



Как сэкономить на налоге на прибыль, не нарушая Налоговый кодекс



-20%



© ООО "Агентство
бухгалтерской
информации", 2017

Все права защищены. Полное или частичное использование материалов данной книги, а также нелегитимное распространение запрещено. Издание защищено электронными метками. В случае обнаружения фактов нарушения авторских прав издательство будет обращаться в суд.

Книга, которую вы читаете, подготовлена с использованием **Бератора нового поколения**.



Бератор – это современная система работы с большими объемами профессиональной информации, которая часто меняется. Особенность бераторов в том, что информация в них никогда не устаревает. Эксперты ежедневно проводят мониторинг законодательства, и как только происходят изменения, они тут же вносятся в бераторы.

В подготовке книги принимали участие: эксперты энциклопедии Бератор, редакция журнала «Практическая бухгалтерия», редакция журнала «Расчет».

Мы выражаем огромную благодарность специалистам Федеральной налоговой службы РФ за помощь в подготовке этой книги.

Дорогие читатели.

Большинство компаний, к сожалению, прибегает к опасным схемам минимизации. При этом абсолютно забывая, что начинать экономию нужно с использования тех способов, которые допустимы по закону. Эта книга о том, как при расчете и уплате налога на прибыль на законном основании снижать доходы, увеличивать расходы и обосновывать убытки. Как уберечь бизнес от ошибок, необдуманных шагов и опасных схем, о которых знают налоговики.

Желаем вам удачи и реальной налоговой экономии.

*Редакционная коллегия
энциклопедии Бератор*

Если вы еще не стали обладателем Бератора нового поколения, дополнительную информацию читайте на последних страницах этой книги. Узнать подробнее о преимуществах бераторов, их видах и оформить заказ можно по телефону: **8 (495) 737-44-11.**

Или напишите нам по адресу **berator@berator.ru**, мы с удовольствием вам ответим.

СОДЕРЖАНИЕ

Содержание активное.
Подведите курсор к нужной статье и кликните.
Вы переместитесь на нужную страницу издания.
Для более комфортного чтения вы можете
увеличить масштаб.

ГЛАВА 1. ПРОВЕРКА КОНТРОЛЬНЫХ СООТНОШЕНИЙ И СВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ ОТЧЕТОМ 8

Анализ показателей декларации	10
Предварительная оценка налоговой базы	11
Обоснованность убытка	12
Новая деятельность	12
Продажа товаров ниже себестоимости	13
Крупные одновременные расходы	18
Поставщик изменил цены	19
Демпинг	19
Дивиденды	20
Условия предоставления льготы	20
Когда представлять документы	23
Благотворительность	24
Ликвидация компании	25

ГЛАВА 2. ДОХОДЫ ФИРМЫ.....27

Как увеличить лимит нормируемых расходов	27
Методы признания доходов	31
Плюсы и минусы методов признания доходов	32
Кто может применять кассовый метод	33

Рисковые доходы при методе начисления	34
Особые условия перехода права собственности	35
Признание дохода по договорам на выполнение услуг	38
Позтапное признание доходов	39
Внереализационные доходы	40
Безвозмездное пользование имуществом учредителя	41
Расчеты с участником, выходящим из ООО	42
Списание просроченной кредиторской задолженности	43
Ликвидация контрагента	43
Акт сверки расчетов с кредитором прерывает исковую давность	44
Доходы в виде санкций по хозяйственным договорам	45
Доходы, не учитываемые в налоговой базе	46
Безвозмездная передача денежных средств	47
Вклад в имущество ООО	47
Увеличение уставного капитала	48
Целевое финансирование – раздельный учет	48

ГЛАВА 3. ЭКОНОМИЧЕСКИ ОПРАВДААННЫЕ ЗАТРАТЫ 50

Документальное подтверждение	53
Первичные документы	53
Подписывать документы в нужное время	56
Расходы, связанные с производством и реализацией	57
Методы оценки сырья, материалов и товаров	59
Расходы на ГСМ	60
Приобретение ГСМ	61
Расходование ГСМ	61
Нормирование расходов на ГСМ	62
Расходы на оплату труда	64
Единовременные выплаты к ежегодному отпуску работника	65

Как учесть в расходах на оплату труда стоимость жилья	67
Чтобы премию не исключили из расхода	68
«Лишние» должности	70
Компенсация за разъездную работу	71
Амортизация безвозмездно полученного основного средства	72
Прочие расходы, связанные с производством и реализацией	73
Расходы на нормальные условия труда	73
Автомобиль сотрудника	78
Расходы на НИОКР	80
Как учесть лизинговые платежи до начала эксплуатации и увеличить расходы	87
Внереализационные расходы	88
Ликвидация основного средства	88
Благоустройство	90
Резервы	91
Резерв по сомнительным долгам	91
Резерв расходов на оплату отпусков и выплату вознаграждений по итогам года	94
Резерв на ремонт основных средств	96
Амортизационная премия	102

ГЛАВА 4. УБЫТКИ 108

Перенос убытка по итогам отчетного периода	113
Как подтвердить убыток	114
Перенос убытков при реорганизации	115
Слияние	115
Разделение	116
Присоединение, преобразование, выделение	116

ГЛАВА 5. УСЛОВНО-БЕЗОПАСНЫЕ СХЕМЫ 118

Что такое ОЭЗ	118
Посредник по продаже	119
Посредник по закупке	120
Лизинг через взаимозависимую фирму	121
Слияние	121
Возвратный лизинг	122
Расходы без затрат	123
Списание расходов на модернизацию	124

ГЛАВА 6. ОПАСНЫЕ СХЕМЫ 126

Схемы, которые используют фирмы-«однодневки»	126
Схемы получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимости	127
Трансфертное ценообразование	127
Фиктивные штрафы	128
Факторинг	128
Привлечение посредника	128
Покупка фиктивных ценных бумаг	129

ГЛАВА 7. ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ И ОСТОРОЖНОСТЬ ПРИ ВЫБОРЕ КОНТРАГЕНТА 131

Фирмы-«однодневки»	131
Должная осмотрительность	133

ГЛАВА 1. ПРОВЕРКА КОНТРОЛЬНЫХ СООТНОШЕНИЙ И СВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ ОТЧЕТОМ

Налогоплательщики стремятся снизить налоговое бремя, сотрудники ИФНС – повысить уровень собираемости налогов. Главным инструментом инспекторов является проверка.

В их распоряжении два вида проверок – камеральные и выездные. Основные опасности доначисления налога на прибыль подстерегают организацию во время выездной проверки, когда налоговики ищут любые способы не только не признать расходы, но и доначислить доходы. Но решение о назначении выездной проверки инспекция чаще всего принимает по результатам камеральной.

По правилам камеральной проверки налога на прибыль организаций (ст. 88 НК РФ) инспектор может запросить у проверяемого дополнительные документы, если в декларации есть несоответствия и ошибки. Значит, чтобы снизить риск, нужно уделить особое внимание правильности отчета. Для этого необходимо знать, как инспектор проверяет декларацию по налогу на прибыль, чтобы отобрать кандидата на выездную проверку.

Сначала инспектор анализирует показатели декларации на выполнение контрольных соотношений (связь отдельных данных между собой). Одновременно отдельные показатели он проверяет на соответствие главе 25 Налогового кодекса.

Если будет обнаружено несоответствие или отсутствие логической связи между показателями налоговой и (или) бухгалтерской отчетности, у компании запросят пояснения о порядке формирования отдельных сумм доходов и расхо-

дов, а также операций, финансовые результаты которых учтены при расчете налоговой базы. Если у инспектора появятся основания предполагать, что налоговая база занижена, он затребует первичные документы.

Налоговая инспекция обязательно потребует пояснений, если в налоговой декларации будут заявлены:

- льготы и пониженные ставки;
- убыток от финансово-хозяйственной деятельности, в том числе по отдельным операциям, финансовый результат которых определяют по особым правилам;
- средства целевого финансирования.

Из перечисленного главным критерием для назначения выездной проверки является наличие убытка. Поэтому стоит планировать свою деятельность так, чтобы всегда иметь прибыль – небольшую, но стабильную.

В пояснениях к годовому отчету разъясните порядок применения льгот по налогу. Расшифруйте отдельные прибыли и убытки, указав на то, как рассчитывали налог в этих случаях.

Заметим, что некоторые показатели бухгалтерской и налоговой отчетности соотнести нельзя.

Например, амортизационная премия (п. 9 ст. 258 НК РФ). В бухгалтерском учете ее не применяют (ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н). Но если в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в отношении основных средств колонка «Поступило» не заполнена, а в декларации амортизационная премия заявлена (строки 042, 043 приложения 2 к листу 02), вопросы обязательно будут: ведь в такой ситуации премии взяты неоткуда.

Пояснения запросят и в случае, если показатели прибыли в бухгалтерской и налоговой отчетности существенно расходятся или если в бухгалтерской отчетности отражена прибыль, а в налоговой декларации – убыток. Если компания применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н), причины этих отклонений можно увидеть и в бухгалтерском балансе, и в отчете о финансовых результатах. А в пояснениях к годовому отчету лучше сразу расшифровать перечень отложенных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, постоянных налоговых обязательств.

Анализ показателей декларации

Затем налоговики проводят экономический анализ показателей декларации по налогу на прибыль. По его результатам окончательно отбирают фирмы для выездной налоговой проверки.

Основные показатели – это обороты по реализации, сумма доходов и расходов. На этом этапе проверки налоговики сопоставляют показатели, отраженные в декларации по налогу на прибыль, с данными бухгалтерской отчетности в динамике, например, за последние три года. Так они отслеживают тенденции в формировании доходов и расходов, влияющих на налог на прибыль.

Если расходы (как прямые, так и косвенные) возрастают, а выручка остается прежней или возрастает незначительно, есть повод для выездной проверки. Кроме того, у компании запросят первичные документы, подтверждающие приведенные в декларации суммы.

Расхождения между показателями выручки в бухгалтерском и налоговом учете могут быть вызваны рядом причин. Это может быть:

- наличие производства с длительным циклом;
- пересчет цен по контролируемым сделкам;
- переоценка стоимости имущества;
- положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
- стоимость безвозмездно полученного имущества от учредителей, доля которых в уставном капитале компании более 50%;
- стоимость у арендодателя неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, и др.

Предварительная оценка налоговой базы

На основе анализа доходной и расходной частей декларации по налогу на прибыль инспектор сопоставляет налоговые базы по различным налогам. Например, если в декларации заявлена значительная доля расходов на оплату труда, то должны быть значительны и суммы налога на доходы физических лиц.

Если компания заявила значительные суммы НДС к возмещению за счет поставок продукции на экспорт, инспектор может «прикинуть» порядок доходов этой компании исходя из уровня мировых цен на экспортируемые товары.

Кроме того, интерес проверяющих вызовет существенное отличие показателей декларации вашей организации по сравнению с показателями компаний, ведущих аналогичную деятельность. Их сопоставляют как по внутренним данным инспекции, так и на основании просьб других налоговых инспекций о предоставлении информации.

И если компания, работая в высокодоходной сфере, является убыточной или малоприбыльной, вероятность выездной проверки возрастает. Поэтому если это отличие показателей можно объяснить какими-либо объективными причинами, отразите свои аргументы в пояснениях к годовой отчетности.

Обоснованность убытка

Убытки могут быть вызваны разными обстоятельствами. Чтобы доказать их обоснованность, стоит запастись дополнительными документами. Главное, чтобы из них следовало, что убытки возникли в результате хозяйственной деятельности, направленной на получение будущего дохода. Такими доказательствами могут быть исследования, оценки, расчеты, бизнес-планы и т. д. Все это – информация о развитии деятельности компании. Если такой информации нет, то судьи вряд ли поддержат убыточную компанию (постановления ФАС Московского округа от 20 декабря 2006 г. № КА-А40/11661-06-П; ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 января 2007 г. № А33-5877/05-Ф02-7258/06-С1).

Расскажем, какие документы нужно иметь в отдельных случаях.

Новая деятельность

Практически все компании на этапе становления бизнеса терпят убытки. Отдача от первоначальных инвестиций, как правило, наступает через несколько лет.

Основной документ, который поможет в этой ситуации, – это бизнес-план. Из него должно быть видно, что убытки в первые несколько лет запланированы изначально, и при-

ведены четкие сроки, когда первоначальные капиталовложения начнут окупаться.

Если бизнес-план не выполняется, и компания не смогла получить прибыль от своей деятельности, нужно исследовать причины подобной ситуации и зафиксировать результаты в документальном виде. Например, это может быть отчет комиссии, созданной по приказу руководителя для установления причин убытков, или отчет планово-экономического отдела компании.

Продажа товаров ниже себестоимости

Реализация по цене ниже себестоимости бывает в работе любой организации. Вот причины, по которым это может произойти:

- продукция не пользовалась спросом и морально устарела;
- товары (сырье, материалы) были приобретены для нужд предприятия, но надобность в них отпала. Выгодного покупателя не нашли;
- истек срок годности товара;
- заказчик отказался от произведенной по его заказу специфической продукции. Другого покупателя не нашли;
- товарные остатки распродавались из-за реорганизации, ликвидации, смены местонахождения или из-за изменения направления деятельности фирмы.

Многие бухгалтеры опасаются уменьшать цену продажи ниже закупочной, поскольку, по их мнению, это запрещено законодательством и чревато доначислениями налогов. Но так ли это на самом деле?

Как правило, цену товара обе стороны определяют сами. За исключением цен, которые регулируются государством (например, цены на электроэнергию, газ, услуги связи). Но

для обычных товаров со стороны Гражданского кодекса ограничения нижнего предела цены нет.

На наш взгляд, несмотря на то, что за ценами следит Федеральная антимонопольная служба, компаниям, которые не способны своими действиями в одиночку или с группой других компаний повлиять на ценовую ситуацию на рынке, опасаться нечего.

То есть если ваша организация не оказывает решающего влияния на ценообразование на рынке и не продает товары, цены на которые регулируются государством, нижний предел цен не ограничен. Главное, чтобы эта цена устраивала обе стороны.

Налогооблагаемая база по прибыли рассчитывается совокупно по всем сделкам. И только если установлен особый порядок ее расчета, доходы и расходы по таким операциям считаются отдельно.

Например, специальный порядок предусмотрен для операций с ценными бумагами. Кроме того, если вы продаете работнику товар по нерыночной цене, которая ниже закупочной, то образуется ценовая разница. Она представляет собой убыток при продаже ниже себестоимости. Такую ценовую разницу между рыночной ценой и ценой продажи товара работнику признать в расходах нельзя (п. 27 ст. 270 НК РФ).

А вот в отношении других операций купли-продажи с убытком никаких особых правил нет. Как правило, доходы по всем сделкам суммируются, и из полученной суммы вычитаются все признанные в отчетном периоде расходы от реализации. Выручка по убыточной сделке признается в доходах от реализации вместе с выручкой от других продаж, а расходы по ней суммируются с расходами по

остальным сделкам. Если вы работаете с убытком не систематически, то обнаружить убыточные сделки трудно. Они затеряются в общей массе, и в декларации по налогу на прибыль их не будет видно.

При «доходной» УСН продажа с убытком никак не повлияет на сумму налога, поскольку он платится с общей выручки. Если у вас УСН с объектом «доходы минус расходы», то и в этом случае отследить убыточную сделку непросто – доходы и расходы по ней вообще могут попасть в разные отчетные и налоговые периоды. Ведь расходы признаются по мере оплаты товара поставщику и его реализации, а доходы – по факту получения денег от покупателя.

Предположим, вы продали товар по цене ниже закупочной сторонней российской компании. Учтите, что цена сделки между сторонами, которые не являются взаимозависимыми по отношению друг к другу, изначально считается рыночной (абз. 3 п. 1 ст. 105.3 НК РФ). То есть налоговики не будут проверять ваши цены на соответствие их рыночным. Дело в том, что такой вид проверки предусмотрен только по контролируемым сделкам, а сделки между независимыми российскими организациями к контролируемым не относятся.

Теперь предположим другой вариант развития событий.

Вы продали товар по нерыночной цене, например, своей дочерней компании на общем режиме налогообложения. При этом сумма доходов по сделкам с ней за год превысила неконтролируемый порог (с 2014 г. – 1 млрд руб.). Такая сделка является контролируемой. В этом случае придется выбрать одно из двух:

- или сразу по окончании года добровольно доплатить налог на прибыль и НДС исходя из рыночной цены;

- или постараться доказать контролерам, что товар не пользовался спросом или морально устарел и цена сделки вполне укладывается в интервал цен, по которым такой товар продают независимым лицам.

Обратите внимание: если вы применяете УСН, налог вам не доначислят даже по контролируемым сделкам. Дело в том, что, если вы продадите товар по цене ниже рыночной, налоговики не смогут доначислить «упрощенный» налог. Ведь, согласно пункту 4 статьи 105.3 Налогового кодекса, инспекторы могут это делать только в отношении четырех налогов:

- налога на прибыль;
- НДФЛ по предпринимательской деятельности;
- налога на добычу полезных ископаемых;
- НДС, если ваш контрагент – неплательщик НДС или освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС.

А сделки, заключенные между двумя взаимозависимыми «упрощенцами», ФНС России вообще не может контролировать, поскольку они не входят в перечень контролируемых сделок, приведенный в статье 105.14 Налогового кодекса.

Таким образом, утверждение, что налоги будут пересчитаны исходя из рыночных цен, верно лишь отчасти. Все зависит от того, будет ли сделка признана контролируемой.

Если сделка является контролируемой, то придется доказывать инспекторам, что ее цена сопоставима с рыночной.

Если нет, то опасаться доначислений не нужно.

В Налоговом кодексе не содержится норм, которые дают налоговикам право оценивать, насколько эффективно налогоплательщик управляет капиталом. Значит, понятие «экономическая обоснованность расходов» уместно рассматри-

вать через направленность расходов на получение доходов. В нашем случае расходы на приобретение товаров были экономически обоснованы, так как товары были приобретены не для благотворительной акции, а для продажи с прибылью. Но поскольку обстоятельства изменились не в лучшую сторону, то гораздо важнее высвободить «замороженные» в непроданной партии товаров оборотные средства, тем самым избежав еще больших убытков от полного списания товара.

Чтобы подтвердить обоснованность расходов и укрепить свою позицию в случае спора с налоговыми органами, можно сделать следующее.

Во-первых, руководитель должен издать приказ о снижении цен (об уценке товаров).

Во-вторых, уценка должна быть обоснована. Например, можно приложить к приказу акт инвентаризационной комиссии (акт оценки товарных запасов), заключение товароведа или менеджера по продажам.

В акте нужно указать:

- характеристику, свойства и качество товара;
- по каким причинам его невозможно продать с прибылью;
- выводы комиссии о снижении цены на товар.

Пример

Инвентаризационная комиссия ООО «Мечта» выявила на складе остатки устаревшего товара (женской одежды) и составила акт:

ООО «Мечта»

Акт оценки товарных запасов

26 мая 2014 г.

Мы, члены комиссии, образованной в соответствии с приказом от 12 мая 2014 г. № 55, в результате инвентаризации, проведенной на складе, выявили остатки неликвидных товаров:

Наименование товара	Артикул	Цена (руб.)	Количество	Стоимость (руб.)
Костюм женский	01	3000	5	15 000
Костюм женский	02	4500	2	9000
Платье женское	11	1000	7	7000

Подтверждаем, что указанные товары относятся к коллекции 2012 года, в связи с чем реализовать с наценкой их невозможно. Считаем, что на указанные товары следует установить следующие продажные цены:

Наименование товара	Артикул	Цена (руб.)	Количество	Стоимость (руб.)
Костюм женский	01	1000	5	5000
Костюм женский	02	1500	2	3000
Платье женское	11	500	7	3500

Члены комиссии:

Старший менеджер отдела продаж	Смирнова И. В.	<i>Смирнова</i>
Бухгалтер	Галкина В. П.	<i>Галкина</i>

Таким образом, расходы будут экономически обоснованными, если они направлены на получение прибыли. Конечный результат не имеет решающего значения.

Крупные единовременные расходы

Например, компания провела дорогостоящий ремонт офисных помещений и сразу учла его стоимость в составе затрат (ст. 260 НК РФ). В этой ситуации нужно иметь:

- приказ руководителя о необходимости ремонта;
- утвержденную руководителем смету расходов на ремонт;
- документы, подтверждающие понесенные затраты.

Поставщик изменил цены

Если поставщик по долгосрочному договору неожиданно увеличил цены на товар, покупатель может получить убыток.

Почему данный договор не был расторгнут? Веская причина – потеря крупного покупателя, что принесло бы еще большие убытки. А если договор содержит еще и крупные штрафы поставщику при его досрочном расторжении, то убытки из-за них тоже могли бы превысить уже полученные.

Демпинг

Зачастую, неся временные убытки, фирма получает выгоду в будущем. Например, фирма расширяет рынок сбыта, вытесняя конкурентов с помощью заниженных цен. Очевидно, что это увеличит объем реализации в будущем. А подтвердить экономическую обоснованность текущих убытков поможет утвержденный руководителем бизнес-план, план развития рынков сбыта и маркетинговая политика (здесь ожидаемый экономический эффект от демпинговой кампании нужно показать в цифрах).

Итак, чтобы уменьшить вероятность проведения в компании выездной налоговой проверки, надо:

- проанализировать причины различий между показателями налоговой декларации и всегда иметь готовые объяснения;
- проверить наличие всех первичных документов утвержденной формы по каждой сумме расходов;
- проанализировать экономическую оправданность наиболее крупных сумм расходов, заявленных в налоговой декларации;
- уметь объяснить причину убыточности компании и документально подтвердить ее обоснованность.

Тем не менее от выездной проверки не застрахована ни одна фирма. Причиной может послужить и то, что ее просто давно не проверяли.

Кроме того, важно следить за судебными процессами, в которых участвует ваша налоговая инспекция. Тогда вам будет известно, какие вопросы для вашего налогового органа уже «наработаны», какие предъявляются претензии, какие были рассмотрены документы.

Заметим, что всякое «искусственное» занижение доходов или завышение расходов налоговикам вычислить не составит большого труда. Поэтому для оптимизации налога на прибыль и снижения налоговых платежей в бюджет рекомендуем использовать законные положения главы 25 Налогового кодекса.

Дивиденды

Российская организация – получатель дивидендов платит налог на прибыль через налогового агента (ст. 275 НК РФ). Ставка, по которой агент удерживает налог, может быть 0% или 13% (п. 3 ст. 284 НК РФ).

Условия предоставления льготы

Условиями для применения нулевой ставки к доходам в виде дивидендов российской компании являются:

- доля получателя в уставном капитале агента составляет не менее 50%;
- на день принятия решения о выплате дивидендов получатель непрерывно владеет долей в течение не менее 365 календарных дней.

По нулевой ставке также облагаются дивиденды организации, которая непрерывно в течение более 365 календарных дней владеет депозитарными расписками, дающими

право на получение не менее 50% общей суммы распределяемых дивидендов.

Перечень документов, которые подтверждают нулевую ставку, приведен в статье 284 Налогового кодекса:

- договоры купли-продажи (мены);
- решения о размещении эмиссионных ценных бумаг;
- договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения;
- решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования;
- свидетельства о государственной регистрации организации;
- планы приватизации;
- решения о выпуске ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, проспекты эмиссии;
- судебные решения;
- уставы, учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги;
- выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников);
- выписки по счету «депо»;
- иные документы, содержащие сведения о дате приобретения (получения) права собственности на долю или на депозитарные расписки.

Если документы составлены на иностранном языке, они должны быть легализованы и переведены на русский язык.

Если дивиденды выплачивает иностранная организация, то нулевая ставка применяется, если иностранное государство не включено в перечень офшорных зон, утвержденный приказом Минфина России от 13 ноября 2007 года № 108н.

Вот этот перечень:

1. Ангилья;
2. Княжество Андорра;
3. Антигуа и Барбуда;
4. Аруба;
5. Содружество Багамы;
6. Королевство Бахрейн;
7. Белиз;
8. Бермуды;
9. Бруней-Даруссалам;
10. Республика Вануату;
11. Британские Виргинские острова;
12. Гибралтар;
13. Гренада;
14. Содружество Доминики;
15. Китайская Народная Республика:
 - Специальный административный район Гонконг (Сянган);
 - Специальный административный район Макао (Аомынь);
16. Союз Коморы: остров Анжуан;
17. Республика Либерия;
18. Княжество Лихтенштейн;
19. Республика Маврикий;
20. Малайзия: остров Лабуан;
21. Мальдивская Республика;
22. Республика Маршалловы Острова;
23. Княжество Монако;
24. Монтсеррат;
25. Республика Науру;
26. Кюрасао и Сен-Мартен (нидерландская часть);
27. Республика Ниуэ;
28. Объединенные Арабские Эмираты;

29. Острова Кайман;
30. Острова Кука;
31. Острова Теркс и Кайкос;
32. Республика Палау;
33. Республика Панама;
34. Республика Самоа;
35. Республика Сан-Марино;
36. Сент-Винсент и Гренадины;
37. Сент-Китс и Невис;
38. Сент-Люсия;
39. Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии:
 - Остров Мэн;
 - Нормандские острова (острова Гернси, Джерси, Сарк, Олдерни);
40. Республика Сейшельские острова.

В остальных случаях при выплате дивидендов российским организациям агенты применяют ставку 13% (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

По вопросу применения нулевой ставки к дивидендам, выплачиваемым российской компании налоговым агентом, Минфин России выпустил ряд разъяснений.

Когда представлять документы

В отсутствие разъяснений получатели дивидендов считали, что для получения льготы достаточно выполнить требования, перечисленные в подпункте 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса (о размере вклада (доли), о сроке владения). Но в нем ничего не сказано о порядке и сроках представления перечисленных документов. Кроме того, рассуждали они, агенту для принятия решения о том, по какой ставке облагать выплачиваемые дивиденды (0% или 13%), данные доку-

менты не нужны. Всеми необходимыми сведениями он располагает и так.

