор заключен на год (с 23 января 2008 г. по 22 января 2009 г. - 366 календарных дней). Если применить первый вариант, то период, за который уплачен первый взнос, равен 256 дн. ($366 \text{ дн.} \times 70\%$). Для второго платежа - 110 дн. ($366 \text{ дн.} \times 30\%$). Во втором случае результат будет иным. Первый взнос уплачен за 113 дн. (с 23 января 2008 г. по 14 мая 2008 г.), второй - за 253 дн. (с 15 мая 2008 г. по 22 января 2009 г.).

Минфин России пока еще не высказывал свою позицию по рассматриваемому вопросу.

Правила налогового учета дохода страховых организаций, изложенные в ст. 330 НК РФ, также изменились. Исходя из прежней редакции абз. 2 ст. 330 НК РФ, в особом порядке признавались доходы по долгосрочным договорам, относящимся к страхованию жизни. Такие доходы включались в налоговую базу в момент возникновения у страховщика права на получение очередного страхового взноса согласно договору. В соответствии с новой редакцией абз. 2, особый порядок признания доходов будет применяться в отношении договоров страхования жизни и пенсионного страхования.

Налоговые льготы в инновационной деятельности

С 2008 г. налогоплательщики, занимающиеся инновационной деятельностью, получают достаточно существенные льготы по налогу на прибыль. Вводимые Законом N 195-ФЗ поправки необходимы для создания благоприятных налоговых условий по финансированию указанной деятельности.

До 1 января 2008 г. 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 августа 1996 г. N 127-ФЗ (абз. 12 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

С 1 января 2008 г. дополнительно освобождаются от налогообложения налогом на прибыль средства, поступившие из фондов поддержки научной или научно-технической деятельности по перечню, устанавливаемому Правительством РФ. Это следует из новой редакции абз. 12 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Пункт 7 ст. 259 Кодекса 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.

Новый норматив расчета признаваемых в налоговом учете расходов на НИОКР установлен в новой редакции п. 3 ст. 262 НК РФ. Имеются в виду расходы на НИОКР 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. Причем указанные фонды должны быть зарегистрированы в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23 августа 1996 г. N 127-ФЗ. В 2008 г. отчисления в специализированные фонды включаются в состав расходов в пределах 1,5% валовой выручки налогоплательщика. Действие этой нормы не распространяется на расходы отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Доходы

- 1.1. Дата признания доходов в налоговом учете
- 1.2. Доходы от реализации
- 1.3. Внереализационные доходы
- 1.4. Доходы в виде финансовой помощи учредителя
- 1.5. Доходы, получаемые при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда)
- 1.6. Налогообложение дивидендов
 - Выплата дивидендов акционеру - российской организации
 - Выплата дивидендов акционеру - иностранной компании

Глава 2. Расходы

- 2.1. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав
- 2.2. Расходы на освоение природных ресурсов
- 2.3. Расходы на рекламу
- 2.4. Расходы на оплату труда
- 2.5. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией
- 2.6. Внереализационные расходы
- 2.7. Представительские расходы
- 2.8. Транспортные расходы
- 2.9. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам
- 2.10. Расходы при реализации (ином выбытии) ценных бумаг
 - Контроль со стороны органов валютного контроля
 - Контроль со стороны ФСФМ
 - Контроль иных органов

Глава 3. Условные доходы и расходы по налогу на прибыль

Глава 4. Амортизация

Глава 5. Нематериальные активы

- 5.1. Объекты интеллектуальной собственности
- 5.2. Использование Интернета

Глава 6. Особенности налогообложения прибыли филиалов

Глава 7. Регистры налогового учета

Глава 8. Ошибки, наиболее часто встречающиеся при исчислении налога на прибыль

Глава 9. Отчетность по налогу на прибыль

- 9.1. Сверка расчетов
- 9.2. Подача уточненной налоговой декларации

Глава 10. Изменения в налогообложении прибыли организаций с 1 января 2008 года

- Обособленные подразделения
- Исчисление налоговой базы некоторыми категориями налогоплательщиков
- Налоговые льготы в инновационной деятельности

THE BOOK IS MADE BY

AXI-ROSE

AXI-ROSE@YA.RU