Минфин расставил точки над *i*. Свои разъяснения он дал в письме от 9 июня 2008 года № 03-03-06/2/68. В соответствии с ними получается, что с момента принятия решения о выплате дивидендов до даты их фактической выплаты (когда с дохода удерживают налог) получатель должен:

- собрать все сведения, предусмотренные пунктом 3 статьи 284 Налогового кодекса;
- представить их в налоговую инспекцию, а также (вместе с уведомлением о том, что сведения поданы в инспекцию) – налоговому агенту.

И только в этом случае, как следует из данного письма, агент вправе применить ставку налога 0%.

Благотворительность

Льгота касается некоммерческих организаций.

Действующее законодательство не запрещает некоммерческим организациям вести благотворительную деятельность без соответствующего статуса.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль некоммерческие организации могут не учитывать средства и иное имущество, а также имущественные права, полученные ими на ведение благотворительной деятельности (пп. 4 п. 2 ст. 251 НК РФ).

Однако Минфин России считает, что только благотворительные организации, созданные в качестве таковых в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 года № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», могут не учитывать в целях налогообложения прибыли имущество, полученное ими на ведение благотворительности. Такое мнение высказано

в письмах Минфина от 19 июля 2006 года № 03-03-04/4/124, от 19 июня 2006 года № 03-03-04/4/105.

Применять или не применять эту льготу – решать компании. В поддержку некоммерческой организации, использовавшей ее, есть постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 февраля 2007 года по делу № А66-9108/2005.

Ликвидация компании

Согласно статье 43 Налогового кодекса, дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, оставшейся после налогообложения, пропорционально его доле в уставном капитале.

Между тем в Налоговом кодексе не определено, является ли дивидендом выплата стоимости доли при разделе имущества ликвидированной компании в части ее превышения над первоначальным взносом.

В письме от 14 января 2013 года № 03-08-05 Минфин России сделал вывод, что доходы налогоплательщика, превышающие взнос в уставный капитал организации, при ее ликвидации могут рассматриваться в качестве дивидендов. Главное, чтобы выплаты осуществлялись пропорционально долям участников.

Разъяснения даны в отношении выплат в пользу нерезидентов – иностранных участников российской компании, но, руководствуясь принципом недискриминации, указанный вывод можно применить и в отношении доходов резидентов (п. 2 ст. 3 НК РФ).

Арбитражные суды поддерживают позицию финансового ведомства. Так, ФАС Поволжского округа в постановлении от 18 ноября 2010 года по делу № А55-4938/2010 квалифицировал как дивиденды суммы, распределенные в пользу

налогоплательщика при ликвидации компании и превышающие сумму вклада в уставный капитал.

Аналогичное мнение выразил и ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 14 сентября 2009 года по делу № А28-1908/2009-31/29. Он указал, что выплата в виде разницы между стоимостью вклада участника в уставный капитал компании и действительной стоимостью доли является доходом от долевого участия в деятельности компании и приравнивается к дивидендам.

Руководствуясь этими выводами, фирмы могут доказать, что налогообложение выплат сверх суммы вклада должно осуществляться не по общим ставкам (20% для налога на прибыль и 13% для НДФЛ), а по ставкам 0% или 13%.

ГЛАВА 2. ДОХОДЫ ФИРМЫ

Как увеличить лимит нормируемых расходов

В процессе деятельности фирма может получать доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы (ст. 249, 250 НК РФ).

Принято считать, что отнесение доходов к той или иной категории существенного значения не имеет – ведь в любом случае с них нужно платить налог на прибыль.

Такой подход неверен. Признав как можно больше доходов доходами от реализации, сумму налога на прибыль можно снизить.

При расчете налога на прибыль есть расходы, которые Налоговый кодекс позволяет учитывать не полностью, а лишь в пределах норматива. Норматив определяют в процентах от выручки. А эта выручка и есть не что иное, как доходы от реализации (п. 1 ст. 249 НК РФ). Чем больше выручка, тем больше сумма нормируемых расходов, на которые можно уменьшить облагаемые доходы.

В частности, нормируют:

- отчисления в резерв по сомнительным долгам, размер которого не может превышать 10% от выручки (п. 4 ст. 266 НК РФ);
- расходы на некоторые виды рекламы. Полностью при расчете налога на прибыль можно учитывать затраты на рекламу в СМИ, наружную рекламу, изготовление рекламных каталогов, оформление витрин и на участие в выставках и ярмарках. Расходы на все остальные

- виды можно списывать в пределах 1% от выручки (п. 4 ст. 264 НК РФ);
- отчисления в фонды финансирования НИОКР. Их можно признать при расчете налогооблагаемой прибыли лишь в пределах 1,5% от выручки (пп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ);
 - расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья. Эти расходы учитываются в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда (п. 24.1 ст. 255 НК РФ);
 - взносы по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату страховыми компаниями медицинских расходов работников, а также затраты по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным с медицинскими организациями в пользу работников на срок не менее одного года. Такие расходы учитываются в пределах 6% от суммы расходов на оплату труда (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ).

Компании стоит проанализировать состав доходов, которые она относит к внереализационным: нет ли среди них таких, которые можно включить в доходы от реализации?

К доходам от реализации при расчете налога на прибыль относят выручку от реализации любых товаров, работ, услуг и имущественных прав. Выручку от реализации определяют исходя из всех поступлений, которые связаны с расчетами за реализованную продукцию (ст. 249 НК РФ). По «остаточному принципу» считают внереализационными доходами те, которые не указаны в статье 249 кодекса (ст. 250 НК РФ). Их перечень открыт. Можно сказать, что внереализационные доходы – это все, что не попало в выручку.

ВНИМАНИЕ

Некоторые виды доходов выручкой признать нельзя, поскольку фирмы получают их явным образом не от реализации чего бы то ни было. Например, санкции за нарушение условий договора.

Некоторые доходы можно учесть и как доходы от реализации, и как внереализационные доходы (письмо УФНС России по г. Москве от 17 апреля 2007 г. № 20-12/035144). Учитывая, что перечня доходов от реализации в Налоговом кодексе нет, а перечень внереализационных открыт, налоговики признали за фирмами право самостоятельно относить к той или иной группе доходы, не названные в статье 250 Налогового кодекса.

Прямо оговорена такая возможность для доходов от сдачи имущества в аренду и от предоставления в пользование прав на интеллектуальную собственность (п. 4 и 5 ст. 250 НК РФ). Причем никакого критерия, позволяющего определить, в каком случае эти доходы нужно считать полученными от реализации, а в каком – внереализационными, в Налоговом кодексе нет.

Свой критерий давно выработали налоговики. Они считают, что выручкой арендную плату можно признать, только если фирма передает имущество в аренду или субаренду на постоянной (систематической) основе. В ином случае инспекторы сочтут плату арендаторов внереализационными доходами. Понятие систематичности контролеры берут из пункта 3 статьи 120 Налогового кодекса: минимум два раза в течение календарного года.

Во избежание спора лучше всего этим их критерием и воспользоваться, записав его в учетной политике фирмы. А необходимую для признания доходов выручкой операцию можно «создать» таким образом: ненадолго сдать в аренду какое-нибудь недорогое имущество любому сотруднику фирмы. Например, служебный автомобиль на выходные дни.

Доходы от продажи основных средств и прочего имущества фирмы в налоговом учете можно тоже включить в выручку от реализации. Ведь в перечне из статьи 250 Налогового кодекса они не названы.

Обратите внимание: Минфин требует признавать налогом-облагаемым доходом продавца возмещенные ему покупателем сверх цены товара транспортные расходы (письмо от 10 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/103). Только не уточняет, к каким именно доходам относить сумму возмещения. Можно включить в выручку и эти суммы.

Пример

В налоговом периоде компания получила следующие доходы:

- выручку от реализации товаров – 1 000 000 руб.;
- доход от сдачи в аренду офисного помещения – 500 000 руб.;
- доход от продажи основного средства – 10 000 руб.;
- доход от возмещения покупателем транспортных расходов – 3000 руб.

Все эти доходы компания считает доходами от реализации, общая сумма которых составляет 1 513 000 руб. (1 000 000 + 500 000 + 10 000 + 3000).

За указанный период бухгалтер признал в составе расходов в соответствии с расчетом:

- сумму резерва по сомнительным долгам – 151 300 руб. (1 513 000 руб. × 10%);
- сумму расходов на нормируемую рекламу – 15 130 руб. (1 513 000 руб. × 1%);
- предельную величину расходов на НИОКР – 22 695 руб. (1 513 000 руб. × 1,5%).

Итого нормируемых расходов на сумму 189 125 руб. (151 300 + 15 130 + 22 695).

Если бы бухгалтер признал в составе доходов от реализации только выручку от продажи товаров, то сумма указанных расходов составила бы 125 000 руб. (1 000 000 × (10% + 1% + 1,5%)).

Переплата по налогу на прибыль составила бы 12 825 руб. ((189 125 руб. – 125 000 руб.) × 20%).

При пересмотре структуры доходов нужно иметь в виду следующее.

1. От размера выручки зависят не только нормативы расходов, но и право платить налог на прибыль поквартально (п. 3 ст. 286 НК РФ). Им можно пользоваться, если в течение предыдущих четырех кварталов доходы от реализации за каждый из них в среднем не превышали 15 милли-

онов рублей. Поэтому, увеличив выручку ради того, чтобы списать побольше расходов, фирма будет вынуждена перейти на ежемесячное перечисление налога.

2. Затраты по тем операциям, доходы от которых относятся к выручке, нужно будет признавать в качестве расходов, связанных с производством и реализацией. А значит, выделять из них в налоговом учете прямые расходы.

3. Расходы на содержание переданного в аренду имущества (например, амортизацию) нужно списывать как связанные с производством и реализацией, если фирма сдает имущество в аренду на систематической основе (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

4. От размера выручки зависит право на расчет налога кассовым методом (п. 1 ст. 273 НК РФ). Его применяют, когда средний размер квартальной выручки за предыдущие четыре квартала не превышал 1 миллиона рублей.

Методы признания доходов

Свои доходы фирма может учитывать кассовым методом или методом начисления.

При кассовом методе все доходы (и от реализации, и вне-реализационные) отражают в налоговом учете только после того, как поступит оплата от покупателя, заказчика и т. п. (ст. 273 НК РФ). Использовать кассовый метод могут те, у кого выручка от реализации товаров, работ или услуг (без учета НДС) за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем одного миллиона рублей за каждый квартал.

Порядок признания доходов при методе начисления прописан в статье 271 Налогового кодекса. При этом методе выручку в налоговом учете отражают в момент перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг).

Два метода расчета налога на прибыль (кассовый и метод начисления) имеют свои плюсы и минусы. При планировании налога на прибыль фирма может выбрать один из них, чтобы воспользоваться его лучшими сторонами.

Плюсы и минусы методов признания доходов

Плюсом кассового метода является то, что в доход, учитываемый при налогообложении прибыли, включают только оплаченную выручку. Минус этого метода заключается в моменте признания расходов. Они уменьшают налогооблагаемую прибыль также только тогда, когда будут оплачены.

В большинстве случаев фирма не успевает их оплатить в течение отчетного (налогового) периода. Перечень таких расходов довольно обширный. К примеру, зарплату за последний месяц квартала выплачивают в следующем квартале. То же самое происходит и с арендной платой. Расходы на оплату работ (услуг) других фирм – по мере перечисления денег с расчетного счета.

А раз расходы нельзя учесть при налогообложении, значит, фирма вынуждена завышать свои платежи по налогу на прибыль. Именно по этим причинам многие фирмы отказываются от кассового метода и считают налог методом начисления.

Положительной стороной метода начисления является то, что доходы фирмы уменьшают как оплаченные, так и неоплаченные расходы.

Минус метода в том, что в состав доходов включают всю выручку независимо от того, расплатился покупатель за проданный ему товар или нет. Из-за этого фирме иногда приходится платить налог на прибыль даже тогда, когда деньги за товар ей не поступили вообще. А далеко не у каждой фирмы найдутся свободные деньги для перечисления налога

в бюджет. Если же она просрочит платеж, то потеряет дополнительные деньги, поскольку придется платить еще и пени.

При использовании кассового метода полученные авансы признают налогооблагаемыми доходами. Это его минус. Не учитывать при определении налоговой базы имущество, работы и услуги, полученные в порядке предварительной оплаты, могут только фирмы, определяющие доходы и расходы по методу начисления (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ).

внимание

Если фирма работает по предоплате, то ей целесообразнее применять метод начисления. А вот для тех, кто получает деньги только после передачи товаров покупателю, может быть выгоднее кассовый метод. Ведь он позволяет платить налог только с оплаченной прибыли.

Пример

В феврале отчетного года АО «Актив» отгрузило ООО «Пассив» партию товаров по договору купли-продажи. Цена товаров – 120 000 руб. Деньги за отгруженные товары «Пассив» перечислил в мае отчетного года.

«Актив» определяет выручку при расчете налога на прибыль по кассовому методу. Налог фирма платит ежеквартально.

В данном случае выручку от продаж нужно отразить в налоговом учете в мае отчетного года. Налог на прибыль с доходов от продажи товаров нужно заплатить не позднее 28 июля отчетного года (то есть по итогам полугодия).

внимание

Если в качестве оплаты фирме поступили не деньги, а другое имущество, то датой получения дохода по кассовому методу считают дату его оприходования.

Кто может применять кассовый метод

Применять кассовый метод могут не все. Он разрешен лишь тем, у кого в среднем за предыдущие четыре квартала выручка от продаж (без учета НДС) не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Вновь созданные организации могут применять кассовый метод сразу. Однако их выручка за первый налоговый период (календарный год) не должна превышать 4 млн руб.

Использование кассового метода является правом, а не обязанностью организации. То есть фирма может применять метод начисления, даже если выручка от реализации не превышает одного миллиона рублей за квартал.

Этот предельный показатель выручки – величина «плавающая». Ее нужно отслеживать за любые четыре последовательных квартала.

Пример

Фирма применяет кассовый метод с 1 января 2016 года. По окончании I квартала 2016 года она проверила право применения этого метода для расчета налога на прибыль.

Выручка от реализации без учета НДС составила:

- за II квартал 2015 года – 500 000 рублей;
- за III квартал 2015 года – 700 000 рублей;
- за IV квартал 2015 года – 1 200 000 рублей;
- за I квартал 2016 года – 600 000 рублей.

Расчет среднего ежеквартального показателя выручки:

$(500\ 000\ \text{руб.} + 700\ 000\ \text{руб.} + 1\ 200\ 000\ \text{руб.} + 600\ 000\ \text{руб.}) : 4\ \text{кв.} = 750\ 000\ \text{руб.}$

750 000 руб. < 1 000 000 руб., значит, кассовый метод можно применять и дальше.

ВНИМАНИЕ

Если рассчитанная таким образом среднеквартальная выручка превысит 1 млн рублей, то фирма потеряет право применять кассовый метод. Это значит, что все доходы и расходы за отчетный год нужно будет пересчитать исходя из метода начисления, а в налоговую инспекцию сдать уточненные декларации по налогу на прибыль.

Рисковые доходы при методе начисления

В большинстве случаев расчет и сумма налога на прибыль зависят от того, как оформлены взаимоотношения сторон,

т. е. от договора. Налоговики же при проверках внимательно изучают договоры, поскольку они содержат условия, влияющие на обязанности по уплате налога (есть ли предоплата, включается ли стоимость доставки в цену товара, в каком порядке проходит оплата и т. п.).

Особые условия перехода права собственности

Под реализацией Налоговый кодекс подразумевает передачу права собственности на товар на возмездной основе (п. 1 ст. 39). При методе начисления доходы от реализации признают в целях расчета налога на прибыль в момент перехода права собственности на реализуемые товары, работы, услуги (п. 3 ст. 271 НК РФ). Понятия перехода права собственности в налоговом законодательстве нет. Зато оно есть в гражданском: право собственности на приобретаемую вещь переходит в момент ее передачи. Но только если иное условие не предусмотрено в договоре или не установлено законом (ст. 491 ГК РФ).

На этих основаниях в договоре с покупателем многие предусматривают, что право собственности на товар переходит к нему после получения денег поставщиком. И до этого момента выручку от сделки в налоговых доходах не учитывают.

Это позволяет перечислять налоги только после того, как покупка будет оплачена, то есть происходит отсрочка от уплаты налога на прибыль.

Пример

В январе АО «Актив» заключило договор купли-продажи с ООО «Пассив».

В том же месяце по этому договору АО «Актив» отгрузило продукцию собственного производства на сумму 118 000 руб. (в т. ч. НДС – 18 000 руб.).

Оплата от ООО «Пассив» поступила только в апреле.

Себестоимость отгруженной продукции – 60 000 руб. Предположим, что расходов у предприятия не было.

АО «Актив» исчисляет налог на прибыль по методу начисления и уплачивает его в бюджет ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли.

Ситуация 1

В договоре указано, что право собственности на продукцию переходит от продавца к покупателю в момент ее отгрузки со склада продавца.

Таким образом, налогооблагаемая прибыль января будет равна 40 000 руб. (118 000 – 18 000 – 60 000). А налог по ставке 20%, исчисленный с нее, составит 8000 руб. (40 000 руб. × 20%). Сумму этого налога предприятию нужно заплатить до 28 февраля.

Ситуация 2

В договоре указано, что право собственности на продукцию переходит от продавца к покупателю в момент ее полной оплаты.

В январе прибыли у фирмы не будет. По условиям договора право собственности на товары к покупателю не перешло. Следовательно, товар считают непроданным. Не нужно платить налог ни в феврале, ни в марте, ни в апреле. Получив деньги от покупателя (в апреле), АО «Актив» обязано уплатить налог на прибыль только в мае – до 28-го числа.

Сумма налога на прибыль в первом варианте по сравнению со вторым не изменилась. Однако во втором варианте фирма уплатит этот налог после того, как на ее расчетный счет поступят «живые» деньги.

Если же во II квартале появятся какие-либо расходы, то сумма налога на прибыль будет меньше.

Финансисты, ссылаясь на пункт 1 статьи 271 Налогового кодекса, указывают, что при методе начисления доходы нужно признавать в том периоде, в котором они имели место, независимо от даты получения денег от покупателя (письмо Минфина России от 20 сентября 2006 г. № 03-03-04/1/667). То есть условие об особом порядке перехода права собственности на товары, упомянутое в договоре, ничего не меняет.

Налоговики в любой попытке подобного планирования налоговой нагрузки усматривают схему ухода от расчетов с бюджетом. Фирмы, считают они, и не собираются соблюдать на деле правила особого перехода права собственности, а лишь отсрочивают уплату налога на прибыль. Поэтому продавец обязан признавать доход от сделки так, как будто право собственности переходит к покупателю в обычном порядке, то есть в момент отгрузки товара, невзирая на условия договора (ст. 223 ГК РФ).

В информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 года № 98 арбитры указали: для того чтобы отсрочить признание дохода по отгруженному

товару до момента передачи права собственности на него, недостаточно записать в договоре условие об особом переходе этого самого права. Нужно еще обеспечить выполнение условия в реальности. Для этого стороны сделки должны «принять меры по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя)». А сам продавец, пока право собственности на переданный товар остается за ним, обязан «осуществлять контроль за сохранностью товара и его наличием у покупателя».

Если удастся доказать, что покупатель учитывал продукцию отдельно от остального товара, а поставщик контролировал ее наличие и сохранность, условие в договоре об особом переходе права собственности обретет вес. То есть появляется возможность заплатить налог на прибыль с выручки лишь после ее фактического поступления.

Пример

Фирма, отгружая покупателям свою продукцию, по условиям договора передавала право собственности на нее только в момент полной оплаты. И в этот момент отражала в налоговом учете доход от реализации. Судьи убедились, что после отгрузки товаров и до передачи права собственности на них покупателю продавец контролировал их движение на складе покупателя, проводил инвентаризацию, а в случае необходимости – и изъятие товара. Дополнительным плюсом стала маркетинговая политика, в которой была расписана и обоснована подобная схема отношений, а также тот факт, что фирма практиковала ее не с одним, а с несколькими своими постоянными покупателями (постановление ФАС Уральского округа от 12 декабря 2007 г. по делу № Ф09-9778/07-СЗ).

ВНИМАНИЕ

Чтобы выиграть спор с инспекторами по поводу отсрочки налогообложения выручки, фирма-продавец должна документально подтвердить индивидуализацию спорного товара.

Можно оформить с покупателем дополнительное соглашение к договору, в котором оговорить, что товар будет храниться на отдельном складе без вскрытия упаковки или в отдельной секции складского помещения. Хорошо, если

покупатель письменно подтвердит, что до оплаты он не производил с товаром никаких действий и учитывал товар на забалансовом счете 002. Если все эти бумаги и не убедят инспекторов, то с учетом позиции ВАС РФ они послужат серьезным аргументом в суде.

Признание дохода по договорам на выполнение услуг

Практика показывает, что риск доначисления налога связан с признанием дохода по договорам на оказание услуг (информационных, консультационных, аудиторских и т. д.).

Часто такие договоры составляют так, что у налоговиков появляется возможность переквалифицировать их в договоры на выполнение работ.

Услуга – это то, что потребляется в процессе предоставления и не имеет материального выражения (ст. 38 НК РФ). Доходы от реализации услуг нужно распределять и признавать равномерно (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Если договор на информационные услуги предусматривает выдачу отчетов на бумажном носителе, то их сочтут работами. Казалось бы, ничего страшного в этом нет, поскольку речь может идти просто о перераспределении дохода в налоговом периоде, в течение которого фирма платит авансовые платежи.

Но здесь кроется другое. Если оказана услуга, то прямые расходы списывают в текущем периоде, и незавершенного производства нет. Но если инспектор признает в договоре не услугу, а работу, то прямые расходы признают в данном отчетном (налоговом) периоде только в части, относящейся к выполненным работам. В результате – доначисление налога и пеней.

Выход – ограничиться подробными актами об оказании услуг.

Поэтапное признание доходов

Особого внимания заслуживает признание доходов по производству с длительным технологическим циклом, приходящимся более чем на один налоговый период.

ВНИМАНИЕ

Длительность производства в налоговых целях не зависит только от его физической продолжительности. Так, если производство начато в декабре 2014 года, а закончено в марте 2015 года, – это длительное производство, цикл которого захватывает два календарных года, хотя его продолжительность всего четыре месяца.

Если договоры с длительным циклом не предусматривают поэтапную сдачу работ или услуг, то доход от их реализации нужно распределять между налоговыми периодами, на которые приходится цикл.

Это можно делать несколькими способами (п. 2 ст. 271 НК РФ):

- по количеству дней действия договора в том или ином периоде общего срока договора;
- пропорционально доле расходов, понесенных в каждом периоде, в общей сумме расходов по договору.

Пример

АО «Актив» занимается маркетинговыми исследованиями. В ноябре фирма заключила договор с ООО «Пассив». Согласно его условиям, «Пассив» должен оказать услугу в феврале следующего года. Договорная стоимость – 200 000 руб. Промежуточную готовность работ определить невозможно, поэтому выручка по договору в бухучете будет отражена в полном объеме (200 000 руб.) в феврале. В налоговом учете доход будет отражен в два этапа: одна часть – в ноябре и декабре, другая – в январе и феврале следующего года. Принцип его распределения фирма должна выбрать сама.

Ситуация 1. Равномерно

Договор заключен на четыре месяца. Значит, ежемесячно в состав доходов надо включать по 50 000 руб. (200 000 руб. : 4 мес.).

Ситуация 2. Пропорционально расходам

К договору составлена смета, согласно которой половина суммы будет потрачена в первый месяц. Поэтому уже 50% выручки (100 000 руб.) «Актив» учет в ноябре.

Оба способа имеют значительный недостаток. Если учитывать доход пропорционально понесенным расходам, то в ноябре и декабре придется учесть наибольшую его часть. Поскольку именно на начальных этапах работ затраты наибольшие. В обоих случаях возникнут разницы по ПБУ 18/02, что ведет к лишней работе для бухгалтера.

Этих неприятностей можно избежать. Пункт 2 статьи 271 Налогового кодекса гласит, что «особый» учет доходов нужен, «если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг)». Иными словами, специальные правила можно не применять, если предусмотрено в договоре поэтапную сдачу работ. Причем достаточно будет всего двух этапов.

Пример

Вспользуемся условиями предыдущего примера. В договоре стороны предусмотрели два этапа сдачи работ. Первый – 31 января следующего года. На него приходится 50 000 руб. По его результатам «Актив» должен представить «Пассиву» концепцию маркетингового исследования. Сдача второго этапа намечена на 28 февраля. По его результатам «Пассив» получит отчет о маркетинговом исследовании и полностью рассчитается с «Активом» (перечислит 150 000 руб.).

В этом случае и в бухгалтерском, и в налоговом учете выручка будет отражена: в январе – 50 000 руб., в феврале – 150 000 руб.

Как видите, такой вариант для фирмы предпочтительнее. Поэтому, если уже подписан договор, срок действия которого переходит на следующий год, но поэтапной сдачи работ в нем не предусмотрено, можно внести это условие задним числом или заключить дополнительное соглашение.

Внереализационные доходы

Рассмотрим отдельные виды внереализационных доходов, особенности учета которых позволяют оптимизировать налог на прибыль.

Безвозмездное пользование имуществом учредителя

Учредители нередко помогают своей компании необходимым для работы имуществом. Основные средства передают фирме как в собственность, так и во временное пользование. С первым вариантом проблем нет: у фирмы не возникает дохода, если она получает в собственность имущество от учредителя, чья доля в уставном капитале превышает 50% (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Про получение же имущественных прав в этой норме не сказано.

Президиум ВАС РФ установил, что, пользуясь бесплатно чужим имуществом (неважно, что его предоставил учредитель с «правильной» долей в уставном капитале), фирма получает имущественное право, что уже является налогооблагаемым доходом организации (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98).

Это подтвердил и Минфин России (письмо от 19 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/359). Величина такого дохода равна рыночной цене аренды аналогичного имущества.

Однако есть способ избежать уплаты налога на прибыль с безвозмездно полученного имущественного права.

Раз судьи и чиновники приравнивали безвозмездное пользование к бесплатной аренде, то нужно установить в договоре между учредителем и фирмой арендные платежи. То есть заключить обычный договор аренды. А полученные арендные платежи учредитель может возвращать фирме, но уже в виде денег. Ведь норма, прописанная в подпункте 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса, на денежные средства не распространяется. Поступившие деньги в состав доходов включать не нужно.

ВНИМАНИЕ

Ни о каком возврате «на бумаге» упоминать не нужно. Получение денег от учредителя следует оформить как финансовую помощь. Более того, платежи по договору аренды и финансовая помощь не должны быть связаны друг с другом.

В результате фирма, не увеличивая своего дохода, получит нужное имущество, включит в состав расходов арендную плату, а затем вернет себе все уплаченные учредителю деньги (это не ведет к образованию налогооблагаемого дохода).

ВНИМАНИЕ

Доля учредителя в уставном капитале фирмы должна превышать 50%.

Пример

В 2015 году компания получила от своего единственного учредителя в аренду оргтехнику. Рыночная стоимость аренды составила 50 000 руб. Всю сумму арендных платежей фирма учла в расходах.

Учредитель оказал фирме финансовую помощь в размере 50 000 руб. Поскольку он владеет долей, составляющей более 50% уставного капитала фирмы, на сумму финансовой помощи налог на прибыль начислять не нужно.

Реальная экономия на налоге на прибыль у фирмы составит 20 000 руб. $(50\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.}) \times 20\%$.

При выплате арендных платежей необходимо удерживать НДФЛ. Налог необходимо удержать непосредственно из суммы арендных платежей при их выплате.

Расчеты с участником, выходящим из ООО

Участник выходит из ООО и в счет своей доли получает имущество. В такой ситуации общество получает доход. Есть несколько вариантов определения размера этого дохода, от которых будет зависеть величина налога на прибыль.

Вариант 1. Письма Минфина России от 24 сентября 2008 года № 03-03-06/2/127, от 19 декабря 2008 года № 03-03-06/2/174.

Величина дохода равна разнице между действительной стоимостью доли участника в обществе и стоимостью имущества по данным налогового учета. Если такое имущество

амортизируемое, необходимо брать его остаточную стоимость.

Вариант 2. Письма Минфина России от 15 ноября 2005 года № 03-03-04/1/355, от 14 мая 2012 года № 03-07-11/144.

Если рыночная стоимость имущества, которое получает выбывающий из общества участник, больше действительной стоимости его доли, то разницу облагают налогом на прибыль. Если меньше, то не облагают.

Вариант 3. Рассчитываясь с выбывающим участником имуществом, общество реализует его по цене, равной действительной стоимости доли участника. При этом в базу по налогу на прибыль нужно включить разницу между этой ценой и величиной первоначального взноса участника (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ). Реализацией товаров, работ или услуг не признается передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества при выходе или выбытии из него.

Списание просроченной кредиторской задолженности

О списании кредиторской задолженности приходится говорить только в случае, когда она становится безнадежной – когда истек срок ее исковой давности. Тогда она подлежит списанию в доходы, а значит, с ее суммы должен быть начислен налог на прибыль. Однако есть возможность или отложить этот момент, или избежать его, если удастся прервать срок исковой давности.

Ликвидация контрагента

Налоговики требуют списать кредиторскую задолженность, как только появится информация об исключении фир-

мы-кредитора из ЕГРЮЛ (п. 18 ст. 250 НК РФ). В этом случае торопиться тоже не стоит.

Если фирма была исключена из реестра без прохождения процедуры ликвидации, такое исключение еще может быть обжаловано в течение года (п. 8 ст. 22 Закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»). В течение года с момента исключения кредитора из реестра за его кредиторами сохраняется право признать решение о ликвидации недействительным, после чего они смогут инициировать процедуру ликвидации или банкротства. А ликвидационная комиссия или арбитражный управляющий смогут принять меры по взысканию задолженности с неистекшим сроком исковой давности. Поэтому задолженность перед фирмой, исключенной из ЕГРЮЛ без процедуры ликвидации, можно списать только через год после внесения записи в ЕГРЮЛ. Значит, и начисление налога откладывается на год.

Акт сверки расчетов с кредитором прерывает исковую давность

Прерывает (увеличивает) срок исковой давности (а значит, переносит срок уплаты налога на прибыль) подписание акта сверки расчетов с кредитором.

На эту тему есть много судебных решений.

Например, такое решение. Исковая давность прерывается, если кредитор и должник составили акт сверки расчетов. При его составлении срок исковой давности по задолженности начался заново (ст. 203 ГК РФ). Основания для включения кредиторской задолженности во внереализационный доход фирмы-должника отсутствуют (постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2006 г. по делу № А21-6683/2005).

Другое подобное решение. Течение срока исковой давности прерывается, если совершены действия, свидетель-

ствующие о признании долга должником (ст. 203 ГК РФ). Эти действия – составление сторонами актов сверки расчетов, заключение договоров об изменении сроков платежей. После них срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до указанного перерыва, в новый срок не засчитывается. Включать сумму кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности был прерван, во внереализационные доходы должник не обязан (постановление ФАС Уральского округа от 27 февраля 2006 г. № Ф09-860/06-С7).

внимание

Для того чтобы судьи приняли сторону должника, он должен доказать, что кредитор требовал погасить задолженность, а срок исковой давности прерван в результате достигнутых договоренностей (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 октября 2006 г. № Ф04-6728/2006(27200-А45-26)).

Доходы в виде санкций по хозяйственным договорам

Договор купли-продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) или отдельное соглашение к нему может предусматривать условие о том, что исполнитель, не выполнивший или ненадлежащим образом выполнивший свои обязательства, должен выплатить контрагенту штраф (неустойку, пени).

В свою очередь фирма, получившая от контрагента штрафные санкции, обязана учесть их во внереализационных доходах.

Такие доходы учитываются или на дату их признания должником, или на дату вступления в силу решения суда о возмещении убытков, ущерба и уплате санкций (п. 3 ст. 250 НК РФ). Но пока не наступила ни одна из этих дат, доход можно не признавать (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ, п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 29 декабря 2001 г. № 65). Поскольку сумму неустойки может уменьшить суд по правилам статьи 333 Гражданского кодекса.

Отложить уплату налога на прибыль с полученных штрафных санкций позволит проведение зачета на сумму неустойки, штрафа или пеней (ст. 410 ГК РФ). Для этого нужно в договоре предусмотреть условие о возможности одностороннего удержания штрафов при расчетах по нему. Правда, не все контрагенты будут согласны на односторонние санкции. Ведь пока доход в виде полученных санкций не признает одна сторона, выплатившая санкции, другая сторона не сможет учесть их сумму в расходах. Эта проблема не актуальна лишь для «упроощенцев» с объектом «доходы» или плательщиков ЕНВД, которые подобные расходы вообще не учитывают.

Помните, что проведение зачета возможно только тогда, когда требования являются однородными. При этом они не обязательно должны вытекать из одного обязательства или быть обязательствами одного вида. На это указал Президиум ВАС России в постановлении от 19 июня 2012 года № 1394/12. Высшие судьи также отметили, что удерживать санкции из суммы оплаты правомерно, если такая возможность предусмотрена договором.

Учитывая мнение арбитров, рекомендуем пересмотреть уже имеющиеся контракты на предмет наличия условия о способе расчета неустойки и учесть это при заключении договоров в будущем.

внимание

Самостоятельно регулируя дату признания доходов в виде санкций, не пропустите трехлетний срок их взыскания. В этом случае доход может быть доначислен налоговой инспекцией, но уже с пенями и штрафами государству.

Доходы, не учитываемые в налоговой базе

Нередко дефицит финансов восполняют учредители фирмы. Операцию получения денег нужно оформить так, чтобы это было выгодно обеим сторонам.

Безвозмездная передача денежных средств

Самый удобный способ, при помощи которого учредитель может помочь своей компании, – это безвозмездно передать ей денежные средства. Безвозмездное получение денежных средств не облагают налогом на прибыль, если доля учредителя в уставном капитале фирмы превышает 50% (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

ВНИМАНИЕ

Чтобы налоговики не доначислили компании доход, ей не следует просить своего учредителя, даже «правильного», перечислить за нее деньги поставщикам. В этом случае передачи имущества в собственность не происходит (письмо Минфина России от 30 марта 2007 г. № 03-03-06/1/201). Сначала лучше безвозмездно получить деньги, а затем расплатиться с поставщиками.

Если учредитель – юридическое лицо, то применение такого способа влечет налоговые риски. На основании подпункта 4 пункта 1 статьи 575 Гражданского кодекса коммерческие организации не вправе дарить друг другу подарки, в том числе денежные, стоимостью более 3000 рублей. Такую сделку можно признать недействительной (ст. 168 ГК РФ). Но налоговикам выгоднее придаться к нарушению не гражданского, а налогового законодательства. Поэтому они ждут, когда стороны (юридические лица) признают факт безвозмездной передачи, а уж потом доначисляют налоги.

Получить деньги в подарок без последствий можно только от физического лица или некоммерческой организации. Но для коммерческих организаций тоже есть пути, хотя и связанные с существенными затратами.

Вклад в имущество ООО

Учредитель может внести денежные средства в качестве вклада в имущество ООО, если его устав это предусматривает (п. 1 ст. 27 Закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

По гражданскому законодательству это уже не дарение.

В государственной регистрации такой вклад не нуждается. Нужно только созвать дополнительное общее собрание участников для принятия решения.

Вклады в имущество налогом на прибыль не облагают.

Увеличение уставного капитала

Если в планах фирмы-учредителя сделать свою «дочку» более привлекательной для партнеров и контрагентов, то вложения делают путем увеличения ее уставного капитала.

Такая процедура сложна, требует много времени и дополнительных расходов. Но для достижения конечной цели всем этим пренебрегают. Поскольку деньги, полученные в виде взносов в уставный капитал (включая доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью), в составе доходов при расчете налога на прибыль не учитывают (п. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

ВНИМАНИЕ

Чтобы увеличить уставный капитал, требуется выполнение условий:

- размер уставного капитала должен быть полностью оплачен;
- стоимость чистых активов не должна быть ниже зарегистрированного уставного капитала.

После окончания процедур в налоговую инспекцию нужно представить измененные учредительные документы, а также заявление о внесении изменений в ЕГРЮЛ.

Целевое финансирование – раздельный учет

Чтобы инспектор не доначислил доход на полученные фирмой целевые средства, при их получении нужно проявлять определенную осторожность:

- во-первых, по этим поступлениям нужно вести раздельный учет;
- во-вторых, необходимо отчитываться перед вносителями об их использовании.

Если эти условия будут выполнены, то можно рассчитывать на поддержку судов и на невключение средств целевого финансирования в налоговую базу.

Пример

Судьи решили, что не являются внереализационным доходом у ГУП дотации, полученные им от органов социальной защиты населения. Дотации были выданы на покрытие разницы в цене при реализации услуг по льготным ценам. Эти суммы связаны не с оплатой реализованных товаров, а являются субсидиями на покрытие убытков.

Так как дотации выделены на финансирование мероприятий целевого назначения, и ГУП использовало их по прямому назначению, в качестве доходов при налогообложении прибыли они не учтены правомерно. В ходе разбирательства судьи также установили, что ГУП ежеквартально отчитывалось перед распорядителем о расходовании бюджетных средств (постановления ФАС Уральского округа от 27 ноября 2006 г. № Ф09-2624/06-С7, от 9 января 2007 г. № Ф09-11475/06-С2).

ГЛАВА 3. ЭКОНОМИЧЕСКИ ОПРАВДААННЫЕ ЗАТРАТЫ

Для того чтобы расходы фирмы можно было признать в учете, они должны отвечать критериям экономической обоснованности, установленным статьей 252 Налогового кодекса: быть (одновременно) экономически оправданными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода.

Большое количество налоговых споров связано с вопросами экономического обоснования затрат.

Налоговики считают, что главным критерием является получение дохода в результате затрат. Руководствуясь этим, большое количество затрат, с их точки зрения, неоправданных, они исключают из состава расходов, доначисляют налог и пени.

Судьи же ориентируются на разъяснения Конституционного Суда РФ по вопросу экономической оправданности затрат (определения от 4 июня 2007 г. № 320-О-П и № 366-О-П).

Эти определения содержат положительные для компаний выводы:

- обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, нужно оценивать лишь в тесной связи с намерением фирмы получить экономический эффект в результате реальной экономической деятельности;
- для экономического обоснования расходов не важна их связь с конкретными доходами;
- расходы фирмы должны быть обусловлены ее экономической деятельностью;

- налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности – это прерогатива самих компаний.

То есть обоснованность расходов, уменьшающих полученные доходы, нельзя оценивать с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Пример

Судьи приняли сторону фирмы. Они указали, что статья 252 Налогового кодекса не ставит экономическую оправданность его расходов в зависимости от полученных финансовых результатов. Оценка экономической эффективности расходов, понесенных фирмой, в качестве критерия формирования налоговой базы налоговым законодательством не предусмотрена. Экономическая оправданность не равнозначна экономической эффективности. Если расходы соответствуют деятельности компании, то это свидетельствует об их экономической оправданности (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 января 2006 г. по делу № А82-9347/2004-37).

Выводы в пользу компаний содержат также постановления ФАС:

- Восточно-Сибирского округа от 22 августа 2006 года № А10-1387/06-Ф02-4234/06-С1;
- Московского округа от 28 мая 2007 года № КА-А40/4549-07;
- Западно-Сибирского округа от 2 мая 2007 года № Ф04-2507/2007(33689-А27-40);
- Северо-Западного округа от 22 октября 2007 года по делу № А56-28614/2006;
- Дальневосточного округа от 7 ноября 2007 года № Ф03-А51/07-2/4297 и другие.

Фирмы должны быть готовы обосновать в суде экономическую оправданность своих расходов. То есть доказать их связь с деятельностью, направленной на получение дохода (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. № А19-1558/06-52-Ф02-427/07-С1, Поволжско-

го округа от 4 сентября 2007 г. по делу № А65-20658/06, Северо-Кавказского округа от 22 октября 2007 г. № Ф08-6376/2007/1-2358А).

ВНИМАНИЕ

Доказывать необоснованность расходов фирмы должны налоговики (постановление Президиума ВАС РФ от 10 июля 2007 г. № 2236/07).

Экономически оправданными затратами считают и те, без которых невозможно выполнение того или иного договора. Согласно гражданскому законодательству, при заключении договора стороны должны определить его существенные условия.

В статье 432 Гражданского кодекса перечислены условия, которые считаются существенными:

- условия о предмете договора (например, выполнение какой-либо работы, купля-продажа имущества или сдача его в аренду и т. д.);
- условия, которые поименованы в законе как необходимые для договора того или иного вида (например, перечень существенных условий договора страхования приведен в ст. 942 ГК РФ, доверительного управления имуществом – в ст. 1016 ГК РФ и т. д.);
- другие условия, которые стороны договора считают для себя существенными.

Таким образом, если фирма договорилась оплатить те или иные расходы, и это условие является по договору существенным, то они считаются экономически оправданными. Следовательно, данные расходы будут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Главное – должно соблюдаться любое из двух условий: либо договор, который заключила фирма, связан с получением выручки, либо расходы по договору, в рамках которого оплачивают те или иные затраты, уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Пример

АО «Актив» ремонтирует помещение производственного офиса по договору со строительной фирмой ООО «Пассив». Существенным условием договора подряда на ремонт офиса является обеспечение «Активом» строительных рабочих трехразовым питанием. В этой ситуации «Актив» может списать расходы на питание рабочих в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Если налоговики с этим не согласятся, фирме следует указать, что расходы на ремонт офиса уменьшают облагаемую прибыль (ст. 260 НК РФ). При этом обеспечение рабочих питанием – существенное условие договора подряда. Без оплаты таких расходов выполнение работ невозможно. Следовательно, данные расходы являются экономически оправданными.

Документальное подтверждение

У любой организации бывают как пассивные периоды, в течение которых преобладают расходы (аренда, зарплата и т. п.), так и следующие за ними активные периоды, когда начинают появляться или расти доходы. Налоговики не вправе анализировать экономическую оправданность расходов (определения Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П и 366-О-П). Поэтому всю энергию инспекторы направляют на анализ подтверждающих документов. А задача фирмы – не дать им повода для придинок или вооружиться аргументами в свою защиту.

Первичные документы

Вопрос оформления первичных учетных документов очень актуален для организаций. Ведь документы, оформленные в соответствии с законодательством, подтверждают расходы, произведенные в целях исчисления налога на прибыль.

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ). Требование о необходимости составления первичных учетных документов по унифицированным формам в этом законе отсутствует.

Напомним, что до 1 января 2013 года применение унифицированных форм было обязательным (п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Использовать в работе самостоятельно разработанные формы можно было только в том случае, если необходимый бланк отсутствовал в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Тем не менее даже при составлении первичных документов не по унифицированным формам организациям удавалось отстоять в суде правомерность признания расходов. Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17 августа 2012 года по делу № А81-4307/2011 судьи указали, что, несмотря на нарушение порядка оформления первичных документов, реальность понесенных затрат не может быть опровергнута. Следовательно, расходы, оформленные такой «первичкой», признать можно.

Аналогичные мнения выражены в постановлениях ФАС Центрального округа от 23 октября 2012 года по делу № А48-4736/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 сентября 2011 года по делу № А33-13342/2010 и др.

Разрабатывая собственные формы первичных учетных документов, можно взять за основу унифицированные формы, добавив или удалив часть реквизитов. При этом нужно учесть, что первичный учетный документ обязательно должен содержать реквизиты, перечисленные в части 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, а именно:

- наименование и дату составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- подписи, фамилии (с инициалами), а также должности лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за ее оформление, либо лиц, ответственных за оформление свершившегося события.

Определяет применяемые формы первичных учетных документов руководитель организации (ч. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ).

Первичный учетный документ может быть составлен и в электронном виде (ч. 5 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). В настоящее время можно передать контрагенту (или по запросу в налоговую инспекцию) электронную товарную накладную ТОРГ-12 и электронный акт приемки-сдачи работ (услуг). Форматы этих документов разработаны на основе унифицированных форм и утверждены приказом ФНС России от 21 марта 2012 года № ММВ-7-6/172@ (утрачивает силу с 1 июля 2017 года; с этого момента будут действовать только форматы, утвержденные приказами ФНС от 30 ноября 2015 года № ММВ-7-10/551@ и № ММВ-7-10/552@).

Заметим, что некоторые формы первичных документов остаются обязательными к применению. Так, в Информации № ПЗ-10/2012 Минфин России отметил, что обязательными к применению являются формы первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии с другими федеральными законами и на их основании (например, формы кассовых документов).

Более того, неприменение унифицированных форм при учете труда и его оплаты может вызвать претензии со стороны контролеров, поскольку в самостоятельно разработанных формах могут быть не учтены требования Трудового кодекса, предъявляемые к подобным документам.

Имейте в виду: и самостоятельно разработанные, и унифицированные формы первичных документов определяет руководитель организации. Оформить такое решение можно отдельным приказом или предусмотреть положение

о применении форм первичных документов в учетной политике.

А вот если организация решит отредактировать унифицированные формы «на свой лад», каждый из документов ей придется проанализировать, чтобы не допустить исключения из них обязательной информации.

То же самое придется сделать и с документами, выписанными продавцами товаров (работ, услуг) и имущественных прав в случае, если их форма изменена и не соответствует унифицированной. Не исключено, что в документе, самостоятельно разработанном контрагентом, будет не хватать обязательных реквизитов. В таком случае претензий налоговых инспекторов компании не избежать.

Подписывать документы в нужное время

Небрежно составленные документы если и не приведут к полному отказу в принятии расхода, то могут послужить поводом к признанию их несвоевременными. А это означает, что из расходов проверяемого периода их исключат, доначислят налог и пени.

Речь идет о документах, не подписанных самими организациями. А их инспектор обязательно проанализирует.

Пример

При проверке инспектор обнаружил авансовый отчет, не подписанный директором. Расходы по нему приняты, подтверждающие документы есть. Однако затраты по такому отчету инспектор признает в расходах только после того, как документ будет подписан (это может быть и во время проверки). Налоговики квалифицируют его как убыток прошлых лет, выявленный в текущем году. Из того периода, в котором его учли, спорные суммы исключат, предложат внести исправления в налоговую отчетность и уплатить пени за недоплату налога. Получается, что расход есть, документально подтвержден, но не признан в том периоде, когда имел место.

ВНИМАНИЕ

Если не подписан документ, подтверждающий расход, то такой расход «снимут».

Если не подписан документ, подтверждающий получение дохода, то доход признают в том периоде, когда на нем появится подпись уполномоченного лица.

Доход от реализации работ признают в том периоде, в котором заказчик принял выполненные работы (ст. 39 НК РФ). Передачу результатов оформляют актом, а доход исполнитель признает на дату его подписания. Например, если работы были выполнены в мае 2008 года, а заказчик принял их по акту в августе, то доход от реализации возник в августе (письмо Минфина РФ от 1 июня 2006 г. № 03-03-04/1/490).

Расходы, связанные с производством и реализацией

Расходы, связанные с производством и реализацией, делятся на прямые и косвенные. Об этом идет речь в статье 318 Налогового кодекса. Если затраты можно отнести непосредственно на изготавливаемый продукт (выполняемую работу или оказываемую услугу), то расход прямой. Если затраты можно отнести на результат труда только с помощью некоей условной базы распределения, то расход считают косвенным.

Например, если оборудование используют для выпуска одновременно нескольких видов продукции, то его амортизацию распределяют между ними. Для этого распределения организация должна выбрать определенные показатели, то есть базу. Значит, в целом амортизацию данного основного средства можно отнести к косвенным расходам.

К прямым расходам по каждому виду продукции фирма может относить затраты на материалы и сырье, оплату

труда и начисления на зарплату. Именно так предлагает разделять расходы на прямые и косвенные Минфин России (письмо от 26 января 2006 г. № 03-03-04/1/60).

Почему такое распределение важно?

Косвенные расходы признают полностью в том периоде, в котором они имели место.

Прямые расходы относят к расходам текущего отчетного или налогового периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которой они учтены (ст. 319 НК РФ).

Поэтому чем больше затрат компания отнесет к косвенным, тем больше расходов она сможет списать единовременно и сократить расходы, приходящиеся на незавершенное производство и складские запасы.

Главное – не переусердствовать. Если этот перечень будет существенно отклоняться от рекомендуемого статьей 318 Налогового кодекса и перечня прямых расходов, который компания применяет в бухгалтерском учете, налоговики могут признать расходы необоснованными. Поэтому нужно обезопасить себя от доначисления налога и применить в налоговом и бухгалтерском учете один и тот же перечень прямых затрат (письмо Минфина России от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/176).

Компании, оказывающие услуги, вправе списывать в расходы всю сумму своих прямых затрат. Относятся эти расходы к оказанным услугам или нет, значения не имеет (п. 2 ст. 318 НК РФ). Те, кто выполняет работы, должны рассчитывать стоимость незавершенного производства ежемесячно.

Методы оценки сырья, материалов и товаров

Материальные расходы (в части сырья, полуфабрикатов, материалов, комплектующих изделий) относятся к прямым расходам в первую очередь. В налоговой учетной политике фирма должна закрепить метод их оценки при использовании в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг. От выбора этого метода зависит сумма расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Методам оценки сырья и материалов посвящена статья 254 Налогового кодекса.

Существует три метода их оценки:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

ВНИМАНИЕ

С 1 января 2015 года метод ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретений) не применяется ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете (до 1 января 2015 года его можно было применять в налоговом учете).

Метод оценки сырья и материалов по стоимости единицы запасов применяют, как правило, в отношении тех материальных запасов, которые используют в особом порядке. Это могут быть драгоценные металлы, камни и т. п.

При большом количестве используемых материалов и сырья обычно используют метод средней стоимости.

Если стоимость приобретаемых запасов снижается, то лучше использовать метод ФИФО («first in – first out»). Материально-производственные запасы при этом методе оценивают по стоимости первых по времени закупок. В расход их списывают сначала по цене первой партии, затем второй, третьей и т. д. – до полного списания. Стоимость запасов на конец месяца оказывается равной фактической

стоимости более поздних приобретений (более дешевых). В стоимости же реализованных товаров, продукции, работ или услуг окажется стоимость более ранних покупок (более дорогих).

Пример

Ремонтная фирма АО «Актив» купила кирпич марки М-150 для выполнения ремонтных работ. Кирпич покупался тремя партиями по 10 000 штук в каждой.

Первая партия приобретена 1 января по цене 35 000 руб. (без НДС). Вторая – 8 января по цене 36 667 руб. (без НДС). Третья – 19 января по цене 39 167 руб. (без НДС). На выполнение ремонтных работ в январе было списано 25 000 штук кирпича.

При списании материалов «Актив» использует метод ФИФО. В этой ситуации бухгалтер «Актива» спишет:

- 10 000 штук кирпича из первой партии стоимостью 35 000 руб.;
- 10 000 штук кирпича из второй партии стоимостью 36 667 руб.;
- 5000 штук кирпича из третьей партии стоимостью 19 584 руб. (39 167 руб. × 5000 шт. : 10 000 шт.).

Общая стоимость кирпича, подлежащая списанию, составит:

35 000 руб. + 36 667 руб. + 19 584 руб. = 91 251 руб.

Эту сумму «Актив» включит в налоговые расходы в январе.

Эти же методы списания применяют к покупным товарам, предназначенным для перепродажи (п. 1 ст. 268 НК РФ).

Расходы на ГСМ

Большинство организаций имеют служебные автомобили и используют их в управленческих целях. Расходы на горюче-смазочные материалы (ГСМ) в налоговом учете относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). Их признают только при наличии:

- документов, подтверждающих приобретение топлива;
- документов, подтверждающих расход топлива;
- утвержденных организацией норм расхода ГСМ.

Приобретение ГСМ

Заправлять служебный автомобиль фирма может:

- на своей территории;
- на территории автозаправочной станции (АЗС).

В первом случае у фирмы должны быть специальные емкости для хранения ГСМ. Поставщик на основании договора поставки завозит топливо и загружает его в эти емкости. Подтверждающими документами приобретения ГСМ при этом служат накладные, счета-фактуры поставщика и платежные документы об оплате топлива.

Приобретая топливо через АЗС, фирма может расплачиваться наличными деньгами или в безналичном порядке.

В первом случае подтверждающим документом будет кассовый чек АЗС, прилагаемый к авансовому отчету подотчетного лица, получившего из кассы деньги на бензин.

При безналичных расчетах фирма заключает с АЗС договор на заправку автотранспорта по топливным картам или талонам, которые выдаются работникам, обслуживающим автомобиль. АЗС периодически (к примеру, раз в месяц) предоставляет фирме акт о полученном количестве топлива. Подтверждающими документами будут этот акт и платежные поручения об оплате бензина.

Расходование ГСМ

В состав расходов стоимость ГСМ включается по мере их использования, на основании путевых листов.

Формы путевых листов, обязательные для автотранспортных предприятий, утверждены постановлением Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 года № 78. Их могут использовать и все другие фирмы. Можно разработать и собственные формы, которые должны содержать как реквизиты, обяза-

тельные для всех первичных документов (установленные ч. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»), так и установленные пунктом 3 приказа Минтранса РФ от 18 сентября 2008 года № 152. Это, в частности:

- наименование и номер путевого листа;
- сведения о сроке его действия;
- данные о собственнике (владельце) транспортного средства;
- информация о транспортном средстве и водителе.

Служебный характер поездки, а значит, обоснованность и экономическую целесообразность расходов на ГСМ нужно подтвердить. Для этого в путевом листе подробно пишут сведения о маршруте следования автомобиля (письмо Минфина РФ от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/129).

Нормирование расходов на ГСМ

Налоговый кодекс не предусматривает нормирование затрат на ГСМ. Однако выдвигает требование об экономической обоснованности расходов. Поэтому фирма, эксплуатирующая транспортные средства, должна иметь утвержденные нормы. Без них доказать проверяющим обоснованность расходов на ГСМ не получится.

Можно разработать собственные нормы расхода ГСМ с учетом особенностей работы автомобилей и расхода топлива на них. Полезно будет воспользоваться технической документацией и информацией производителя автомобиля (письмо Минфина России от 14 января 2009 г. № 03-03-06/1/15).

Чиновники рекомендуют также использовать нормы расхода ГСМ на автомобильном транспорте, утвержденные распоряжением Минтранса РФ от 14 марта 2008 года № АМ-23-р.

Распоряжением Минтранса России от 14 июля 2015 года № НА-80-р в этот документ внесены изменения. Список моделей отечественных и зарубежных автомобилей, для которых утверждены нормы, пополнен наименованиями моделей выпуска с 2008 года (раньше их в списке не было). Изменены повышающие коэффициенты к установленным нормам (преимущественно в сторону повышения). Обновленный документ действует с 14 июля 2015 года. Он предназначен для автотранспортных предприятий и организаций, предпринимателей и других лиц, эксплуатирующих автомобильную технику и специальный подвижной состав на шасси автомобилей на территории России. Другие компании применять эти нормы не обязаны. Однако для разработки собственных норм, которые кроме обоснования налоговых расходов могут послужить инструментом внутренней экономики материальных ресурсов, рекомендациями Минтранса воспользоваться стоит.

Форму путевого листа и нормы расходования ГСМ по каждому виду транспорта, используемому фирмой, нужно утвердить в учетной политике.

Пример

ООО «Смена» для поездок по городу использует собственный легковой автомобиль OPEL VECTRA.

Согласно учетной политике, для учета служебных поездок фирма использует путевой лист, форма которого утверждена постановлением Госкомстата № 78. Для контроля расходования ГСМ применяет собственные нормы, разработанные на основе технической документации и данных о работе автомобиля в летний, зимний, осенне-весенний периоды.

По OPEL VECTRA установлено, что обоснованным считается расход топлива не более 13 л на 100 км пробега в день.

20 мая 2013 г. водитель отвез главного бухгалтера в налоговую инспекцию и привез его обратно, отвез кассира в банк, руководителя и его заместителя на переговоры с целью заключения договора поставки. В течение дня было пройдено 50 км и израсходовано 5 л бензина Аи-92. Сумму фактических затрат на приобретение топлива за этот день можно включить в состав прочих расходов, поскольку они не превышают утвержденного норматива.

ВНИМАНИЕ

По каждому виду транспорта есть своя формула расчета нормативного расхода топлива. Вот, к примеру, формула, которую можно использовать для легкового транспорта:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Нормативный} \\ \text{расход} \\ \text{топлива (л)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline 0,01 \times \text{Базовая норма рас-} \\ \text{хода топлива} \\ \text{(л/100 км)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Пробег} \\ \text{автомобиля (км)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline 1 + 0,01 \times \text{суммарный} \\ \text{поправочный} \\ \text{коэффициент (\%)} \\ \hline \end{array}$$

Расходы на оплату труда

Все выплаты в пользу работников можно условно разделить на несколько групп.

1. Плата за отработанное время, а также доплаты за особые условия труда, премии за производственные результаты и прочие выплаты, связанные с трудовыми функциями работника.

2. Выплаты за неотработанное время, гарантированные законодательством, – то, что работодатель обязан выплачивать работникам при определенных обстоятельствах (очередные отпуска, выходные пособия при увольнении и в связи с реорганизацией, простои не по вине работника в размере 2/3 среднего заработка, выходные дни донорам и т. д.).

3. Выплаты работникам за неотработанное время, которые работодатель не обязан, но может делать.

Выплаты, указанные в первых двух группах, полностью отвечают критериям экономической обоснованности налоговых расходов.

Выплаты, относящиеся к последней условной группе, налоговики изучают с особым пристрастием и часто из расходов исключают, поскольку считают их необоснованными и не связанными с извлечением дохода.

Статья 255 Налогового кодекса требует, чтобы для признания затрат на оплату труда выплаты производились на основе договоров.

Многие «попадают» на том, что перечень выплат, которые относятся к расходам на оплату труда, открыт (п. 25 ст. 255 НК РФ). На этом основании фирмы и вписывают в трудовой или коллективный договор все, что могут при тех или иных условиях выплачивать своим работникам, относят все такие выплаты к налоговым расходам, и часто делают это в отрыве от требований экономической обоснованности. Бывает, что в договор вписывают даже то, что прямо поименовано в статье 270 Налогового кодекса, в которой перечислены виды расходов, не учитываемых в налоговой базе. Это материальная помощь, оплата проезда, отдыха, жилья, занятий в спортивных секциях и т. д.

Таким образом, не все выплаты в пользу работников можно учесть при расчете налога на прибыль. К расходам на оплату труда, учитываемым при расчете налога на прибыль, Налоговый кодекс предъявляет те же требования, что и к другим налоговым расходам. Но иногда именно формулировка трудового договора может сделать расходом «не расход» и снизить налоговую нагрузку.

Единовременные выплаты к ежегодному отпуску работника

Любые затраты налогоплательщика, если они экономически обоснованы, подтверждены оправдательными документами и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, признаются расходами в целях налогообложения прибыли. Исключение составляют те из них, которые перечислены в статье 270 Налогового кодекса. В частности, это суммы начисленных дивидендов, взносы в уставный (складочный) капитал, штрафные санкции и проценты, перечисляемые в бюджет, взносы на добровольное страхование и негосударственное пенсионное обес-

печение, а также суммы материальной помощи работникам (п. 1 ст. 252 НК РФ).

В расходы на оплату труда организация вправе включать любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, которые предусмотрены нормами законодательства, трудовыми или коллективными договорами (ст. 255 НК РФ). По мнению Минфина, которое он выразил в письме от 2 сентября 2014 года № 03-03-06/1/43912, речь здесь идет о начислениях, связанных с выполнением работником его трудовой функции и порядок выплаты которых:

- предусмотрен трудовым (коллективным) договором;
- зависит от размера заработной платы работника (например, поощрительная премия в процентах от должностного оклада);
- зависит от соблюдения работником трудовой дисциплины.

Только такие выплаты к ежегодному отпуску можно считать элементом системы оплаты труда и учитывать в расходах в целях налогообложения.

В то же время суммы материальной помощи, выплачиваемые по другим основаниям и не связанные с выполнением работником его трудовых обязанностей (например, материальная помощь при рождении ребенка или смерти члена семьи), в налоговых расходах (расходах на оплату труда) учесть нельзя (п. 23 ст. 270 НК РФ).

Поэтому единовременные выплаты к отпускам работников, связанные с выполнением ими трудовой функции, материальной помощью по смыслу статьи 270 Налогового кодекса не являются. Следовательно, их можно учесть в расходах при расчете налога на прибыль.

Как учесть в расходах на оплату труда стоимость жилья

Возмещение организацией расходов на аренду квартиры для работника не учитывается при расчете налога на прибыль. Так утверждают финансисты в письме от 14 июня 2016 года № 03-03-06/1/34531. По правилам пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса расходами признаются экономически оправданные и документально подтвержденные затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Согласно пункту 29 статьи 270 Налогового кодекса, при определении налоговой базы не учитываются затраты на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

В Минфине полагают, что суммы возмещения расходов на аренду квартиры для сотрудника, переехавшего на работу в другую местность, носят социальный характер. Поэтому такие выплаты нельзя учитывать при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, даже если эти расходы предусмотрены трудовым договором.

Таким образом, если в трудовом договоре просто написать, что компания платит за жилье сотрудника определенную сумму, расходом это не признают.

Но, определяя размер заработной платы ценного работника, расход на квартиру можно учесть в окладе.

Пример

В трудовом договоре работника написано, что его оклад составляет 100 000 рублей в месяц. Из этой суммы 20% являются выплатой в денежной форме.

Работодатель ежемесячно перечисляет арендодателю работника в качестве оплаты жилья 20 000 руб. (100 000 руб. × 20%). Оплату жилья, завуалированную в окладе, в качестве налогового расхода принять можно.

Ежемесячно налог на прибыль на законном основании будет уменьшаться на 4000 руб. (20 000 руб. × 20%).

Что касается страховых взносов, их придется начислять. Но, во-первых, это тоже будет уменьшать налогооблагаемую прибыль. А во-вторых, предельная база для начисления страховых взносов на ОПС в 2016 году составляет 876 000 рублей, а на ОСС – 755 000 рублей. Если выплаты превысят указанный лимит, то с суммы превышения их облагают только взносами на ОПС по ставке 10%. С суммы превышения предельной базы взносы на ОСС не уплачиваются. Предельная величина базы не влияет на начисление взносов «по травме».

внимание

Всю выплату целиком нужно учитывать при расчете среднего заработка работника в случае отпуска, командировки и т. д.

Заметим, что подобным образом можно учесть в расходах на оплату труда многие виды выплат в пользу работников.

Чтобы премию не исключили из расхода

Многие организации используют в коллективном договоре примерно такие формулировки: «при наличии финансовых возможностей, с учетом вклада работников в производственный процесс, им может быть выплачено вознаграждение, максимальным размером не ограниченное ...». Практика показывает, что при этом в ряде случаев такие выплаты исчисляются сотнями тысяч (а то и миллионами!) рублей.

Можно ли выплаты, оформленные таким образом, относить на налоговые расходы?

Полной уверенности в том, что такие выплаты однозначно можно отнести к расходам на оплату труда, нет. Даже если компания произведет на них начисления (при установ-

ленном лимите по страховым взносам они не будут существенными).

Существенное влияние оказывают такие выплаты при расчете среднего заработка в случаях командировок, отпусков премированных работников. Поэтому компании, которые практикуют такие премии, «забывают» учитывать их в среднем заработке. Но если проверяющие это обнаружат, начисленные суммы исключат из расходов на оплату труда и доначислят налог на прибыль.

Указанные выплаты нельзя назвать зарплатой, во-первых, потому что из формулировки того, на каком основании их начисляют, не видно, что это плата за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, условий выполняемой им работы и т. д. (ст. 129 ТК РФ). Во-вторых, не включив их в средний заработок, «забывчивая» организация сама же косвенно это подтверждает.

Итак, чтобы премию не исключили из расходов и не доначислили налог, нужно предусмотреть следующее:

- прописывая основания премирования за производственные результаты в коллективном или трудовом договоре, определить конкретные показатели и размеры премирования;
- начислять на выплаты страховые взносы и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;
- учитывать выплаченные суммы в расчете среднего заработка в установленном порядке.

внимание

Чтобы премию можно было признать в расходах на оплату труда, нужно, чтобы она конкретно отвечала на два вопроса: «за что?» и «сколько?».

Например: при перевыполнении плана на столько-то процентов выплачивается премия в таком-то размере. Если сотрудник сэкономил материалы, он получает определен-

ный процент от экономии. Сотрудник, отработавший в организации определенное количество лет, получает ежемесячно определенный процент от оклада и т. д. Всю конкретику работодатель должен прописать в коллективном или трудовом договоре.

Это будет неоспоримым подтверждением производственной направленности и экономической обоснованности расходов на оплату труда в виде премии за производственные результаты.

«Лишние» должности

Бывает, что налоговики пытаются исключить из расходов на оплату труда даже зарплату. Речь идет о выплатах по должностям, наличие которых в штате компании проверяющие сочтут нецелесообразным и ведущим к убыточности.

Пример

Налоговая инспекция, изучив должностные инструкции работников фирмы, установила, что функции ряда должностей дублируют друг друга. В частности – генерального директора и президента, делопроизводителя и референта. Инспекторы сочли это нецелесообразным и ведущим к убыточности. То же и в отношении должности программиста, поскольку на балансе компании числится только один компьютер.

Суд поддержал фирму, указав, что предпринимательской является самостоятельная деятельность, направленная на получение прибыли (ст. 2 ГК РФ).

Наличие спорных должностей не противоречит требованиям законодательства. Судьи не согласились и с тем, что обязанности работников дублируются. Поэтому и их прием на работу, и расходы на оплату их труда являются обоснованными (постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2006 г. по делу № А56-14860/2005).

Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Центрального округа от 23 июня 2006 года по делу № А64-10456/05-13. В этом споре суд признал экономически оправданными затраты на услуги системного администратора и представителя на ведение дел в суде, поскольку они не дублируют обязанности инженера-электронщика, инженера-программиста и юридического отдела общества.

ВНИМАНИЕ

Налоговое законодательство не увязывает оправданность затрат фирмы с наличием у нее подразделений, решающих аналогичные задачи.

Компенсация за разъездную работу

Статья 168.1 Трудового кодекса позволяет уменьшать налоги фирмам, чьи сотрудники постоянно находятся в разъездах. В этой статье прописаны расходы, которые работодатель обязан компенсировать сотрудникам при разъездной работе.

Фактически это любые суммы, потраченные во время служебных поездок. Их учитывают при расчете налога на прибыль и не облагают зарплатными налогами (письма Минфина России от 29 августа 2006 г. № 03-03-04/1/642, от 29 августа 2006 г. № 03-05-01-04/252). Разумеется, при условии, что на эти расходы есть правильно оформленные оправдательные документы.

ВНИМАНИЕ

Компенсации за разъездную работу не нормируются. Но их выплата и обоснованный размер должны быть предусмотрены локальным нормативным актом (приказом, распоряжением и т. п.), трудовым или коллективным договором. В них же нужно установить перечень сотрудников, работа которых носит разъездной характер.

Некоторые фирмы, желающие получить максимальную экономию на налоге на прибыль, считают, что выплачивать компенсацию менее выгодно, чем установить добавку к зарплате. Доплаты к зарплате – это часть зарплаты, значит, на них начисляют страховые взносы в полном объеме. Поэтому, оформив такую доплату (за разъездной характер работы), фирма может увеличить расходы за счет доначисления страховых взносов.

Амортизация безвозмездно полученного основного средства

Известно, что с имущества, безвозмездно полученного от учредителя, владеющего более 50% уставного капитала компании, налог на прибыль не платят (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

А как быть с амортизацией такого имущества? Многие фирмы ее не начисляют, а налоговая инспекция, если обнаруживает такие расходы, старается их «снять». Инспекторы считают, что нельзя определить ни стоимость приобретения такого имущества, ни сумму его амортизации.

Рассуждения налоговиков основаны на правилах определения первоначальной стоимости основного средства: она определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (за исключением НДС и акцизов).

Для того чтобы основное средство попало в разряд амортизируемых, необходимо, чтобы его первоначальная стоимость превышала 100 000 рублей в 2016 году и 40 000 рублей до 1 января 2016 года (п. 1 ст. 256 НК РФ). Если стоимость объекта равна этим значениям или меньше, тогда на него не начисляется амортизация.

Подобное правило существует и в бухгалтерском учете. Если основное средство стоит до 40 000 рублей, в бухучете на него можно не начислять амортизацию.

Исходя из величины первоначальной стоимости объекта определяют и сумму амортизации. А поскольку сторона, принимающая имущество, никаких расходов не несет, то первоначальная стоимость этого имущества, а следовательно, и амортизация, равны нулю.

Однако есть судебное решение, вынесенное в пользу компании. Арбитры решили, что стоимость безвозмездно полу-

ченного имущества не может быть нулевой. Ее необходимо определять исходя из рыночных цен. Для оценки достаточно привлечь независимого оценщика (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 февраля 2007 г. № Ф08-737/2007-290А).

ВНИМАНИЕ

Чем выше будет оценено основное средство, тем большую сумму расходов можно признать в целях налогообложения прибыли. Кроме амортизации, это будет еще и налог на имущество. Ведь остаточную стоимость основного средства нужно включить в расчет среднегодовой стоимости имущества и заплатить налог.

Пример

Компания получила от единственного учредителя основное средство. По данным независимого оценщика, его стоимость составляет 200 000 руб. Предположим, срок его использования – 25 месяцев. Амортизацию компания начисляет линейным методом. Основное средство введено в эксплуатацию в декабре.

Начиная с января следующего года компания может ежемесячно уменьшать налогооблагаемую прибыль на 8000 руб. (200 000 руб. : 25 мес.). За год эта сумма составит 96 000 руб. (8000 руб. × 12 мес.).

Среднегодовая стоимость имущества составит 104 000 руб. (200 000 – 96 000). За год организация уплатит налог на имущество в размере 2288 руб. (104 000 руб. × 2,2%). Экономия по налогу на прибыль: (96 000 руб. + 2288 руб.) × 20% = 19 657,6 руб.

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией

Среди прочих расходов, связанных с производством и реализацией, есть такие, которые чаще всего попадают «под прицел» налоговых инспекторов.

Расходы на нормальные условия труда

Учитывать при расчете налога на прибыль расходы на бытовые нужды сотрудников налоговики не разрешают, ссылаясь на пункт 1 статьи 252 (связь с деятельностью, направленной

на получение дохода) и пункт 29 статьи 270 (затраты в пользу работников) Налогового кодекса.

Многие компании предпочитают не спорить и не учитывают такие расходы при расчете налога на прибыль, переплачивая его. Однако практика показывает, что можно убедить инспекторов в экономической обоснованности расходов на заботу о сотрудниках. Налоговый кодекс дает право компаниям уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, направленные на обеспечение нормальных условий труда (пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

1. Компания обустроила на своей территории помещение для приема пищи. Обосновать расходы на это помогут такие аргументы.

1.1. В статье 22 Трудового кодекса сказано, что работодатель должен обеспечивать бытовые нужды сотрудников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей. Статья 223 обязывает его оборудовать помещение для приема пищи.

1.2. Есть перечень предметов, которыми оборудуют помещения для приема пищи. Это умывальник, стационарный кипятильник (с учетом требований времени его заменяет электрический чайник), электрическая плита (ее эквивалент – микроволновая печь) и холодильник. Об этом сказано в пункте 2.52 СНиП 2.09.04-87 «Административные и бытовые здания» (утверждены постановлением Госстроя СССР от 30 декабря 1987 г. № 313).

ВНИМАНИЕ

СНиП 2.09.04-87 предназначены для проектирования зданий, но практика показывает, что суды принимают их как дополнительное доказательство обоснованности расходов.

1.3. Отсутствие вблизи предприятия пунктов общественного питания вызывает производственную необходимость оборудования комнаты для приема пищи.

1.4. В пользу фирм, оборудовавших помещения для приема пищи сотрудниками, выступают многие суды (постановления ФАС Уральского округа от 11 января 2006 г. № Ф09-5989/05-С7, ФАС Центрального округа от 12 января 2006 г. № А62-817/2005, ФАС Московского округа от 27 марта 2008 г. № КА-А40/2214-08).

2. Обосновать приобретение такого оборудования, как кондиционеры, обогреватели, вентиляторы, для обеспечения нормальных условий труда можно так.

2.1. В статье 25 Федерального закона от 30 марта 1999 года № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» сказано, что рабочие места не должны оказывать вредного влияния на здоровье сотрудников. Поэтому оборудование рабочих мест должно способствовать предупреждению травм и профессиональных заболеваний.

2.2. В производственных помещениях установлены компьютеры и копировальная техника. Поэтому рабочие места с таким оборудованием требуется проветривать (п. 4.4 СанПиН 2.2.2/2.4.1340-03 (утверждены постановлением Главного государственного санитарного врача от 3 июня 2003 г. № 118) и п. 5.1 СанПиН 2.2.2.1332-03 (утверждены постановлением Главного государственного санитарного врача от 30 мая 2003 г. № 107)).

Указанные нормы действуют, если помещения не оборудованы вентиляцией или она функционирует не в полной мере. Это можно подтвердить актами службы охраны труда, технической документацией на помещение.

Если вентиляция в порядке, покупку кондиционеров и обогревателей можно обосновать необходимостью поддерживать в производственных помещениях нормальную температуру и влажность воздуха. Значения этих показателей по видам работ установлены в СанПиН 2.2.4.548-96 (утверждены постановлением Госкомсанэпиднадзора России от 1 октября 1996 г. № 21).

Нормы температуры воздуха для «сидячих» профессий и управленческого персонала – не ниже 22 градусов зимой и не выше 25 градусов летом. Относительная влажность воздуха должна быть ниже 40% в любое время года. Такие условия «не вызывают отклонений в состоянии здоровья, создают предпосылки для высокого уровня работоспособности и являются предпочтительными на рабочих местах».

2.3. Составить протокол об отклонениях температуры и влажности воздуха. Порядок измерения показателей изложен в разделе 7 постановления Госкомсанэпиднадзора России от 1 октября 1996 года № 21. Протокол должен заверить специалист, ответственный за охрану труда.

2.4. Привести пример: выигранное компанией дело на эту тему – постановление ФАС Уральского округа от 14 мая 2008 года № Ф09-3355/08-СЗ.

3. Обосновать покупку кулера и питьевой воды можно так.

Минфин России затраты на покупку кулера и питьевой воды признает обоснованными, но только если компания докажет, что вода из стационарного водопровода не пригодна для питья. Подтверждающим это документом чиновники считают заключение санитарно-эпидемиологической службы (письма Минфина от 2 декабря 2005 г. № 03-03-04/1/408 и ФНС от 10 марта 2005 г. № 02-1-08/46@).

На практике получить такое заключение от СЭС сложно. Поэтому можно привлечь независимых экспертов, имеющих лицензию на такую деятельность.

Ситуация хуже, если у компании нет никакого заключения. Но поспорить можно: конкретный перечень нормальных условий труда в Трудовом кодексе не утвержден. Поэтому компания включила в него обеспечение сотрудников питьевой водой и отразила эту обязанность в коллективном договоре (ст. 41, 163 ТК РФ).

Судьи поддерживают подобные доводы (постановления ФАС Поволжского округа от 13 июня 2006 г. по делу № А55-22580/05-30, от 7 февраля 2008 г. по делу № А57-597/07, ФАС Московского округа от 18 декабря 2007 г. № КА-А40/13151-07).

4. Затраты на обустройство комнат отдыха (стоимость мебели, телевизора, музыкального центра и т. д.) тоже можно отнести к расходам на нормальные условия труда и списать при расчете налога на прибыль. Обосновать это можно следующими доводами.

4.1. Работодатель обязан обеспечивать санитарно-бытовые нужды работников (ст. 223 ТК РФ), в том числе оборудовать комнаты для отдыха и психологической разгрузки (ст. 22, 223 ТК РФ).

4.2. Конкретного перечня предметов для оборудования комнаты отдыха в трудовом законодательстве нет. Компания утверждает его самостоятельно в коллективном договоре или локальном нормативном акте (положении, приказе и т. п.). Причем в рамках мероприятий по охране труда (ст. 41, 163 ТК РФ).

4.3. Нужно документально подтвердить необходимость оборудования комнат наличием на предприятии сотрудников, работающих в режиме ненормированного рабочего дня или посуточно (заверенные руководством списки таких сотрудников, трудовые договоры, правила внутреннего трудового распорядка и т. д.).

4.4. В качестве примера можно привести выигранные компаниями судебные процессы (постановления ФАС Поволжского округа от 5 сентября 2006 г. по делу № А12-2078/2006-С29, от 27 апреля 2007 г. по делу № А55-11750/06-3, ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. № А74-3299/05-Ф02-1838/06-С1).

Таким образом, практика показывает: для того чтобы учесть расходы на «комфорт» при расчете налога на прибыль, нужно, чтобы они были увязаны с необходимостью для фирмы выполнять санитарные или строительные правила. Достаточно указать на соответствующий пункт СанПиН. Помогут и строительные нормы и правила (СНиП), которые устанавливают требования к безопасности труда.

Если расходы фирмы не подпадают под санитарные правила, нужно найти хотя бы общие обоснования в Трудовом кодексе (например, в разделе «Охрана труда»).

Обязательно прописать это в коллективном договоре, правилах трудового распорядка, приказе руководителя и т. п. (там же дать ссылку на СанПиН, СНиП и ТК РФ). При этом нужно указать, что данные расходы способствуют повышению производительности труда, снижению утомляемости и заболеваемости работников. Что, бесспорно, направлено на извлечение дохода.

Автомобиль сотрудника

Чтобы не тратиться на покупку транспорта, многие фирмы практикуют использование автомобилей, принадлежащих работникам (с их согласия). Оформить такие отношения можно несколькими способами:

- выплачивать работнику компенсацию за использование его автомобиля в производственных целях;
- взять автомобиль работника в аренду.

Компенсации в пределах норм, установленных постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 года № 92 (1200 руб. или 1500 руб., в зависимости от мощности двигателя), учитывают при расчете налога на прибыль и не облагаются страховыми взносами и НДФЛ (письмо Минздравсоцразвития от 12 марта 2010 г. № 550-19; п. 3 ст. 217 НК РФ). Компенсации свыше указанных ограничений при расчете налога на прибыль не учитываются.

Для уменьшения прибыли при использовании автомобиля сотрудника выгоднее не компенсировать затраты, а заключить договор аренды автомобиля без экипажа.

При этом все расходы, связанные с содержанием автомобиля (арендная плата, ремонт, ГСМ), при расчете налога на прибыль можно учесть в полном объеме (письмо Минфина России от 13 июля 2007 г. № 03-04-06-02/138).

Что касается зарплатных налогов, то при выплате работнику арендной платы фирма должна удержать с этой суммы НДФЛ (п. 1 ст. 226 НК РФ). Причем страховыми взносами ни арендную плату, ни возмещение расходов по эксплуатации автомобиля не облагают (п. 4 ст. 420 НК РФ; до 1 января 2017 г. – п. 3 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ).

Пример

Компания использует в производственной деятельности автомобиль сотрудника.

Ежемесячно в пользу этого сотрудника компания выплачивает 10 000 руб.

Ситуация 1

Указанная сумма является компенсацией.

При расчете налога на прибыль можно учесть только сумму компенсации в пределах норм. Предположим, эта сумма составляет 1500 руб. С суммы превышения нужно начислить налог на прибыль в сумме 1700 руб. $((10\,000 \text{ руб.} - 1500 \text{ руб.}) \times 20\%)$.

Никакие иные расходы, связанные с содержанием автомобиля, при расчете налога на прибыль учесть нельзя.

Сумму 1700 руб. нужно перечислить в бюджет.

Ситуация 2

Указанная сумма является выплатой по договору аренды автомобиля без экипажа. Предположим, затраты на текущий ремонт и ГСМ за отчетный месяц составили 3000 руб.

При расчете налога на прибыль можно учесть все указанные расходы, связанные с арендой автомобиля, в сумме 13 000 руб. $(10\,000 + 3000)$.

Сумма 2600 руб. $(13\,000 \text{ руб.} \times 20\%)$ остается в компании.

Реальная экономия на налоге на прибыль для компании составит 4300 руб. (1700 + 2600) в месяц, 51 600 руб. (4300 руб. × 12) в год.

Расходы на НИОКР

Если организация осуществляет научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), то расходы на их проведение она может учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 4 п. 1 ст. 253 НК РФ).

С 1 января 2012 года Налоговый кодекс устанавливает конкретный перечень расходов на НИОКР. К ним относятся такие расходы.

1. Суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения НИОКР за период, определяемый как количество полных календарных месяцев, в течение которых они использовались исключительно для выполнения НИОКР.

2. Суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР за период выполнения этими работниками НИОКР. Если работники при этом выполняли и другую работу, то в расходы на НИОКР включаются расходы на оплату их труда пропорционально времени, в течение которого эти работники привлекались для выполнения НИОКР.

Обратите внимание: не все расходы на оплату труда привлекаемых сотрудников включаются в расходы на НИОКР, а только:

- заработная плата;
- премии, компенсации и надбавки, связанные с режимом работы и условиями труда;
- страховые взносы по договорам обязательного и добровольного страхования;

- выплаты по гражданско-правовым договорам внештатным сотрудникам (кроме индивидуальных предпринимателей).

3. Материальные расходы, предусмотренные подпунктами 1–3 и 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса, непосредственно связанные с выполнением НИОКР. К этим расходам относятся:

- расходы на приобретение сырья и материалов;
- расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты;
- расходы на приобретение топлива, воды, энергии;

4. Другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, в сумме не более 75 процентов суммы расходов на оплату труда. В их число входят начисленные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и на обязательное медицинское страхование. Имеются в виду страховые взносы, начисленные на выплаты работникам – участникам НИОКР.

5. Стоимость работ по договорам на выполнение НИОКР – для их заказчиков.

6. Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 года № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике». Эти расходы нормируются и учитываются для исчисления налога на прибыль в сумме не более 1,5 процента доходов от реализации.

Почти все эти расходы принимаются к учету в том отчетном (налоговом) периоде, в котором завершены соответствующие исследования.

При этом, если выполнение НИОКР осуществляется в разных периодах, то затраты на НИОКР включаются в состав расходов того периода, на который приходится завершение отдельных этапов работ. Признание расходов на НИОКР полностью по окончании всех этапов работ НК РФ не предусмотрено (письмо Минфина России от 7 августа 2013 года № 03-03-10/31889).

И только отчисления в фонды отражаются в налоговом учете в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы произведены.

Обратите внимание: расходы на НИОКР уменьшают базу по налогу на прибыль независимо от результата соответствующих работ. То есть учитываются расходы и на те НИОКР, которые не принесли желаемого результата.

Некоторые расходы на НИОКР можно принять к учету с применением коэффициента 1,5. Их перечень установлен постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2008 года № 988. При наличии таких расходов с 1 января 2012 года нужно предоставлять в налоговую инспекцию отчет о выполненных исследованиях (разработках), в отношении которого инспекция может назначить экспертизу. По мнению Минфина, отчет должен соответствовать общим требованиям, установленным национальным стандартом к структуре оформления научных и технических отчетов (письмо от 7 августа 2013 года № 03-03-10/31889). Этот отчет представляется вместе с декларацией за год, в котором завершены НИОКР.

Если отчет не будет сдан в инспекцию, то соответствующие расходы учитываются в составе прочих расходов в размере фактических затрат.

Перечень, утвержденный постановлением № 988, включает научные исследования и опытно-конструкторских разработки в шести сферах научной деятельности.

I. Индустрия наносистем:

- компьютерное моделирование наноматериалов, наноустройств и нанотехнологий;
- нано-, био-, информационные, когнитивные технологии;
- технологии диагностики наноматериалов и наноустройств;
- технологии наноустройств и микросистемной техники;
- технологии получения и обработки конструкционных наноматериалов;
- технологии получения и обработки функциональных наноматериалов.

II. Информационно-телекоммуникационные системы:

- технологии доступа к широкополосным мультимедийным услугам;
- технологии информационных, управляющих, навигационных систем;
- технологии создания электронной компонентной базы и энергоэффективных световых устройств;
- технологии и программное обеспечение распределенных и высокопроизводительных вычислительных систем.

III. Науки о жизни:

- биокаталитические, биосинтетические и биосенсорные технологии;
- геномные, протеомные и постгеномные технологии;
- клеточные технологии;
- технологии биоинженерии;
- биомедицинские и ветеринарные технологии;

- технологии снижения потерь от социально значимых заболеваний.

IV. Рациональное природопользование:

- технологии мониторинга и прогнозирования состояния окружающей среды, предотвращения и ликвидации ее загрязнений;
- технологии поиска, разведки, разработки месторождений полезных ископаемых и их добычи;
- технологии предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

V. Транспортные и космические системы:

- технологии создания высокоскоростных транспортных средств и интеллектуальных систем управления новыми видами транспорта;
- технологии создания ракетно-космической и транспортной техники нового поколения.

VI. Энергоэффективность, энергосбережение, ядерная энергетика:

- базовые технологии силовой электротехники;
- технологии новых и возобновляемых источников энергии, включая водородную энергетику;
- технологии энергоэффективного производства и преобразования энергии на органическом топливе;
- технологии создания энергосберегающих систем транспортировки, распределения и использования энергии;
- технологии атомной энергетики, ядерного топливного цикла, безопасного обращения с радиоактивными отходами и отработавшим ядерным топливом.

Если в результате произведенных расходов на НИОКР фирма получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то эти права признаются нематериальными активами. Они, по выбору организации, подлежат амортизации либо учитываются в составе прочих

расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Свой выбор нужно отразить в учетной политике для целей налогообложения. При этом суммы расходов на НИОКР, ранее включенные в состав прочих расходов, не включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

В случае, когда в результате НИОКР возникают НМА, расходы на которые признаются в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5, для подтверждения права на повышающий коэффициент налогоплательщик также должен представить в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по налогу на прибыль по итогам налогового периода, в котором НИОКР (отдельные этапы работ) завершены, отчет о выполненных НИОКР.

Однако, чтобы признать НМА, кроме способности приносить экономическую выгоду, нужна их госрегистрация (ст. 1232 ГК РФ). Если период, в котором завершены НИОКР, не совпадает с налоговым периодом, в котором налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, отчет можно представить в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по итогам налогового периода, в котором налогоплательщик принял решение, как учитывать понесенные расходы; формировать первоначальную стоимость НМА и списывать ее через амортизацию, либо учитывать в составе прочих расходов в течение двух лет. Это период госрегистрации НМА. Письмом от 20 мая 2015 года № ГД-4-3/8484@ ФНС разъяснено, что в письме Минфина от 23 марта 2015 года № 03-03-10/15777, в котором отражено такое мнение.

Это вполне логично, так как только после регистрации права на НМА расходы, понесенные на его создание (учтенные с повышающим коэффициентом 1,5), будут списываться и учитываться в налоговой базе по налогу на прибыль.

Согласно статье 1232 Гражданского кодекса, исключительное право на результат интеллектуальной деятельности

признается и охраняется при условии его государственной регистрации. Поэтому признание нематериального актива в налоговом учете или начало включения суммы расходов на НИОКР в состав прочих расходов в течение установленного срока осуществляется на дату государственной регистрации результата интеллектуальной деятельности (письмо Минфина России от 23 марта 2015 г. № 03-03-10/15777).

В налоговом учете можно создать резерв расходов на НИОКР (ст. 267.2 НК РФ). Такой резерв создается по решению организации, которое должно быть отражено в учетной политике.

Резерв расходов на НИОКР создается на основании разработанных и утвержденных в организации программ проведения НИОКР. Резерв для реализации такой программы может создаваться на срок, на который запланировано проведение НИОКР, но не более двух лет. Срок создания резерва также нужно выбрать самостоятельно и закрепить в учетной политике.

Размер создаваемого резерва не может превышать планируемые расходы на реализацию утвержденной в организации программы НИОКР. При этом смета на реализацию программы проведения НИОКР может включать только те затраты, которые входят в перечень расходов на НИОКР по Налоговому кодексу.

Предельный размер отчислений в резервы не может превышать сумму, определяемую по формуле:

$$N = I \times 0,03 - S,$$

где N – предельный размер отчислений в резервы;

I – доходы от реализации отчетного (налогового) периода, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса;

S – отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности.

Отчисления в резерв включаются в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода. Расходы на НИОКР производятся за счет резерва.

Если сумма созданного резерва оказалась меньше суммы фактических расходов на проведение программ НИОКР, разница между этими суммами учитывается как расходы на НИОКР.

Сумму резерва, не полностью использованную в течение срока его создания, включают во внереализационные доходы того периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

Как учесть лизинговые платежи до начала эксплуатации и увеличить расходы

Бывает, что полученное по договору лизинга имущество, которое учитывает на балансе лизингополучатель, нельзя начать сразу эксплуатировать (например, если требуется сборка и монтаж оборудования). Однако порядок уплаты лизинговых платежей от этого не зависит: их нужно перечислять в соответствии с договором.

Инспекторы пытаются исключать такие платежи из налоговой базы и доначислять налог.

Поэтому многие, чтобы избежать судебных разбирательств, начинают включать в расходы лизинговые платежи только после того, как начнут начислять амортизацию по этому имуществу.

Такую осторожность можно считать излишней. Есть письмо Минфина России от 21 ноября 2008 года № 03-03-06/1/646, в котором сказано, что компания может отнести на

расходы лизинговый платеж до начала амортизации имущества (до ввода объекта в эксплуатацию).

ВНИМАНИЕ

Для того чтобы отнести на расходы лизинговый платеж до ввода объекта в эксплуатацию, финансисты установили условие: лизингополучатель должен доказать обоснованность такой задержки.

Полезно также знать, что в указанном письме финансисты разрешили учитывать в прочих расходах комиссию, которую лизингополучатель заплатил лизингодателю за оформление документов по договору. Этот расход можно признать в том отчетном периоде, к которому он относится.

ВНИМАНИЕ

Если стороны согласовали график лизинговых платежей и отразили его в договоре, то обязанность их уплаты возникает после подписания договора. При этом факт ввода оборудования в эксплуатацию значения не имеет.

Главное, чтобы оборудование было действительно передано (должен быть акт приема-передачи), а необходимость провести работы по монтажу и сборке подтверждена документально.

Внереализационные расходы

В состав внереализационных расходов включают обоснованные затраты на ведение деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией (ст. 265 НК РФ).

Ликвидация основного средства

Если на балансе организации есть неиспользуемые основные средства (сломанные, не подлежащие ремонту или морально

устаревшие), их стоит ликвидировать, то есть вывести из эксплуатации (п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Расходы на ликвидацию основных средств (включая недоначисленную амортизацию, затраты на демонтаж, вывоз лома и т. п.) относят к внереализационным. Их учитывают при расчете налога на прибыль одновременно в периоде, когда подписан акт о ликвидации (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, письмо Минфина России от 17 января 2006 г. № 03-03-04/1/27).

Списать остаточную стоимость ликвидируемого объекта в расходы можно только при линейном методе начисления амортизации (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Однако в некоторых случаях от этого правила можно отступить. При частичной ликвидации объекта и при условии, что имущество не выводится из эксплуатации, правила подпункта 8 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса не применяются. В случае использования нелинейного метода сумму недоначисленной амортизации по ликвидированной части основного средства включают в состав внереализационных расходов (пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). Такой порядок списания недоначисленной амортизации, не предусмотренный Налоговым кодексом, предлагает Минфин России (см. письмо от 3 августа 2012 г. № 03-03-06/1/378).

Остаточную стоимость объекта после частичного демонтажа можно определить, зная первоначальную стоимость и сумму амортизации, приходящуюся на ликвидированную часть. Остаточная стоимость учитывается в суммарном балансе амортизационной группы, а сумма недоначисленной амортизации по ликвидированной части одновременно включается в состав внереализационных расходов.

Чтобы обезопасить себя от претензий проверяющих, компании необходимо оформить приказ с подробным обоснованием единовременного включения недоначисленной амортизации в расходы.

Однако Минфин России изменил свою позицию по вопросу порядка списания недоначисленной амортизации по ликвидируемой части объекта основных средств при расчете налога на прибыль. Теперь этот порядок зависит от того, какой метод начисления амортизации использует налогоплательщик. Свое обоснование финансисты изложили в письме от 3 декабря 2015 года № 03-03-06/1/70529.

Если к частично ликвидируемому объекту применялся линейный метод, сумму недоначисленной амортизации следует включить в состав внереализационных расходов, так же как и другие расходы, связанные с частичной ликвидацией основного средства. На это указывает пункт 8 статьи 265 Налогового кодекса.

Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном пунктом 13 статьи 259.2 Налогового кодекса. В соответствии с этим порядком при ликвидации выводимого из эксплуатации основного средства налогоплательщик на дату вывода этого объекта исключает его из состава амортизационной группы (подгруппы), но без изменения суммарного баланса. Поэтому если был выбран нелинейный метод, то сумму недоначисленной амортизации нужно продолжать списывать в рамках суммарного баланса амортизационной группы, а не одновременно в составе внереализационных расходов.

Благоустройство

Внереализационные расходы должны отвечать критериям экономической обоснованности, предусмотренным статьей 252 Налогового кодекса.

В спорах с налоговиками нужно суметь доказать, что внереализационные расходы связаны с извлечением дохода.

Пример

Организация (научный институт) отремонтировала асфальтовое покрытие и учла затраты на это в составе внереализационных расходов. По ее мнению, эти расходы были направлены на получение дохода от сдачи в аренду помещений. Инспекция исключила стоимость ремонта из состава расходов, сочтя их затратами на благоустройство территории. Ведь земельный участок под отремонтированным покрытием предметом аренды не являлся.

Суд принял сторону института и указал, что затраты на ремонт асфальта правомерно отнесены к внереализационным расходам, понесенным в связи со сдачей помещений в аренду. Доходы от сдачи в аренду для института являются источником финансирования. По обычаям делового оборота при сдаче имущества в аренду учитывают удобство проезда к арендуемому помещению. Для этого организация и отремонтировала асфальт (постановления ФАС Поволжского округа от 3 августа 2004 г. № А57-10348/03-5; ФАС Северо-Западного округа от 16 декабря 2004 г. № А56-5332/04).

Резервы

Формировать резервы имеют право только те организации, которые работают по методу начисления.

Отчисления в тот или иной резерв являются законным (а потому и безопасным) способом оптимизации платежей по налогу на прибыль.

Вот три основных резерва:

- по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);
- на ремонт основных средств (ст. 324 НК РФ);
- на оплату отпусков (ст. 324.1 НК РФ).

Резерв по сомнительным долгам

Создавать резерв по сомнительным долгам выгодно. Он позволяет учесть в расходах просроченную дебиторскую задолженность (или хотя бы ее часть), не дожидаясь, когда истечет срок исковой давности по ней. Это следует из механизма формирования этого резерва.

ВНИМАНИЕ

Резерв по сомнительным долгам можно создавать на основании данных инвентаризации только по дебиторской задолженности, связанной с реализацией товаров (работ, услуг), числящейся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Ее учитывают в размерах, предъявленных продавцом покупателю, с учетом НДС (письмо Минфина РФ от 3 августа 2010 г. № 03-03-06/1/517).

Величина резерва зависит от времени просрочки. В него можно включить не более половины долга, если покупатель задержал оплату на время от 45 до 90 дней. При сроке задержки оплаты более 90 дней резерв можно создать на всю сумму долга.

Величина создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки того же налогового периода. При исчислении резерва по сомнительным долгам в течение налогового периода по итогам отчетных периодов его сумма не может превышать большую из величин – 10 процентов от выручки за предыдущий налоговый период или 10 процентов от выручки за текущий отчетный период (п. 4 ст. 266 НК РФ).

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. В свою очередь таковыми признаются долги, по которым истек установленный срок исковой давности (в общем случае он составляет три года). Кроме того, к категории безнадежных относятся долги контрагента, который в установленном законодательством порядке ликвидирован. Есть и еще две ситуации, когда долги признаются безнадежными (нереальными к взысканию):

- обязательство по оплате прекращено вследствие невозможности исполнения согласно гражданскому законодательству или на основании акта государственного органа;
- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства в случае возврата взыскателю исполнительного листа из-за невозможности установить

местонахождение должника или местонахождение его имущества, или получить сведения о принадлежащих ему денежных средствах, или в связи с отсутствием у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание, и если все меры по отысканию этого имущества оказались безрезультатны.

ВНИМАНИЕ

Долги с истекшей исковой давностью (безнадежные долги) в расчет резерва включать не нужно. Для их покрытия резерв и создают.

Суммы отчислений в резерв равномерно включают в состав внереализационных расходов текущего периода. Каждый месяц (квартал) размер резерва нужно корректировать на сумму остатка предыдущего периода. Если сумма нового резерва больше, чем остаток, разницу включают во внереализационные расходы текущего периода. Если сформированный резерв меньше остатка, то разница увеличивает внереализационные доходы организации.

Неиспользованную сумму резерва по сомнительным долгам можно перенести на следующий год.

Пример

В I квартале выручка от реализации фирмы составила 1 млн руб. Учетной политикой фирмы предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам.

Фирма платит налог на прибыль ежеквартально. Раз в квартал фирма проводит инвентаризацию дебиторской задолженности и производит отчисления в резерв по сомнительным долгам.

По результатам инвентаризации на 31 марта в учете фирмы числилась дебиторская задолженность покупателей:

- «А» – 40 000 руб. (просрочка 240 дней);
- «Б» – 50 000 руб. (просрочка 50 дней);
- «В» – 160 000 руб. (просрочка 44 дня).

В резерв по сомнительным долгам нужно включить долг «А» в сумме 40 000 руб. и долг «Б» в сумме 25 000 руб. (50 000 руб. × 50%). Долг «В» не учитывают.

Общий размер резерва составит 65 000 руб. (40 000 + 25 000). Максимальный размер резерва, рассчитанный на основании выручки, составляет 100 000 руб. (1 000 000 руб. × 10%).

Размер резерва, рассчитанный исходя из сроков возникновения задолженности, меньше его максимально возможной суммы. Поэтому сумма расходов на формирование резерва, которую учитывают при расчете налога на прибыль за I квартал, составит 65 000 руб.

В связи с этим фирма сэкономит налог на прибыль в сумме 13 000 руб. (65 000 руб. × 20%).

Пользуясь возможностью создания резерва по сомнительным долгам, фирма может отказаться от погашения дебиторской задолженности ее контрагентом. Такой долг позволит ей делать отчисления в резерв и уменьшать на них прибыль. Взамен можно сформировать кредиторскую задолженность перед своим же дебитором. Ведь законодательство не запрещает включать в состав такого резерва «дебиторку», с которой корреспондирует кредиторская задолженность. И зачет долга является правом, а не обязанностью фирмы. Это мнение выразил ФАС Поволжского округа в постановлении от 19 июля 2011 года по делу № А65-22211/2010.

Таким образом, обе фирмы, имеющие взаимные долги, связанные с реализацией, могут производить отчисления в резервы по сомнительным долгам, что позволит им сэкономить на налоге на прибыль.

Резерв расходов на оплату отпусков и выплату вознаграждений по итогам года

Создание резерва на оплату отпусков выгодно по нескольким причинам.

Во-первых, отчисляемая в него сумма может превышать фактические расходы организации (разница попадет в доход только в конце года).

Во-вторых, в организации может быть много неиспользованных отпусков. В этом случае соответствующую часть резерва можно перенести на следующий год.

В-третьих, формирование налоговой базы происходит равномерно, хотя основная часть расходов, связанных с отпусками, приходится на летний период, а премии по итогам года – на декабрь. Это особенно выгодно фирмам с большим штатом сотрудников.

внимание

Фирма определяет процент отчислений в резерв в начале года. Величину предельного процента и ежемесячной суммы отчислений организация должна отразить в налоговой учетной политике (п. 1 ст. 324.1 НК РФ). Все планируемые при расчете резерва расходы нужно брать с учетом страховых взносов.

Исходя из рассчитанного процента определяют сумму, которую фирма будет ежемесячно включать в расходы на оплату труда и дополнительно учитывать при расчете налога на прибыль (п. 24 ст. 255 НК РФ).

Пример

В организации предполагаемая сумма расходов на оплату труда в текущем году равна 5 млн руб.

Предполагаемые расходы на оплату отпусков за этот же период составляют 1,6 млн руб. Предположим, что фактические расходы на оплату труда в I квартале составили:

- в январе – 400 000 руб.;
- в феврале – 360 000 руб.;
- в марте – 380 000 руб.

Процент отчислений в резерв равен 32% ($(1,6 \text{ млн руб.} : 5 \text{ млн руб.}) \times 100\%$).

Ежемесячные отчисления в I квартале будут равны:

- в январе – 128 000 руб. ($400 000 \text{ руб.} \times 32\%$);
- в феврале – 115 200 руб. ($360 000 \text{ руб.} \times 32\%$);
- в марте – 121 600 руб. ($380 000 \text{ руб.} \times 32\%$).

Налоговую базу по налогу на прибыль в I квартале уменьшат отчисления в резерв в сумме 364 800 руб. ($128 000 + 115 200 + 121 600$).

В конце года нужно провести инвентаризацию резерва. Если на выплаты сотрудникам резерва не хватило, то суммы, выплаченные из других источников, отражают в составе расходов (п. 3 ст. 324.1 НК РФ). Если часть резерва к концу

года осталась неиспользованной, ее можно перенести на следующий год (письмо Минфина России от 9 июля 2004 г. № 03-03-05/2/46). Перенос остатка возможен только тогда, когда учетная политика фирмы на следующий год не меняется.

ВНИМАНИЕ

Перенести на следующий год можно только те суммы, приходящиеся на отпуска, которые сотрудники в этом году не отгуляли.

Резерв на ремонт основных средств

Резерв на ремонт основных средств целесообразно создавать не всем фирмам. Если затраты на ремонт незначительны и они не оказывают существенного влияния на размер налоговой базы по налогу на прибыль, их учитывают в периоде возникновения.

Этот способ стоит использовать компаниям, которые:

- проводят сложный и дорогостоящий ремонт в течение нескольких налоговых периодов;
- планируют начало и окончание ремонта в конце года.

Если резерв не создавать, вся сумма расходов на ремонт будет принята для целей налогообложения единовременно после окончания ремонта. Это может привести, с одной стороны, к убыточности компании, а с другой стороны – к переплате авансовых платежей по налогу на прибыль, отвлечению оборотных средств и дополнительным сложностям с возвратом (зачетом) переплаты.

Резерв на ремонт основных средств создают путем систематических отчислений равными долями в последний день отчетного периода. Их и будут «плавно» учитывать в налоговых расходах. А все фактические расходы списывают только за счет этого резерва.

ВНИМАНИЕ

За счет резерва можно покрывать расходы и на дешевый текущий ремонт, и на дорогой капитальный. От этого зависит и порядок «резервирования». Он установлен статьей 324 Налогового кодекса.

Сумма резерва складывается из двух составляющих:

- отчисления на обычный текущий ремонт. Их сумма не может быть больше средней величины фактических затрат на ремонт за три последних года;
- отчисления на особо сложный и дорогой ремонт. Их накапливают в течение нескольких лет. Но только если в последние три года такие ремонтные работы не проводились.

ВНИМАНИЕ

Если компания приняла решение создавать резерв на ремонт основных средств, то она обязана создавать оба его «подвида», о чем неоднократно напоминал Минфин России (письма от 19 июля 2006 г. № 03-03-04/1/588, от 20 июня 2005 г. № 03-03-04/1/8, от 3 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/85).

Это ведет к определенным трудностям, связанным с ограничением прав на создание резерва у некоторых компаний.

Так, запрещено создавать резерв на дорогой ремонт фирмам, которые проводили подобные ремонтные работы за три последних года (письмо Минфина России от 29 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/386).

Не вправе создавать резерв на текущий ремонт:

- «молодые» фирмы (работающие менее трех лет), у которых нет информации об объемах ремонтных работ за необходимые для расчета резерва три года (письмо Минфина России от 17 января 2007 г. № 03-03-06/1/9);
- фирмы «со стажем», не проводившие ремонт за последние три года, поскольку в такой ситуации предельная величина резерва у них равна нулю. При этом резерв на дорогостоящий ремонт они создать могут (письмо Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/180).

От назначения резерва зависит и порядок его учета.

Если резерв на текущий ремонт, сформированный в течение налогового периода, на 31 декабря останется недоиспользованным, то оставшуюся сумму включают в состав внереализационных доходов. Если стоимость фактических ремонтных работ окажется больше, то разницу списывают в прочие расходы.

Если ремонт начат в одном году, а закончен в другом, расходы за счет резерва списывают в том году, в котором работы завершены и подписаны соответствующие документы (письмо Минфина России от 6 марта 2007 г. № 03-03-06/1/149).

Резерв на сложный и дорогой ремонт, который накапливают в течение нескольких лет, каждый год инвентаризировать не нужно. Его переносят на следующий год, и фактические расходы списывают только 31 декабря года, в котором работы были завершены.

внимание

В Налоговом кодексе не разъяснено, что относится к особо сложному и дорогому ремонту. А налоговики пользуются этим и часто предъявляют претензии, что остаток резерва на конец года не включен в доходы, а перенесен на следующий период. Поэтому компании следует разработать критерии определения категории ремонта и закрепить их в учетной политике.

Еще один опасный момент. В сложном положении могут оказаться фирмы, которые не проводили ремонтные работы в последние три года (им разрешено финансировать за счет резерва только особо сложные и дорогие ремонты). При этом резерв на текущий ремонт у них равен нулю, а списывать затраты по факту нельзя, поскольку формально резерв есть. Значит, затраты на текущий ремонт можно учесть при расчете налога на прибыль только в конце периода, как непокрытые за счет резерва (постановление Президиума ВАС РФ от 5 апреля 2005 г. № 14184/04).

Покажем на примере экономическую целесообразность формирования резерва на ремонт основных средств (экономию на авансовых платежах налога на прибыль).

Пример

Величина резерва на ремонт – 360 000 руб. Ежемесячные отчисления в резерв – 30 000 руб. Затраты на ремонт составили:

- в I квартале – 0 руб.;
- за полугодие – 0 руб.;
- за девять месяцев – 6000 руб.;
- за год – 354 000 руб.

Экономия на авансовых платежах по налогу на прибыль составит:

- за I квартал – 18 000 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 3 \text{ мес.} \times 20\%$);
- за полугодие – 36 000 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 6 \text{ мес.} \times 20\%$);
- за девять месяцев – 52 800 руб. ($(270\,000 \text{ руб.} - 6000 \text{ руб.}) \times 20\%$);
- за год – 0 руб. ($(30\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} - 360\,000 \text{ руб.}) \times 20\%$).

Фирма планирует дорогой длительный ремонт. За первый год отчисления составили 750 000 руб. Экономия по налогу на прибыль в этом году составит 150 000 руб. ($750\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Фирма планирует дорогой длительный ремонт в течение трех лет. Основные расходы придется на третий год.

Величина резерва на дорогостоящий ремонт – 1 080 000 руб. Ежемесячные отчисления в резерв – 30 000 руб.

Фактические расходы на ремонт:

- 1-й год – 100 000 руб.;
- 2-й год – 150 000 руб.;
- 3-й год – 830 000 руб.

Величина расходов на ремонт для целей налогового учета:

- 1-й год – 360 000 руб., на следующий год перенесено 260 000 руб. ($360\,000 - 100\,000$);
- 2-й год – 360 000 руб., на следующий год перенесено 470 000 руб. ($260\,000 + 360\,000 - 150\,000$);
- 3-й год – 360 000 руб., общая сумма резерва – 830 000 руб. ($470\,000 + 360\,000$).

Экономия на платежах по налогу на прибыль составит:

- 1-й год – 52 000 руб. ($(360\,000 \text{ руб.} - 100\,000 \text{ руб.}) \times 20\%$);
- 2-й год – 42 000 руб. ($(360\,000 \text{ руб.} - 150\,000 \text{ руб.}) \times 20\%$);
- 3-й год – 0 руб. ($(830\,000 \text{ руб.} - 830\,000 \text{ руб.}) \times 20\%$).

А теперь рассчитаем оба резерва по правилам, предусмотренным Налоговым кодексом.

Начинают создавать резерв с определения его суммы. Для этого используют формулу:

$$\boxed{\text{Сумма резерва}} = \boxed{\text{Совокупная стоимость основных средств}} \times \boxed{\text{Норматив отчислений}}$$

Для определения совокупной стоимости основных средств суммируют первоначальную стоимость всех амортизируемых основных средств, которые находятся в эксплуатации, по состоянию на начало года, в котором создается резерв.

ВНИМАНИЕ

По объектам, которые введены в эксплуатацию до 2002 года, берут их восстановительную стоимость.

Чтобы определить норматив отчислений, нужно учесть периодичность ремонта (частоту замены узлов, деталей, конструкций и т. п.) основных средств и сметную стоимость ремонта.

ВНИМАНИЕ

Предельная сумма образуемого резерва не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Сравнив сметную стоимость ремонта и средние расходы, нужно взять для расчета меньшую из этих двух величин.

А максимальный норматив отчислений в резерв определяют по формуле:

$$\boxed{\text{Норматив отчислений}} = \boxed{\text{Предельная сумма отчислений в резерв}} : \boxed{\text{Совокупная стоимость основных средств}} \times 100\%$$

Пример

ООО «Пассив» в текущем году приняло решение создать резерв на ремонт основных средств. Сметная стоимость предполагаемых текущих и недорогих ремонтов на текущий год составляет 800 000 руб. Первоначальная стоимость амортизируемых основных средств на 1 января текущего года равна 15 млн руб. За последние три года расходы на ремонт были равны:

- в 1-й год – 700 000 руб.;
- во 2-й год – 750 000 руб.;
- в 3-й год – 650 000 руб.

Таким образом, в среднем расходы на ремонт составляли:

$(700\ 000\ \text{руб.} + 750\ 000\ \text{руб.} + 650\ 000\ \text{руб.}) : 3 = 700\ 000\ \text{руб.}$

Сметная стоимость больше средней величины фактических расходов на ремонт (800 000 руб. > 700 000 руб.). Предельная сумма формируемого резерва составит 700 000 руб.

Рассчитаем максимально возможный норматив отчислений в резерв:

$700\ 000\ \text{руб.} : 15\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 100\% = 4,7\%$

В учетной политике на текущий год нужно утвердить норматив отчислений в резерв на текущий и недорогой ремонт в размере 4,7%.

Для ООО «Пассив» отчетными периодами по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие, 9 месяцев. Компания будет ежеквартально относить на расходы отчисления в резерв в размере:

$15\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 4,7\% : 4\ \text{кв.} = 176\ 250\ \text{руб.}$

По итогам года фирма использовала на ремонт 750 000 руб. 31 декабря нужно включить в прочие расходы сумму перерасхода резерва в размере 50 000 руб. (750 000 – 700 000).

Фирмы, которые накапливают деньги на дорогой ремонт, определяют норматив отчислений по формуле:

$$\boxed{\text{Норматив отчислений}} = \left(\boxed{\text{Предельная сумма отчислений в резерв}} + \boxed{\text{Отчисления на финансирование особо сложных и дорогих ремонтов}} \right) : \boxed{\text{Совокупная стоимость основных средств}} \times 100\%$$

Пример

Продолжим предыдущий пример. В соответствии с графиком проведения ремонта в течение трех лет начиная с текущего года запланирован особо сложный ремонт технологической линии. Его сметная стоимость равна 1,8 млн руб. В предыдущих налоговых периодах такой ремонт не проводился. «Пассив» решил накапливать средства на ремонт в течение

трех лет. Ежегодно он будет отчислять в резерв по 600 000 руб. (1 800 000 руб. : 3).

Максимально возможный норматив отчислений, указанный в учетной политике, составил:

$(700\ 000\ \text{руб.} + 600\ 000\ \text{руб.}) : 15\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 100\% = 8,7\%$.

Каждый квартал в резерв будет отчисляться (и учитываться в налоговых затратах) сумма:

$15\ 000\ 000\ \text{руб.} \times 8,7\% : 4\ \text{кв.} = 326\ 250\ \text{руб.}$

Эта сумма будет перенесена на следующий год.

Амортизационная премия

В налоговом учете есть способ расчета амортизации, получивший название «амортизационная премия» (п. 9 ст. 258 НК РФ). Организации имеют право одновременно включать в расходы отчетного (налогового) периода до 10% затрат на капитальные вложения по основному средству либо его достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации. В отношении основных средств, которые относятся к третьей – седьмой амортизационным группам, можно одновременно учитывать в расходах до 30% их первоначальной стоимости.

Рассчитывать амортизационную премию надо от первоначальной стоимости основного средства или от суммы расходов на капитальные вложения (письмо Минфина России от 30 декабря 2005 г. № 03-03-04/3/21).

Поскольку Налоговым кодексом премия установлена в размере «...не более 10% (30%)», то закрепить в учетной политике для целей налогообложения можно любой процент (5%, 8% (25%, 28%)).

При этом применять такой способ амортизации можно не по всему имуществу, а выборочно. Такая избирательность тоже должна быть прописана в учетной политике организации в разделе, касающемся налогового учета. Так, в учетной политике можно прописать: «Амортизационная премия

применяется только в отношении объектов основных средств с первоначальной стоимостью не менее 500 000 рублей».

внимание

Амортизационная премия – это право организации, а не обязанность.

Амортизационная премия относится к косвенным расходам (п. 3 ст. 272 НК РФ). Поэтому суммы премии не нужно распределять на остатки незавершенного производства и готовой продукции.

Амортизационную премию нужно учесть в налоговых расходах того отчетного (налогового) периода, в котором основное средство введено в эксплуатацию. Амортизационную премию по капитальным вложениям – по дате изменения первоначальной стоимости модернизированного (усовершенствованного иным образом) объекта (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ, письмо Минфина России от 22 января 2008 г. № 03-03-06/1/29).

При этом следует учесть такие тонкости. Основные средства, находящиеся на длительной (более 12 месяцев) реконструкции или модернизации, выводят из состава амортизируемого имущества. То есть амортизацию по ним на время проводимых работ не начисляют (п. 3 ст. 256 НК РФ). После завершения работ модернизированные объекты повторно вводят в эксплуатацию. И со следующего месяца по ним вновь начинают начислять амортизацию (п. 2 ст. 259 НК РФ). Поэтому амортизационную премию при длительных капитальных работах нужно списывать в следующем месяце после начала использования модернизированного объекта (письма Минфина России от 16 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/236, от 16 июля 2007 г. № 03-03-06/1/486, от 26 июля 2007 г. № 03-03-06/1/529).

Если срок модернизации составляет не более 12 месяцев, основное средство из эксплуатации не выводят и на него

продолжают начислять амортизацию (п. 3 ст. 256 НК РФ). Поэтому списать амортизационную премию по таким капитальным вложениям нужно с даты изменения первоначальной стоимости основного средства, то есть с даты завершения работ и оформления всех первичных подтверждающих документов (п. 3 ст. 272 НК РФ).

ВНИМАНИЕ

Если организация при расчете налога на прибыль использует кассовый метод, учесть амортизационную премию она может только по оплаченным основным средствам и капитальным вложениям (п. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Суммы, списанные в виде амортизационной премии, в дальнейшем нельзя учитывать при расчете амортизации. Причем это касается как амортизационной премии, списанной при первоначальном вводе в эксплуатацию основного средства, так и премии, рассчитанной с суммы улучшений этого объекта (п. 2 ст. 259 НК РФ). Рассчитаем, сколько сэкономит компания, использовав амортизационную премию.

Пример

АО «Актив» в январе 2015 года приобрело и ввело в эксплуатацию основное средство, первоначальная стоимость которого составляла 500 000 руб. Данное основное средство относится к третьей амортизационной группе, срок полезного использования равен 60 месяцам. В налоговом учете АО «Актив» амортизация начисляется линейным методом.

Вариант 1

АО «Актив» не предусмотрело в учетной политике использование амортизационной премии. Начиная с февраля 2015 года ежемесячная сумма амортизации в налоговом учете в 2015 году равна 8333 руб. (500 000 руб. : 60 мес.). Сумма начисленной амортизации за год будет равна 91 663 руб.

Вариант 2

АО «Актив» воспользовалось своим правом на включение в расходы амортизационной премии. В учетной политике фирмы указано: «Амортизационная премия применяется в отношении объектов основных средств с первоначальной стоимостью не менее 500 000 рублей. Размер амортизационной премии для объектов основных средств, отнесенных к третьей амортизационной группе, составляет 30% стоимости основных средств».

Исходя из этого, сумма амортизационной премии будет включена в расходы в феврале 2015 года в размере 150 000 руб. (500 000 руб. × 30%).

Начиная с февраля 2015 года ежемесячная сумма амортизации в налоговом учете составит 5833 руб. ((500 000 руб. – 150 000 руб.) : 60 мес.).

Таким образом, в 2015 году фирма включит в расходы 214 163 руб. (150 000 руб. + 5833 руб. × 11).

Размер экономии составит 24 500 руб. ((214 163 руб. – 91 663 руб.) × 20%).

Нельзя применять амортизационную премию к безвозмездно полученным основным средствам (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Неотделимые капитальные вложения в арендованное имущество (письмо Минфина РФ от 9 февраля 2009 г. № 03-03-06/2/18), а также объекты, полученные в качестве вклада в уставную деятельность (письмо Минфина РФ от 8 июня 2012 г. № 03-03-06/1/295), – камень преткновения между налогоплательщиками и финансовыми специалистами. Минфин не хочет признавать налоговыми расходами амортизационную премию по таким основным средствам.

Однако мнение финансистов в отношении неотделимых капиталовложений в «чужое» имущество не бесспорно. В Налоговом кодексе предусмотрено только одно ограничение: амортизационная премия не применяется к основным средствам, полученным безвозмездно. Следовательно, порядок начисления амортизации по неотделимым улучшениям арендованного имущества, предусмотренный пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса, не препятствует применению амортизационной премии.

Эти выводы подтверждает арбитражная практика (постановления ФАС Московского округа от 3 июня 2014 г. по делу № А40-86219/13, ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 января 2012 г. по делу № А74-956/2011, ФАС Московского округа от 2 февраля 2011 г. № КА-А40/15635-10 по делу № А40-30630/10-107-156).

Используя аргументы арбитражных судов, Верховный Суд позволил арендатору учесть в расходах амортизацион-

ную премию по капвложениям в форме неотделимых улучшений арендованного имущества (определение от 9 сентября 2014 г. № 305-КГ14-1382).

Верховные судьи отметили: капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенные арендатором (если такие расходы не возмещаются арендодателем), признаются амортизируемым имуществом у арендатора. На такое имущество распространяется право на применение амортизационной премии и порядок ее применения (п. 9 ст. 258 НК РФ). Положения главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса не содержат запрета или ограничений в отношении применения арендатором амортизационной премии к такому виду капитальных вложений.

ВНИМАНИЕ

До 1 января 2013 года действовало следующее правило. Если с момента ввода в эксплуатацию основного средства, в отношении которого была применена амортизационная премия, прошло менее пяти лет, и фирма его реализовала, то премию необходимо восстановить.

С 1 января 2013 года эта норма действует только в том случае, если основное средство, по которому была применена амортизационная премия, реализуется взаимозависимому лицу. При условии, что это произошло до истечения пяти лет с момента ввода объекта в эксплуатацию.

В отчетном (налоговом) периоде, в котором состоялась реализация основного средства, амортизационную премию следует восстановить и учесть в составе внереализационных доходов (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Помимо этого, при восстановлении амортизационной премии остаточную стоимость продаваемого объекта следует увеличить на сумму восстановленной премии (абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). Это приведет к уменьшению финансового результата от реализации основного средства. В итоге восстановление амортизационной премии во внере-

ализационных доходах компенсируется увеличением остаточной стоимости реализуемого основного средства. Следовательно, сумма налога на прибыль с дохода от реализации основного средства будет одинаковой независимо от того, продается этот объект взаимозависимому лицу или нет.

Поясним сказанное на примере.

Пример

В январе 2013 года АО «Актив» приобрело станок, первоначальная стоимость которого равна 300 000 руб. (без НДС). К нему была применена амортизационная премия в размере 30% первоначальной стоимости (90 000 руб.). В январе 2016 года «Актив» продал станок ООО «Пассив» по цене 175 000 руб. (без НДС). За время эксплуатации сумма амортизации составила 126 000 руб. Остаточная стоимость станка равна 84 000 руб. ((300 000 – 90 000) – 126 000).

Вариант 1

Предположим, АО «Актив» и ООО «Пассив» не являются взаимозависимыми лицами.

Выручка «Актива» от продажи станка составит 91 000 руб. (175 000 – 84 000).

Сумма налога на прибыль, исчисленная при продаже станка, будет равна 18 200 руб. (91 000 руб. × 20%).

Вариант 2

Допустим, АО «Актив» и ООО «Пассив» – взаимозависимые лица. В этом случае «Актив» обязан восстановить амортизационную премию (90 000 руб.) в доходах в периоде реализации.

С этой суммы налог на прибыль составит 18 000 руб. (90 000 руб. × 20%). Одновременно остаточную стоимость продаваемого станка следует увеличить на восстановленную амортизационную премию. Тогда увеличенная остаточная стоимость составит 174 000 руб. (84 000 + 90 000).

Выручка «Актива» от продажи станка будет равна 1000 руб. (175 000 – 174 000).

Налог на прибыль, соответственно, составит 200 руб. (1000 руб. × 20%).

Суммарный налог на прибыль будет равен 18 200 руб. (18 000 + 200).

Таким образом, при продаже станка взаимозависимой фирме «Актив» исчислит налог на прибыль в той же сумме, которая была уплачена при продаже станка компании, не являющейся взаимозависимой с АО «Актив».

ГЛАВА 4. УБЫТКИ

Убытки, полученные фирмой в предыдущие годы, можно признать в качестве расходов в последующих налоговых периодах. Механизм такого переноса предусмотрен статьей 283 Налогового кодекса.

Иначе говоря, в следующих налоговых периодах фирма вправе уменьшить налоговую базу на сумму налогового убытка (полную или ее часть), полученного в предыдущие годы.

Это, несомненно, один из самых действенных законных методов снижения налоговой нагрузки компании. Заметим, что это – не льгота, которую предоставляют «избранным», а всеобщее право. Пользуются им практически все фирмы. Поэтому сначала рассмотрим общие правила переноса убытков на будущее.

Перенести на будущее можно только налоговый убыток, но не бухгалтерский. Ведь последний может включать расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли.

Нельзя переносить убыток:

- полученный в том периоде, когда доходы организации облагались по ставке 0% (абз. 2 п. 1 ст. 283 НК РФ);
- полученный в периоде применения спецрежимов (УСН и ЕСХН) в случае перехода на общий режим налогообложения (абз. 9 п. 5 ст. 346.6, абз. 8 п. 7 ст. 346.18 НК РФ);
- полученный до применения освобождения от обязанностей налогоплательщика в связи с участием в проекте

«Сколково», после признания организации налогоплательщиком (п. 9 ст. 246.1 НК РФ).

Переносить на будущее убытки нужно с учетом некоторых правил. Заметим, что с 1 января 2017 года они изменились.

С 1 января 2017 года Федеральным законом от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ отменено ограничение о 10-летнем сроке, в течение которого убытки, полученные в прошлых налоговых периодах, можно было переносить на будущее. Теперь это можно делать без ограничения по времени, но с ограничением по величине переносимого убытка. Он должен быть таков, чтобы налоговая база по налогу на прибыль периода, в котором производится перенос, не была уменьшена в результате такого переноса убытков более чем на 50%. Но это ограничение по размеру переносимых убытков согласно Закону № 401-ФЗ действует только четыре года – с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года.

Таким образом, старый порядок переноса убытков прошлых налоговых периодов с 1 января 2017 года отменяется – полностью сводить к нулю налоговую базу отчетного (налогового) периода уже не получится.

Новый порядок с указанной даты применяется и к перенесенным убыткам.

Если убытки получены по итогам нескольких лет, то они переносятся на будущее в той очередности, в которой получены (п. 2, 3 ст. 283 НК РФ).

Окончательный финансовый результат деятельности организации определяется по итогам работы за год. Тем не менее, уменьшать прибыль на убытки предыдущих налоговых периодов можно после окончания каждого отчетного периода, а не только в конце года. Но прибыль, полученная в отчетном периоде, является промежуточным результатом. А по итогам года компания может получить прибыль мень-

ше, чем она формировалась в течение года. Или, более того, прибыли по итогам года может не быть совсем, то есть будет получен убыток.

Получится, что по итогам одного или нескольких отчетных периодов организация списала убыток в большей сумме. Значит, излишне списанную сумму придется восстановить. А чтобы избежать подобных ситуаций, лучше списывать убытки прошлых лет при формировании налоговой базы по налогу на прибыль по итогам года.

Обратите внимание! Уменьшать прибыль отчетного периода в течение года имеет смысл только тем организациям, которые стабильно работают с прибылью.

Пример

Компания получила убыток:

- по итогам 2014 г. – в размере 450 000 руб.;
- по итогам 2015 г. – в размере 600 000 руб.

В 2016 году компания работала с прибылью.

Нарастающим итогом с начала года прибыль составила:

- за I квартал – 235 000 руб.;
- за полугодие – 470 000 руб.;
- за 9 месяцев – 750 000 руб.;
- за год – 950 000 руб.

При расчете налоговой базы бухгалтер вправе учесть:

- за I квартал 2016 г. – часть убытка за 2014 г. в сумме 235 000 руб.;
- за полугодие 2016 г. – весь убыток за 2014 г. в сумме 450 000 руб. и часть убытка за 2015 г. в сумме 20 000 руб. (470 000 руб. – 450 000 руб.);
- за 9 месяцев 2016 г. – убыток за 2014 г. в сумме 450 000 руб. и часть убытка за 2015 г. в сумме 300 000 руб. (750 000 руб. – 450 000 руб.);
- за 2016 г. – убыток за 2014 г. в сумме 450 000 руб. и часть убытка за 2015 г. в сумме 500 000 руб. (950 000 руб. – 450 000 руб.).

Таким образом, по итогам I квартала, полугодия и 9 месяцев 2016 года компании не нужно уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль. Также ей не нужно платить налог по итогам 2016 года.

Остаток непоперенесенного убытка за 2015 год на 1 января 2017 года составил 100 000 руб. (600 000 руб. – 500 000 руб.). Его можно продолжать учитывать в 2017 году и в последующие годы.

Предположим, в 2017 году фирма получила прибыль в сумме 135 000 руб.

Уменьшить величину налогооблагаемой базы можно на убыток прошлых лет в сумме 67 500 руб. (135 000 руб. × 50%).

Первичные документы, подтверждающие сумму убытка, хранят в течение всего срока переноса убытка плюс еще четыре года после окончания года, в котором убыток был полностью списан (пп. 8 п. 1 ст. 23, п. 4 ст. 283 НК РФ).

А теперь вспомним те правила переноса убытков, которые действовали до 1 января 2017 года.

Убыток можно было перенести не более чем на 10 лет. Его можно было учесть в любом налоговом периоде в течение этих десяти лет. Не перенесенный на ближайший год убыток можно перенести на следующий из оставшихся девяти лет (п. 2 ст. 283 НК РФ).

Убытки погашали в порядке очередности их возникновения по годам. Первым нужно списывать убыток, полученный раньше. Вновь полученные убытки нужно учитывать в налоговой базе после того, как будут погашены предыдущие. Если фирма отказалась от списания более раннего убытка, она вправе начать признавать более поздний убыток (п. 2, 3 ст. 283 НК РФ).

Переносить убытки можно не в каждом налоговом периоде, а с перерывами. При этом период времени, в течение которого можно уменьшать налоговую базу, не должен быть больше установленных 10 лет. Не списанные в этом промежутке убытки остаются непогашенными (абз. 3 п. 2 ст. 283 НК РФ).

Признавать убытки можно как по итогам налогового периода, так и по итогам отчетных периодов, если в них получена прибыль (письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. № 03-03-04/1/492).

Размер переносимого убытка не ограничивается – перенести можно как всю сумму убытка, так и его часть.

Фирма не имеет права переносить убытки по тем периодам, когда она не вела деятельность (письмо Минфина России от 8 февраля 2007 г. № 03-07-11/13).

ВНИМАНИЕ

Обратите внимание: для погашения некоторых специфических убытков можно использовать только прибыль по определенным видам деятельности компании:

- для убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств – прибыль от этой же деятельности (ст. 275.1 НК РФ);
- для убытка по операциям с ценными бумагами, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг, – прибыль от операций с такими бумагами (ст. 280 НК РФ);
- для убытка по операциям с ценными бумагами, которые не обращаются на организованном рынке ценных бумаг, – прибыль от операций с такими же бумагами (ст. 280 НК РФ);
- для убытка по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, которые не обращаются на организованном рынке, – прибыль от таких операций (ст. 304 НК РФ);
- для убытка от сделок по уступке или переуступке права требования – в особом порядке, установленном статьей 279 Налогового кодекса РФ.

Все эти правила дают широкие возможности снижать налоговую базу за счет «старых» убытков. Но раньше уменьшение налоговой базы «под ноль» нередко вызывало недовольство налоговой инспекции. Для нее убыточность фирмы является главным критерием для отбора на выездную проверку.

Так что и раньше, чтобы инспекторов «не дразнить», компании оставляли к налогообложению хоть небольшую, но прибыль.

Пример

По итогам 2012 года АО «Актив» получило убыток по основной деятельности в размере 600 000 руб.

В следующие годы общество получало прибыль:

- в 2013 году – 350 000 руб.;
- в 2014 году – 250 000 руб.;
- в 2015 году – 150 000 руб.

С учетом налоговой политики фирмы бухгалтер распорядился этим убытком и перенес:

- на 2013 год – 300 000 руб.;
- на 2014 год – 200 000 руб.;
- на 2015 год – 100 000 руб.

Таким образом, на начало 2016 г. в учете «Актива» убыток 2012 г. будет списан полностью. За период с 2013 г. по 2015 г. фирма переносила убыток с тем, чтобы к налогообложению оставалась прибыль в сумме 50 000 руб.

Перенос убытка по итогам отчетного периода

Обратимся к Налоговому кодексу. В нем сказано:

- убытки прошлых лет уменьшают налоговую базу текущего налогового периода;
- налоговый период – это календарный год или другой период времени, по окончании которого определяют налоговую базу и рассчитывают налог;
- налоговый период состоит из одного или нескольких отчетных периодов;
- налоговой базе текущего налогового периода соответствует налоговая база по итогам отчетного периода, который является составной частью налогового периода.

Такую цепочку рассуждений привели финансисты, обосновывая право фирм переносить убытки предыдущих лет по итогам не только налогового, но и отчетного периода (письмо от 15 июня 2007 г. № 03-03-06/1/383).

ВНИМАНИЕ

Налоговую базу по налогу на прибыль определяют с начала года нарастающим итогом (п. 7 ст. 274 НК РФ). Ее размер определяют каждый отчетный период. Значит, и убыток, подлежащий переносу на будущее, учитывают при определении налоговой базы каждого отчетного периода.

Пример

В текущем году фирма по итогам каждого отчетного периода получала прибыль и уменьшала налоговую базу на часть убытка, полученного в про-

шлом году, по итогам отчетных периодов. Размер убытка – 150 000 руб. Сумму переносимого убытка бухгалтер считал нарастающим итогом:

- в I квартале было перенесено 40 000 руб.;
- за полугодие – 40 000 руб.;
- за 9 месяцев – 50 000 руб.,
- за год – 60 000 руб.

Перенесенными в текущем налоговом периоде нужно считать 60 000 руб. Сумма непогашенного убытка, которую фирма вправе продолжать переносить на следующие налоговые периоды, составляет 90 000 руб. (150 000 – 60 000).

Как подтвердить убыток

Начнем с примера.

Пример

АО «Актив» в 2013 г. и 2014 г. получило убыток. По итогам 2015 г. образовалась прибыль, которую бухгалтер собирался уменьшить на часть убытка за 2013 год. Однако никаких документов, подтверждающих убыток 2013 года, он не обнаружил. Налоговую базу за 2015 г. «Актив» может уменьшить только на сумму убытка 2014 г. Убыток 2013 г. перенести на будущее нельзя.

До 1 января 2017 года фирма могла списывать убытки прошлых лет в течение 10 лет (ст. 283 НК РФ). Это значит, что до этой даты хранить «первичку» нужно было в течение всего этого срока. С 1 января 2017 года 10-летнее ограничение снято, но установлено на четыре года (до 31 декабря 2020 года) ограничение по величине переносимого убытка. Она должна быть такой, чтобы налоговая база не была сокращена более чем на 50%.

В любом случае документы, подтверждающие формирование убытка, нужно хранить, пока сумма убытка не будет погашена полностью, а затем – еще четыре года (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Документы бухгалтерской и налоговой отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, декла-

рация по налогу на прибыль) не являются первичными бухгалтерскими документами и не подтверждают убыток (постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 июля 2005 г. по делу № А56-25408/04).

Подтвердить сумму убытка можно только первичными документами (постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 сентября 2006 г. по делу № А56-38131/2005).

Инспектор во время камеральной проверки может потребовать подтверждения права «на льготу» по налогу на прибыль. Для этого он просит предоставить документы, подтверждающие убытки (ст. 88 НК РФ).

Перенос убытков при реорганизации

Реорганизация компании не отменяет права переноса убытка. Компания-правопреемник может в общеустановленном порядке переносить на будущее убытки, образовавшиеся до реорганизации (п. 5 ст. 283 НК РФ).

ВНИМАНИЕ

Определять организацию-правопреемника в части исполнения налоговых обязательств нужно по нормам статьи 50 Налогового кодекса.

Слияние

При слиянии компаний их правопреемником будет новая фирма, возникшая в результате такого слияния (п. 4 ст. 50 НК РФ).

Пример

ООО «Пассив» по итогам 2016 г. получило налоговый убыток в сумме 100 000 руб. В 2017 г. ООО «Баланс» и ООО «Пассив» были реорганизованы в форме слияния. В результате слияния образовалось ООО «Форма».

Убыток в сумме 100 000 руб. ООО «Форма» вправе переносить на будущее с учетом требований, установленных Федеральным законом от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ: без ограничения по количеству лет (раньше на перенос убытков отводилось 10 лет), но с условием, что налоговая база при таком переносе уменьшается не более чем на 50% (это ограничение действует с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года).

Разделение

Правопреемники фирмы, прошедшей процедуру разделения, несут обязанности по уплате налогов. Но вопрос переноса убытков в такой ситуации налоговым законодательством не оговорен. В нем есть только отсылка к Гражданскому кодексу (п. 7 ст. 50 НК РФ).

Закон гласит: «при наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством». Также установлен порядок, в соответствии с которым в передаточном акте должны быть положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица, в отношении всех его кредиторов и должников (п. 1 ст. 59 ГК РФ).

Присоединение, преобразование, выделение

При присоединении одной фирмы к другой правопреемником присоединенной компании (в части исполнения налоговых обязательств) является присоединившая ее организация (п. 5 ст. 50 НК РФ).

При преобразовании фирмы из одной организационно-правовой формы в другую правопреемником реорганизованной компании (в части исполнения обязанностей по уплате налогов) является вновь возникшая организация.

При выделении из состава фирмы других фирм правопреемство (в части исполнения налоговых обязательств) у выде-

лившихся компаний не возникает (п. 8 ст. 50 НК РФ). Право переноса убытков остается за реорганизованной компанией.

Пример

ООО «Пассив» по итогам 2015 г. получило налоговый убыток – 100 000 руб. В 2016 г. из ООО «Пассив» было выделено ООО «Сторно».

Выделенное общество правопреемником «Пассива» не является. Право переноса убытка на будущее осталось у «Пассива».

ГЛАВА 5. УСЛОВНО-БЕЗОПАСНЫЕ СХЕМЫ

Что такое ОЭЗ

Свободные экономические зоны, сокращенно СЭЗ (иногда их называют особые экономические зоны, ОЭЗ), – это территории, где по сравнению с другими регионами созданы более благоприятные условия для работы фирм и предпринимателей. Различные схемы с использованием СЭЗ стали одним из самых популярных способов законной минимизации налогов.

СЭЗ могут создавать как федеральные, так и региональные и местные власти. В разных зонах они устанавливают свои льготы. Федеральные власти могут освободить участников СЭЗ от налогов, которые поступают в федеральный бюджет, региональные власти – от налогов, которые поступают в региональный бюджет, и т. д.

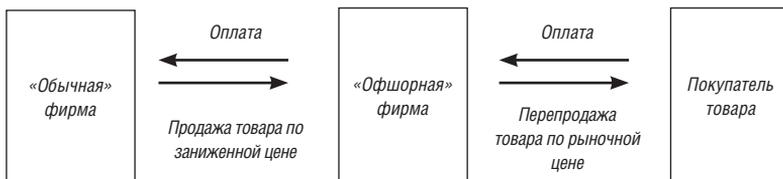
ВНИМАНИЕ

Чтобы пользоваться льготами ОЭЗ, недостаточно просто перерегистрировать фирму в ОЭЗ. Деятельность нужно вести там же. Иначе «местная» налоговая инспекция обратится в арбитражный суд. А он потребует зарегистрироваться и платить налоги там, где фактически ведется деятельность фирмы. Поэтому, чтобы воспользоваться преимуществами работы в ОЭЗ, лучше зарегистрировать там новую фирму (или несколько).

После того как новая фирма будет зарегистрирована в ОЭЗ, нужно выстраивать работу так, чтобы как можно большая часть объектов налогообложения (выручка, прибыль, имущество и т. д.) оказалась у этой фирмы. Для этого можно продавать ей произведенную продукцию, закупать у нее сырье, брать в аренду имущество и т. д.

Посредник по продаже

Для снижения налога на прибыль нужно сделать так, чтобы большая часть прибыли оказалась в новой фирме. Этого можно достичь, сделав фирму посредником по перепродаже товаров. Причем продавать ей товары нужно по заниженной цене, близкой к себестоимости. А фирма должна перепродавать их покупателям по рыночной цене:



Пример

АО «Актив» зарегистрировано в Санкт-Петербурге и платит налог на прибыль по ставке 20%. «Актив» закупил товар за 1 180 000 руб. (в т. ч. НДС – 180 000 руб.) и перепродал его за 1 458 480 руб. (в т. ч. НДС – 222 480 руб.).

Прибыль «Актива» составила 236 000 руб. ($1\,458\,480 - 222\,480 - (1\,180\,000 - 180\,000)$). Предположим, что других расходов у него нет.

Налог на прибыль равен: $236\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 47\,200 \text{ руб.}$

Теперь предположим, что «Актив» продал товар за 1 203 600 руб. (в т. ч. НДС – 183 600 руб.) ООО «Пассив», зарегистрированному в особой экономической зоне. В этой ОЭЗ установлена пониженная ставка налога на прибыль – 15,5%. «Пассив» реализовал товар покупателю за 1 458 480 руб. (в т. ч. НДС – 222 480 руб.).

Прибыль «Актива» в этом случае составит 20 000 руб. ($1\,203\,600 - 183\,600 - (1\,180\,000 - 180\,000)$), налог на прибыль – 4000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Прибыль «Пассива» равна 216 000 руб. ($1\,458\,480 - 222\,480 - (1\,203\,600 - 183\,600)$), а налог – 33 480 руб. ($216\,000 \text{ руб.} \times 15,5\%$).

Общая сумма налога на прибыль двух фирм составит: 4000 руб. + 33 480 руб. = 37 480 руб.

Экономия от использования посредника из ОЭЗ равна 9720 руб. ($47\,200 - 37\,480$).

Посредник по закупке

Другой способ сэкономить на налоге на прибыль – сделать «офшорную» фирму посредником по закупке товаров, сырья, материалов и т. п. В этом случае «обычная» фирма должна закупать их у «офшорной» по завышенной цене:



Пример

Вернемся к предыдущему примеру. Допустим, что «Актив» использует «Пассив» в качестве посредника при закупке товара. «Пассив» приобрел товар по 1 180 000 руб. (в т. ч. НДС – 180 000 руб.) и перепродал «Активу» за 1 434 880 руб. (в т. ч. НДС – 218 880 руб.). «Актив», в свою очередь, продал товар покупателю за 1 458 480 руб. (в т. ч. НДС – 222 480 руб.).

В данном случае «Пассив» и «Актив» получают прибыль: 216 000 руб.

$(1\,434\,880 - 218\,880 - (1\,180\,000 - 180\,000))$ и 20 000 руб. $(1\,458\,480 - 222\,480 - (1\,434\,880 - 218\,880))$ соответственно. Налог на прибыль у «Пассива» составит 43 200 руб., у «Актива» – 4000 руб.

Иногда в этих схемах можно обойтись и без «офшорных» фирм – вместо них следует использовать местные предприятия, которые имеют нужные льготы.

Применять эти схемы нужно, соблюдая следующие правила предосторожности.

1. «Офшорная» фирма не должна быть связана с основной ни внешне (лучше не давать ей созвучное название), ни «внутренне» – у нее должны быть другие учредители и руководители.

2. Операции с «офшорной» фирмой должны иметь деловую цель и подкрепляться оправдательными документами – договорами, актами, распоряжениями и приказами,

сметами и служебными записками – чем больше, тем лучше. В спорах с налоговой инспекцией лишних бумаг не бывает.

Лизинг через взаимозависимую фирму

Для снижения налоговой нагрузки компании ее учредители создают фирму-лизингодателя, с которой заключают договор лизинга. Как правило, ее регистрируют как «упрощенца», чтобы не платить налог на прибыль. К тому же «упрощенные» налоги платят по более низким ставкам.

Лизингополучатель получает в лизинг имущество и за счет лизинговых платежей снижает налог на прибыль. А если учитывает предмет лизинга у себя на балансе, то еще и уменьшает прибыль на сумму налога на имущество.

Практика показывает: если налоговики заподозрят фирму в уклонении от налогов и обратятся в суд, у нее есть шанс победить в споре. Современная тенденция такова, что судьи не всегда расценивают участие в лизинговых сделках взаимозависимых лиц безусловным признаком уклонения от налогов (например, постановления ФАС Московского округа от 19 января 2007 г. № КА-А40/13184-06, от 16 октября 2006 г. № КА-А40/10010-06). Такие сделки законодательством не запрещены.

ВНИМАНИЕ

Фирма должна доказать, что заключение договора лизинга с «родственной» компанией вызвано производственной необходимостью и направлено на получение прибыли.

Слияние

Прибыльная фирма объединяется с убыточным предприятием. Налогооблагаемую прибыль компании можно уменьшить на сумму убытка, накопленного присоединившимся

предприятием. Этот способ уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль – законный. Он предусмотрен пунктом 5 статьи 283 Налогового кодекса.

ВНИМАНИЕ

Объединение компаний должно иметь деловую цель. Это значит, что необходимость такой сделки нужно обосновать.

Например, цель объединения – расширение бизнеса, увеличение клиентской базы за счет клиентов убыточной компании. При этом обе компании располагают квалифицированными кадрами. Перед слиянием можно провести анализ рынка, серию переговоров, разработать бизнес-план.

Но если присоединенная компания не вела деятельность, не имеет клиентов, активов, сотрудников, то налоговики смогут доказать, что целью сделки было уменьшение налогооблагаемой прибыли. В результате будет доначислен налог на прибыль, а также взысканы пени и наложен штраф.

Возвратный лизинг

Компания продает свое оборудование лизинговой компании и берет у нее это же оборудование в лизинг. Лизинговые платежи учитывает при налогообложении прибыли.

Налоговики склонны считать, что такие сделки не имеют деловой цели. Их заключают для ухода от налогов (постановления ФАС Московского округа от 8 июня 2006 г. № КА-А40/5034-6, от 15 марта 2006 г. № КА-А41/523-06-П).

Но есть и дела, выигранные компаниями (постановления ФАС Московского округа от 6 февраля 2007 г. № КА-А40/12857-06, Северо-Западного округа от 6 апреля 2007 г. по делу № А56-21355/2006). По мнению судей, возвратный лизинг – это законная сделка с разумными хозяйственными мотивами для обеих сторон. Для лизингополучателя (про-

давца) – это увеличение оборотных средств, для лизингодателя (покупателя) – инвестиции и получение дохода от передачи имущества в пользование другому лицу.

Выгоду, полученную фирмой при возвратном лизинге, считает обоснованной и Высший Арбитражный Суд (постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06).

внимание

Если компания продаст свое оборудование по минимальной цене, а лизинговые платежи будут максимальными, от претензий налоговиков уйти не удастся (постановление ФАС Уральского округа от 15 января 2007 г. № Ф09-11719/06-С2).

Расходы без затрат

Если фирма в текущем периоде испытывает финансовые затруднения, но в будущем ожидает прибыль, она может получить экономию оборотных средств (в т. ч. и на налоге на прибыль) за счет увеличения расходов, не неся реальных затрат.

Для этого нужно взять процентный заем. Проценты по нему начислять, но в данном периоде не платить (перенести их выплату в «прибыльном» периоде).

внимание

Налоговый кодекс разрешает начислять проценты и учитывать их в расходах без реальной оплаты (п. 8 ст. 272 НК РФ) компаниям, которые считают налог на прибыль методом начисления.

Суды, как правило, занимают сторону фирмы (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 марта 2007 г. № А19-24728/06-44-Ф02-1128/07, Волго-Вятского округа от 10 августа 2006 года по делу № А29-4238/2005а).

Списание расходов на модернизацию

Чтобы получить возможность признать все расходы на модернизацию при аренде имущества, арендаторы и арендодатели часто заключают между собой договоры, которые позволяют уменьшить налоговую базу на стоимость модернизации. Например, агентский договор.

Арендатор и арендодатель заключают агентский договор. По условиям этого договора организация проведения модернизации входит в обязанности арендатора. За услуги агента он получает вознаграждение, а все расходы на модернизацию несет арендодатель (принципал по агентскому договору).

На самом деле на стоимость модернизации увеличивается арендная плата. А улучшения финансирует арендатор. При этом он учитывает все свои затраты в составе расходов по аренде на законном основании – согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса.

ВНИМАНИЕ

Чтобы избежать претензий налоговиков, нужно правильно оформить все документы.

Увеличение арендной платы нужно предусмотреть в дополнительном соглашении к договору аренды. Повысить плату нужно на весь период аренды, а не только на время выполнения работ.

Заключить агентский договор. По этому договору арендатор от своего имени совершает сделки с поставщиками и подрядчиками, принимает материальные ценности и работы, а также оплачивает их. Право собственности на улучшения принадлежит арендодателю.

Составить отчет агента о выполнении порученного ему принципалом задания. Порядок и сроки оформления отчета

должны быть прописаны в агентском договоре (ст. 1008 ГК РФ). К отчету нужно приложить все копии договоров и первичных документов, подтверждающих расходы агента. Принципал этот отчет должен утвердить.

Как рассчитать новую сумму арендной платы по договору аренды, покажем на примере.

Пример

ООО «Пассив» арендует у АО «Актив» здание. Предположим, арендная плата составляет 23 600 руб. в месяц (в т. ч. НДС – 3600 руб.).

В январе «Пассив» решил надстроить второй этаж. Предполагаемая стоимость строительных работ составляет 1 180 000 руб. (в т. ч. НДС – 180 000 руб.). Оставшийся срок аренды – три года.

Для оптимизации налогообложения стороны заключили агентский договор, предусматривающий вознаграждение в размере 3540 руб. (в т. ч. НДС – 540 руб.).

В дополнительном соглашении к договору аренды прописано, что на оставшиеся три года действия договора аренды арендная плата увеличивается на 32 876,11 руб. в месяц.

Эту сумму рассчитывают так:

$(1\,180\,000 \text{ руб.} + 3540 \text{ руб.}) : 36 \text{ мес.} = 32\,876,11 \text{ руб.}$

Новая сумма арендного платежа до конца срока аренды будет составлять 56 476,11 руб. (23 600 + 32 876,11).

Однако лучше изменять цену постепенно. Разумеется, порядок такого увеличения нужно прописать в дополнительном соглашении к договору аренды. Можно также заключать последовательно дополнительные соглашения об изменении суммы арендного платежа.

Те, кто решит воспользоваться данной схемой, должны быть готовыми к судебным спорам.

ГЛАВА 6. ОПАСНЫЕ СХЕМЫ

Практически все схемы, которые применяются исключительно с целью уклонения от уплаты налогов, хорошо изучены налоговиками.

На официальном сайте налоговой службы размещен документ, который называется «Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Это подробное описание изученных налоговиками способов незаконной «налоговой оптимизации».

Рассмотрим эти схемы.

Схемы, которые используют фирмы-«однодневки»

Их используют для создания фиктивных расходов и получения вычетов, для увеличения добавленной стоимости.

Это знакомая всем «обналичка».

Компания заключает фиктивный договор с фирмой-«однодневкой» на приобретение товаров (работ, услуг) и перечисляет ей деньги. Чаще всего это договоры на выполнение ремонтных (профилактических) работ или на оказание маркетинговых, консультационных и других услуг. Все операции компания отражает в налоговом и бухгалтерском учете.

Реального движения товаров, выполнения работ или оказания услуг не происходит, однако есть все документы (договоры, счета-фактуры, накладные, акты выполненных работ или оказанных услуг и т. д.).

Перечисленные «однодневке» средства обналичивают через «дружественный» банк и возвращают фирме, которая использует их на выплату зарплат «в конвертах», взятки и т. д.

Схемы получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимости

Например, «простое товарищество». Две компании хотят провести сделку по купле-продаже недвижимости. Но при оформлении договора продавец должен с полученного дохода заплатить НДС и налог на прибыль. Чтобы уйти от налогов, стороны заключают договор простого товарищества (совместной деятельности). Один товарищ в качестве вклада в совместную деятельность вносит недвижимость, а второй – деньги в сумме, соответствующей стоимости недвижимости.

Затем стороны расторгают договор о совместной деятельности и подписывают соглашение, по которому первый товарищ получает деньги, а другой – недвижимость. Вклады возвращаются в пределах первоначальных взносов, а налогов нет (пп. 6 п. 3 ст. 39, пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Трансфертное ценообразование

Фирма покупает сырье по рыночным ценам и продает его конечному потребителю по завышенной цене. Вся прибыль оказывается у компании, а налог на прибыль конечного потребителя сводится к нулю (за счет завышения себестоимости).

Но прибыль и у компании не остается. У нее есть посредник, который по договору ищет ей поставщиков сырья и получает за это агентское вознаграждение. Этот агент, как правило, «упрощенец», который платит единый налог по ставке 6%. Все участники цепочки являются аффилированными и подконтрольны одному «хозяину».

Фиктивные штрафы

У фирмы есть подконтрольная компания, которая применяет упрощенную систему налогообложения. Они заключают фиктивный договор поставки, по которому фирма обязуется поставить «упрощенцу» продукцию. По договору в случае пропуска срока поставки товара поставщик должен заплатить покупателю большую неустойку.

Поставки, естественно, не происходит, и у поставщика возникает обязанность заплатить штраф. Для нарушителя сумма штрафа уменьшает налогооблагаемую прибыль (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ), а у «покупателя-упрощенца» возникает внереализационный доход (п. 1 ст. 346.15 НК РФ), с которого он платит налог по ставке 6%.

Факторинг

Фирма реализует покупателю товар с непродолжительной (несколько дней) отсрочкой платежа. Одновременно она заключает с банком договор финансирования под уступку денежного требования. Банк приобретает право требования к покупателю без дисконта (право требования суммы, например, в 2000 руб. за 2000 руб.) и рассчитывается с продавцом, а покупатель рассчитывается с банком.

По договору факторинга фирма выплачивает банку большое вознаграждение и учитывает его при расчете налога на прибыль. Банк обналичивает деньги и возвращает их продавцу.

Привлечение посредника

Участниками схемы являются следующие лица:

1) принципал – российский налогоплательщик, от имени и за счет которого действует агент (посредник);

2) агент (посредник) – российская или иностранная компания, формально действующая в интересах принципала

в рамках посреднического договора. Как правило, деятельность таких посредников сводится к созданию видимости ведения реальной хозяйственной деятельности;

3) покупатель – лицо, приобретающее товары (работы, услуги) у принципала.

Суть схемы заключается в следующем. Принципал привлекает Агента для выполнения определенных задач, например, для поиска клиентов. Однако фактический поиск заказчиков, ведение переговоров с ними, оформление контрактов осуществляют работники Принципала. Агент только оформляет документы, подтверждающие фиктивные затраты для получения агентского вознаграждения.

В результате необоснованное включение в расходы затрат по фиктивным агентским договорам приводит к уменьшению базы по налогу на прибыль у Принципала.

Покупка фиктивных ценных бумаг

Участники схемы – следующие лица:

- 1) российская организация;
- 2) владельцы ценных бумаг, не являющиеся резидентами РФ.

Компания, зарегистрированная в офшорных территориях и не ведущая хозяйственной деятельности, осуществляет выпуск ценных бумаг в значительном объеме. Как правило, такая фирма не имеет ни активов под обеспечение их выпуска, ни банковской гарантии, ни поручительства третьих лиц.

Выпущенные ценные бумаги реализуются заранее определенному кругу лиц с рассрочкой платежа. Их оплата предусматривается позднее даты их погашения, что подтверждает то, что выпуск и последующая реализация этих бумаг не направлены на привлечение денежных средств.

Затем ценные бумаги вносятся в уставные капиталы реально действующих российских организаций. Российская компания, в свою очередь, реализует полученные ценные бумаги фирмам-«однодневкам» с убытком, включая в состав расходов при расчете налога на прибыль стоимость этих бумаг по данным налогового учета у передающей стороны.

В итоге российская организация получает необоснованную налоговую выгоду путем уменьшения на сумму полученного убытка облагаемой базы по налогу на прибыль.

ФНС России в письме от 31 октября 2013 года № СА-4-9/19592, обобщая судебную практику, назвала следующие схемы, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды:

- увеличение стоимости товаров для искусственного завышения вычетов по НДС и увеличения расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, при наличии реальных финансово-хозяйственных операций по приобретению товаров;
- заключение договоров с организациями, не осуществляющими реальной финансово-хозяйственной деятельности, с той же целью;
- дробление бизнеса с целью применения льготного режима налогообложения;
- совершение хозяйственных операций, формально соответствующих требованиям действующего налогового законодательства, но не имеющих разумной деловой цели.

В заключение отметим, что налоговики рекомендуют сознательным налогоплательщикам, которые обнаружили признаки применения налоговых схем на своем предприятии, подать уточненные декларации. Причем вместе с пояснительной запиской, форму которой сами утвердили и опубликовали в приложении № 5 к приказу от 14 октября 2008 года № ММ-3-2/467@.

ГЛАВА 7. ДОЛЖНАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ И ОСТОРОЖНОСТЬ ПРИ ВЫБОРЕ КОНТРАГЕНТА

Фирмы-«однодневки»

Термин фирма-«однодневка» чаще всего используется контролерами при проведении налоговых проверок. Проверяя фирму, которая является контрагентом «однодневки», они могут отказать ей в признании расходов при расчете налога на прибыль.

В Налоговом кодексе не содержится определение фирмы-«однодневки». Специалисты ФНС России в письме от 11 февраля 2010 года № 3-7-07/84 разъясняют: «Под фирмой-«однодневкой» ... понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, ... не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т. д.».

Перечень признаков, характерных для фирм-«однодневок», следующий:

- адрес регистрации – массовый (по которому зарегистрировано более 10 налогоплательщиков);
- фирма зарегистрирована в форме общества с ограниченной ответственностью;
- фирма не находится по своему юридическому адресу;
- фирма имеет определенное наименование (обычно это распространенное слово без привязки к сфере деятельности и месту нахождения организации);
- фирма не имеет собственных основных средств и складских помещений;
- фирма имеет счета в одном банке с контрагентами;
- должностные лица фирмы не имеют отношения к ее деятельности;

- фирма не платит налоги (или перечисляет минимальные платежи);
- фирма не сдает в налоговую инспекцию отчетность (или сдает «нулевую» отчетность).

Если при проверке будет обнаружено, что контрагент проверяемой компании является фирмой-«однодневкой», сделка с ним будет признана направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, а затраты по сделке исключены из налоговой базы.

Перечень признаков, свойственных сделке с фирмой-«однодневкой», приведен в пункте 12 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (приложение № 2 к приказу ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@).

К ним относятся:

- отсутствие личных контактов руководства фирмы-поставщика и руководства фирмы-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя фирмы-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;
- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т. п.);

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ.

Судебная практика в этом вопросе исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков. То есть предполагается, что действия фирмы, направленные на получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в бухгалтерской и налоговой отчетности, достоверны. При этом фирма не несет ответственности за действия всех контрагентов, «участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет» (определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О).

Однако есть судебные решения, поддерживающие позицию налоговиков. При этом арбитры ссылаются на разъяснения Пленума ВАС РФ, которые приведены в пункте 10 постановления от 12 октября 2006 года № 53. Из указанного постановления следует, что налоговики могут подтвердить перед судом необоснованность налоговой выгоды фирмы, если докажут, что она действовала без должной осмотрительности и осторожности (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 марта 2012 г. по делу № А46-7027/2011, Восточно-Сибирского округа от 20 марта 2012 г. по делу № А19-21036/10).

Должная осмотрительность

Понятие «должная осмотрительность» Налоговым кодексом не определено. В постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 также не указано, каким образом можно доказать, что фирма действовала с должной осмотрительностью и осторожностью при выборе контрагента.

ФНС России в письме от 31 октября 2013 года № СА-4-9/19592 привела перечень признаков, свидетельствующих о том, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при заключении сделки. К ним относятся:

- подписание первичных документов лицом, не указанным в ЕГРЮЛ, как имеющего право подписи первичных документов от имени контрагента без доверенности при условии, что у налогоплательщика отсутствует доверенность, подтверждающая соответствующие полномочия;
- смерть должностного лица контрагента до заключения договора, его нахождение в местах лишения свободы или дисквалификация;
- «спорный» контрагент не зарегистрирован или исключен из ЕГРЮЛ до момента заключения сделки;
- оплата поставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) осуществлена за наличный расчет с превышением установленных лимитов.

Необходимые меры, свидетельствующие о проявлении должной осмотрительности, выработаны на основе арбитражной практики. Некоторые из этих действий перечислены в письме Минфина России от 10 апреля 2009 года № 03-02-07/1-177.

Однако их перечень не является исчерпывающим. Приведем основные из них.

1. На момент заключения сделки фирма обязана проверить у своего контрагента наличие государственной регистрации в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) (письмо Минфина РФ от 6 июля 2009 г. № 03-02-07/1-340, постановления Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 19 апреля 2011 г. № 17648/10 по делу № А26-11225/2009). При этом можно запросить выписки из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) в налоговой инспекции, а можно использовать общедоступные сведения из этих реестров, размещенные на сайте ФНС России.

2. В том случае, если деятельность вашего контрагента по исполнению договора подлежит лицензированию, потребуйте копию лицензии. Судебная практика показывает, что истребование документов, подтверждающих право контрагента на занятие определенными видами деятельности, свидетельствует о проявлении должной осмотрительности

(постановления ФАС Уральского округа от 16 июля 2012 г. № Ф09-5337/11 по делу № А76-22275/10, Московского округа от 8 июня 2012 г. по делу № А41-2153/11).

3. Суды указывают, что одним из признаков проявления организацией должной осмотрительности является истребование у контрагента учредительных документов (устава, копии устава), а также копии свидетельства о постановке на учет в налоговой инспекции (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 11 сентября 2012 г. по делу № А82-16091/2011, Центрального округа от 10 марта 2011 г. по делу № А08-3883/2010-16).

4. При оформлении договора фирма должна удостовериться в личности лица, действующего от имени контрагента, а также в наличии у него соответствующих полномочий (постановления Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. № 17648/10 по делу № А26-11225/2009, ФАС Центрального округа от 5 марта 2012 г. по делу № А64-3327/2010).

5. При заключении сделки убедитесь в наличии у контрагента действующего расчетного счета (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 31 августа 2012 г. по делу № А32-14753/2011, Центрального округа от 21 октября 2010 г. по делу № А23-6231/09А-13-28021-11-ДСП).

6. Одним из критериев проявления должной осмотрительности является получение и анализ сведений о контрагентах путем использования официальных источников информации (СМИ и сети Интернет) (постановления ФАС Уральского округа от 13 июня 2012 г. № Ф09-4458/12 по делу № А76-14102/11, Московского округа от 30 мая 2011 г. № КА-А40/4929-11 по делу № А40-68516/10-76-325). Если в официальных источниках информации нет сведений о контрагенте проверяемой компании, то налоговики могут расценить этот факт как один из признаков фирмы-«однодневки» (п. 12 приложения № 2 к приказу ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@).

7. Личный контакт с представителями контрагента, среди прочего, также свидетельствует о проявлении организацией должной осмотрительности. Так, ФАС Московского округа поддержал налоговиков, указав, что фирма не проявила должной осмотрительности, поскольку договоры и иные первичные документы подписывались в отсутствие уполномоченных и законных представителей контрагента (постановление от 11 июля 2012 г. по делу № А40-103278/11-140-436).

8. Длительные отношения с поставщиком, в отношении которого ранее у проверяющих не было претензий, также свидетельствуют о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности. Арбитражная практика показывает: если договорные отношения компании с ее контрагентом носят не разовый, а продолжительный характер, это свидетельствует о проявлении ею должной осмотрительности (постановление ФАС Уральского округа от 15 февраля 2011 г. № Ф09-2542/10-С3 по делу № А50-32041/2009).

9. Фирма может обратиться в налоговые инспекции с просьбой предоставить информацию об исполнении ее потенциальными контрагентами своих налоговых обязательств. Поскольку такие сведения налоговой тайной не являются, инспекторы не вправе ей отказать. Тем более что запрашиваемая информация обусловлена необходимостью проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Такой вывод сделал Минфин России в письме от 16 мая 2013 года № 03-02-07/1/17050, сославшись на правовую позицию ВАС РФ и более ранние решения кассационных судов (определение ВАС РФ от 1 декабря 2010 г. № ВАС-16124/10, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 июля 2010 г. по делу № А27-25441/2009, от 16 июля 2010 г. по делу № А27-25724/2009, ФАС Уральского округа от 1 сентября 2010 г. № Ф09-6957/10-С3).

Некоторые эксперты полагают, что для подтверждения должной осмотрительности вместо множества документов, касающихся деятельности партнера, компания может ограничиться лишь выпиской из ЕГРЮЛ. Такой вывод они делают из трактовки понятия добросовестности в Гражданском кодексе. В нем указано: «добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются» (п. 5 ст. 10 ГК РФ). И поскольку в налоговом законодательстве не содержится понятия должной осмотрительности, налогоплательщик обязан руководствоваться нормами Гражданского кодекса (п. 1 ст. 11 НК РФ). Исходя из этого делается вывод, что для подтверждения осмотрительности достаточно предоставить копию выписки из ЕГРЮЛ.

Однако понятия «должная осмотрительность» и «презумпция добросовестности» не являются идентичными даже в рамках гражданско-правовых отношений. Поэтому законодательное закрепление презумпции добросовестности участников гражданских отношений не освобождает их от проявления осмотрительности. Ведь в случае, если, например, первичные документы, поступившие от контрагентов, подписаны неустановленными лицами, суд встанет на сторону инспекции (определение ВАС РФ от 27 февраля 2012 г. № ВАС-923/12). Даже несмотря на то, что Налоговый кодекс не обязывает доказывать добросовестность контрагентов, а в Гражданском кодексе закреплен принцип добросовестности.

Поэтому, на наш взгляд, чем больше мер фирма предпринимает для подтверждения своей осмотрительности, тем меньше риск возникновения претензий со стороны контролеров.

внимание

Налоговики не могут полностью отказать в признании расходов по сделке, если фирма не проявила должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагента. Но при условии, что реальность сделки ими не оспаривается. В этом случае размер расходов по данной сделке для целей налогообложения определяется исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам (постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12).

В связи с необходимостью проявления должной осмотрительности и осторожности организациям нужно обратить внимание на следующий момент. Компания имеет право посылать запросы в налоговую инспекцию по всем своим контрагентам. При этом ей выгоден любой ответ налоговиков.

Например, если получена информация, что компания сдает отчетность и платит налоги, то с ней можно работать. Аналогично следует поступить, если налоговики отказались предоставить информацию о контрагенте. И наоборот. Если получена информация о недобросовестности контрагента, то есть смысл отказаться от сотрудничества с ним.

Однако на практике налоговики в письменных ответах зачастую отказывают компаниям, аргументировав тем, что статьей 32 Налогового кодекса не предусмотрена обязанность предоставлять информацию об уплате налогов контрагентами. Поэтому вероятность последнего варианта достаточно невелика. Такие выводы можно сделать из письма Минфина России от 16 мая 2013 года № 03-02-07/1/17050.

БЕРАТОРЫ НОВОГО ПОКОЛЕНИЯ

МАКСИМУМ ИНФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРУ
ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ПРАВИЛЬНЫХ РЕШЕНИЙ



Бератор обновляется ежедневно, у вас всегда актуальная информация



Умный поиск разработан специально под бухгалтерские запросы



Примеры помогут быстро разобраться, как отразить новую операцию в учете, рассчитать налоги

Создан для бухгалтера

Для бухгалтера в бераторе представлена полная информация о правилах ведения учета, порядке исчисления и уплаты налогов; собрано более 10 000 хозяйственных ситуаций с примерами из практики. Открыв бератор, вы сможете прочитать подробное описание ситуации и уточнить для себя: не изменены ли правила, нет ли опасных моментов в учете и налогообложении, есть ли варианты экономии, какие проводки будут однозначно правильными, какие документы должны быть оформлены. Вы легко проверите себя и свою бухгалтерию, сверите свои знания и опыт с действующим законодательством. Ваш учет будет безупречным.

Бератор всегда актуален

Бухгалтеру необходимо постоянно изучать новые законы и постановления, разбираться в письмах министерств, самому выяснять, что именно имели в виду чиновники. Всю эту работу ежедневно делают эксперты, чтобы вы, открыв бератор, нашли действующие правила учета и не тратили свое время на ежедневный мониторинг законодательства.

Работать с бератором легко и просто

Структура бератора повторяет традиционные участки бухгалтерии. Просто откройте бератор, и вы сразу же сориентируетесь, где найти ответ на свой вопрос.

Потратите минимум времени на решение своего вопроса

Бератор не перегрузит вас информацией и не отнимет много времени на изучение новой темы. Эксперты проделали огромную работу, чтобы в ответе на любой вопрос у вас было все необходимое: точный алгоритм действий, актуальные примеры, проводки и образцы заполнения документов.

Всегда на вашей стороне

Бератор расскажет, как вести учет по правилам и как не «попасть на заметку» инспекторов. Вы узнаете, как оптимизировать налоги и какие схемы не стоит применять. Как с выгодой совмещать налоговые режимы и как минимизировать риски для бухгалтера и директора.



С налоговым календарем не пропустите даты сдачи отчетов и уплаты налогов



С помощью образца заполните правильно любую форму



Подсказки помогут избежать ошибок в спорных ситуациях

Бератор понимает бухгалтера с полуслова

Поисковая система бератора разработана специально под бухгалтерские запросы. Как только вы вводите слово в поисковую строку, появляются подсказки, они помогают мгновенно найти нужную ситуацию. Проблема, как составить запрос, отпадет сама собой. Вы легко найдете свою ситуацию в бераторе, вникнете в суть проблемы и решите ее.

В бераторе вы найдете бухгалтерский поисковый регистр, где в алфавитном порядке размещены все хозяйственные операции и термины, с которыми любой бухгалтер может столкнуться в своей работе. Регистр помогает находить описание любой операции быстро и точно.

Нужная информация всегда под рукой

Бератор можно настроить для себя. Значимые для вас страницы бератора вы можете отметить закладной и в любой момент открыть их снова. Если «текучка» отвлечет вас от решения важного вопроса, вы к нему сможете вернуться в любой удобный момент.

Подготовьте отчетность

Заполнить бухгалтерские и налоговые формы просто, когда перед глазами есть качественный образец и доступно описан порядок заполнения. В бераторе есть все формы отчетности и образцы их заполнения. Чтобы не совершить досадной ошибки, используйте уже заполненные в бераторе образцы.

Проверьте свою бухгалтерию

Нет ничего проще, чем разобраться в учете и правилах налогообложения с помощью реальных примеров. Вы всегда сможете: провести в учете новую для вас операцию по примеру; проверить себя и свою бухгалтерию; узнать, не упускаете ли из виду какой-то важный момент или недавнее изменение законодательства.

Страхует бухгалтера от ошибок

Бератор не даст совершить ошибки там, где бухгалтеры чаще всего их совершают, а в нужный момент он подскажет, где вы сможете сэкономить на налогах и избежать штрафов.

ПРАКТИЧЕСКАЯ ЭНЦИКЛОПЕДИЯ БУХГАЛТЕРА

Бератор, в котором собраны воедино абсолютно все действующие правила учета и налогообложения: от самых простых проводок по расчетному счету до учета сложных валютно-экспортных договоров.



ПОМОГАЕТ В РАБОТЕ БУХГАЛТЕРА

«Практическая энциклопедия бухгалтера» подробно описывает все участки работы бухгалтерии, включая кадровое делопроизводство, налоговое планирование, работу компании на УСН, внешнеэкономическую деятельность и порядок проведения проверок государственными надзорными службами.

Начинается бератор с раздела «Корреспонденция счетов», где собраны проводки по всем видам хозяйственных ситуаций. Более 1000 примеров из этого раздела значительно упростят вам задачу, когда нужно провести в учете новую операцию или проверить свою бухгалтерию. Подготовить документы и заполнить отчетность вам помогут образцы форм и их построчные описания из разделов «Первичные документы» и «Бухгалтерская отчетность». В бератор включены материалы, которые убергут от использования опасных схем – «Экономим на налогах». Есть раздел «К вам пришла проверка», в нем описаны все правила прохождения проверок НДС, прибыль и «зарплатные налоги» описаны очень подробно, каждому налогу посвящен свой раздел. Кроме налогов, хорошо известных всем бухгалтерам, в бераторе рассмотрены налог на добычу полезных ископаемых, экспортные пошлины, спецрежимные налоги, водный, земельный и т. п. Директору и кадровику понравятся материалы по работе с персоналом из раздела «Персонал. Оплата труда»

АБСОЛЮТНО ТОЧНЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

Бератор предлагает конкретный ответ на вопрос. Поиск приведет вас на конкретную страницу, где описана нужная ситуация. Бератор предлагает не ссылки, а ответы на вопросы. Это сэкономит ваше время и поможет быстрее справиться с поставленной задачей.

РАБОТАТЬ С БЕРАТОРОМ УДОБНО И ПРОСТО

Каждая страница имеет идеальную структуру. Бератор понравится вам с первого взгляда: четкие заголовки, комфортный шрифт, никаких лишних элементов, все функции на виду. Не нужно читать инструкции и изучать, как работает бератор. Вся структура разработана с учетом специфики бухгалтерской профессии.

УМНЫЙ ПОИСК

Бератор понимает бухгалтера с полуслова. Разработаны специальные поисковые инструменты, которые близки и понятны бухгалтеру.

Вы вводите слово в поисковую строку и сразу же видите результаты поиска: это список хозяйственных ситуаций. Проблема составить запрос отпадает сама собой.

Вы можете использовать поисковый регистр, который составлен из терминов и операций, которые понятны каждому бухгалтеру. Бератор сам подсказывает, как искать.

Бератор идеально подойдет для вас, если:

- В вашей бухгалтерии работает несколько человек (доступ 5 сотрудников без доплат).
- В вашей компании несколько видов деятельности.
- Ваша компания находится в зоне риска налоговой проверки.
- Вы заинтересованы в правильном учете и оптимизации налогов.
- У вас недостаточно быстрый Интернет.
- Бератор всегда остается на вашем компьютере, и вы можете обновить его в любой удобный момент.

Сделать закладку **Распечатать** **Кнопка «Распечатать» всегда наверху, в удобном месте**

Отмечайте закладками важную для вас информацию, чтобы вернуться к ней

Отпуск по уходу за ребенком

Работники организации по их желанию могут быть предоставлен отпуск по уходу за ребенком. В такой отпуск могут уйти работники, которые фактически осуществляют уход за ребенком (мать, отец, бабушка, дедушка, опекуны). Отпуск предоставляется с момента рождения ребенка и до достижения им возраста полутора лет. По желанию работника отпуск может быть продлен до достижения ребенком трех лет.

Если работник уходит в отпуск по уходу за ребенком, ему ежемесячно должны выплачиваться:

- пособие в размере 40% среднего заработка по месту работы – до достижения ребенком полутора лет;
- ежемесячные компенсационные выплаты в сумме 50 рублей до достижения ребенком трехлетнего возраста (Указ Президента РФ от 30 мая 1994 г. № 1110).

Пособие по уходу за ребенком и компенсационную выплату налогом на доходы физических лиц, взыскиваем в ПФР, ФСС, ФОМС и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не облагают (ст. 217 НК РФ, ст. 9 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ, п. 2 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ).

Заявление

Индивидуальный директор ООО «Пассива» Пассива И. И. от матери по адресу: Никитина А. И.

Прошу предоставить мне отпуск по уходу за ребенком с 3 февраля 2013 года до достижения им полутора лет и назначать соответствующее пособие и компенсационную выплату.

Свидетельство о рождении ребенка прилагаю.

2 февраля 2013 года *Иванова*

Чтобы правильно заполнить бухгалтерскую «первичку», используйте образцы

Пособие выплачивается, даже если работник, находящийся в отпуске по уходу за ребенком, работает на дому или на условиях неполного рабочего времени.

Пособие выплачивают за счет средств ФСС РФ.

Компенсационная выплата выплачивается за счет расходов организации. Она отражается в учете в зависимости от того, в каком подразделении работает сотрудник.

Пример

Работница основного производства ООО «Пассива» Клевова ушла в отпуск по уходу за ребенком до достижения им полутора лет.

На основании заявления и свидетельства о рождении ребенка, по приказу руководителя «Пассива» ей назначены пособие 6000 руб. и компенсационная выплата – 50 руб. в месяц.

В бухгалтерии Клевова подана заявка на продление отпуска до достижения ребенком трехлетнего возраста.

Бухгалтер «Пассива» должен ежемесячно делать следующие проводки:

Дебет 69-1 КРЕДИТ 70 – 6000 руб. – начислено пособие Клевова;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50-1 – 6000 руб. – выдана пособие Клевова;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70 – 50 руб. – начислена компенсация Клевова;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50-1 – 50 руб. – выдана компенсация Клевова;

Дебет 70 КРЕДИТ 50-1 – 50 руб. – выдана компенсация Клевова;

Дебет 20 КРЕДИТ 70 – 50 руб. – начислена компенсация Клевова;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50-1 – 50 руб. – выдана компенсация Клевова.

О том, как рассчитать пособие по уходу за ребенком в 2013 году, смотрите [в статье «Пособие за счет средств ФСС, payable»](#) и [Пособия по уходу за ребенком: как рассчитать». Сопоставьте пособие за период отпуска за ребенком до достижения им возраста полутора лет.](#)

Воспользуйтесь подсказками в тех ситуациях, где можно сослаться на налоги

Так обозначены ситуации, в которых легко ошибиться, и выделены подсказки по самым ключевым вопросам

Ссылки на страницы укажут путь в другой раздел, чтобы изучить вопрос полностью и детально

В бераторе содержатся только реальные примеры из бухгалтерской практики

УСН НА ПРАКТИКЕ

Идеальный бератор для бухгалтера, который ведет учет в фирме на УСН и для компании, которая использует спецрежимы для легальной налоговой экономии.



Принимайте грамотные решения, опираясь на экспертные, достоверные рекомендации



Пользуйтесь примерами и типовыми проводками, чтобы упростить себе ведение учета



Проверяйте себя и свою бухгалтерию, чтобы не потерять право на использование УСН



РУКОВОДСТВО ПО РАБОТЕ ФИРМЫ НА УСН

Подробное руководство по ведению полноценного бухгалтерского учета на УСН, уплате налогов и выполнению условий для работы на «упрощенке».

У вас будет вся информация об УСН: специфика налогового учета – состав доходов и расходов и их особенности, кассовые операции по новым правилам, порядок ведения книги учета доходов и расходов, заполнения декларации и сдачи отчетности, как покинуть или совмещать УСН с другими режимами. Есть налоги, от которых фирма-упрощенец не освобождается. Это земельный и транспортный налоги, госпошлина и таможенные платежи и, конечно, страховые взносы во внебюджетные фонды. С бератором вы без труда рассчитаете, начислите и отчитаетесь по ним.

Особое внимание в «УСН на практике» уделено агентской деятельности «упрощенца». В таком статусе агент обязан платить и отчитываться по НДФЛ, НДС, налогу на прибыль. Последние введенные законодательством льготы – пониженный УСН-налог для Крыма и налоговые каникулы для ИП – не остались без внимания экспертов. Изучите эту тему, чтобы сэкономить и направить дополнительные ресурсы на развитие своего бизнеса.

ПРАКТИЧЕСКАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Универсальный бератор для бухгалтеров средних компаний, где бухгалтерия, кроме традиционных бухгалтерских задач, самостоятельно разбирается в кадровых и юридических вопросах и решает их.



Сверяйте свою бухгалтерию с действующими правилами учета. Бератор всегда актуален



Проверяйте, как нововведения повлияли на учет и налоги вашей фирмы



Разбирайтесь с правилами учета с помощью примеров и типовых проводок

ЛУЧШЕЕ РЕШЕНИЕ ДЛЯ БУХГАЛТЕРИИ

«Практическая бухгалтерия» описывает правила работы бухгалтерии на всех этапах деятельности компании: от момента ее создания до распределения финансовых результатов

Бератор начинается с описания процедуры открытия фирмы: регистрация в ИФНС и фондах, открытие расчетного счета, формирование УК, заключение договора аренды и т. д. Раскрыты те вопросы, которые в небольших фирмах чаще всего решает бухгалтерия. Затем идет подробное описание основных участков работы бухгалтерии: учет основных средств и НМА, расчеты с персоналом и страховые взносы, учет затрат на производство и продажи, налог на прибыль и НДС, определение финансовых результатов, отчетность и проверки. Последние разделы бератора – о налоговой и административной ответственности руководителей компании и обо всех типах государственных проверок.

В «Практической бухгалтерии» представлено более 5000 описаний хозяйственных ситуаций, с которыми сталкивается бухгалтер. Большое количество примеров, подробные описания, легкий стиль изложения – все это помогает бухгалтеру решать текущие задачи быстро и грамотно. Работа с бератором на 90% уменьшает риск бухгалтерских ошибок, а поиск профессиональной информации перестает быть проблемой.

КАК КУПИТЬ БЕРАТОР

В ИЗДАТЕЛЬСТВЕ

Менеджеры информационной службы – квалифицированные специалисты, которые внимательно относятся ко всем пожеланиям клиентов и всегда готовы вам помочь в выборе изданий и оптимального способа покупки.

БЕРАТОР МОЖНО ЗАКАЗАТЬ ПО ТЕЛЕФОНУ:

8 (495) 737-44-11

НАШИ РЕКВИЗИТЫ:

ООО «Агентство бухгалтерской информации»

АО «АЛЬФА-БАНК» г. Москва

р/с: 40702810402680001925

к/с: 30101810200000000593

БИК: 044525593

ИНН: 9705071536

КПП: 770501001

Купить бератор «Практическая энциклопедия бухгалтера» можно с одним из трех информационных пакетов.

Пакет «Стандарт бухгалтерии» включает в себя сам бератор и все материалы из журналов «Практическая бухгалтерия» и «Нормативные акты для бухгалтера».

Пакет «Классика бухгалтерии» включает в себя только бератор.

Пакет «Упрощенная бухгалтерия» включает в себя бератор «УСН на практике» и комментарии к документам из журнала «Нормативные акты для бухгалтера».

Стандарт бухгалтерии

Стоимость пакета:

12 980 руб.

Доступ на 6 месяцев.



Классика бухгалтерии

Стоимость пакета:

11 980 руб.

Доступ на 6 месяцев.



Упрощенная бухгалтерия

Стоимость пакета:

8 560 руб.

Доступ на 6 месяцев.



Практическая бухгалтерия

Стоимость бератора:

9 560 руб.

Доступ на 6 месяцев.

ПОЗНАКОМИТЬСЯ ПОДРОБНЕЕ С НАШЕЙ ПРОДУКЦИЕЙ
И ОФОРМИТЬ ЗАКАЗ МОЖНО НА НЕСКОЛЬКИХ САЙТАХ:

BERATOR.RU, BUNGALTERIA.RU, BUNGALTERIASHOP.RU