17.11.10 Налоговое законодательство-2011

Традиционное летнее «переформатирование» налогового законодательства на этот раз представлено Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых других вопросов налогового администрирования». Остановимся на тех изменениях, которые еще не анализировались.

Перемены для налога на прибыль

Остатки — сладки

В статью 254 НК РФ внесены приятные для налогоплательщиков изменения. Стоимость имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при их ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении, частичной ликвидации, определяется как сумма дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмот¬ренном пп. 13 и 20 ст. 250 НК РФ. Ранее в данном абзаце ни модернизация, ни реконструкция, ни техническое перевооружение, ни частичная ликвидация основных средств упомянуты не были. В результате этого финансисты требовали стоимость побочного имущества, появившегося в результате данных процессов, учитывать в налоговых доходах, а в налоговых расходах учитывать запрещали (см., например, письмо Минфина России от 17.02.2010 № 03-03-06/1/75). Теперь козырь из рук финансистов выбит. Особенно приятно, что новый порядок действует с 1 января 2010 года. Так что кое-кому нежданно-негаданно удастся сэкономить на налоге на прибыль.

Пример 1

В результате реконструкции здания у его владельца остались материалы, которые можно реализовать на сторону. Их рыночная стоимость составляет 378 000 руб. Эта сумма должна быть включена в состав внереализационных доходов владельца недвижимости. Затем материалы были реализованы за эту же сумму — 378 000 руб., включая начисленный НДС в размере 68 040 руб. Если бы пришлось пользоваться ранее действующим законодательством, налогоплательщик уплатил бы налог на прибыль фактически два раза с одной и той же суммы. Теперь доход от реализации указанных активов можно уменьшить на величину ранее учтенной в составе внереализационных доходов суммы. Следовательно, налог на прибыль будет уплачен только со стоимости оприходованных материалов.

20 000 руб. — уже не деньги

С 1 января 2011 года амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. Сейчас эта величина равняется 20 000 руб. В связи с указанными переменами необходимо обратить внимание на два важных момента. Во-первых, появляется соблазн продать дружественной компании в конце 2010 года все основные средства компании с первоначальной стоимостью менее 20 000 руб. и заменить их основными средствами с первоначальной стоимостью менее 40 000 руб. В результате и та, и другая компании смогут учесть стоимость таких активов в налоговом учете единовременно. Поскольку схема вполне очевидна и не содержит видимых недостатков, скорее всего, в конце этого года и начале следующего можно ожидать нарастающий вал покупок и продаж оргтехники, офисной мебели, недорогого оборудования и прочих подобных активов. Во-вторых, неплохо было бы внести соответствующие поправки и в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. Согласно п. 5 ПБУ 6/01 активы, в отношении которых выполняются условия принятия их к учету в качестве основных средств, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов. Следовательно, их стоимость можно списать в расходы единовременно. Если разрыв в этой части между налоговым и бухгалтерским учетом останется, многим бухгалтерам придется в массовом порядке рассчитывать временные разницы в соответствии с правилами ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

Законное место для страховых взносов

Заменив ЕСН новыми «старыми» обязательными страховыми взносами, законодатели почему-то забыли отвести им место в составе налоговых расходов. То, что это все-таки налоговый расход, сомнений ни у кого, к счастью, не возникло. Но вот куда его поместить? Минфин России на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ рекомендовал относить их как другие расходы, связанные с производством или реализацией (см., например, письма от 22.03.2010 № 03-03-06/1/163, от 24.03.2010 № 03-03-06/1/171, от 02.04.2010 № 03-03-06/1/220). Теперь суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, ФСС России на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в ФФОМС и в ТФОМС нужно будет учитывать согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. И делать это нужно с 1 января 2010 года. Конечно, не глобальное изменение, но все равно приятно.

Нормативы для ЖКХ

Ни для кого не секрет, что состояние объектов ЖКХ в нашей стране, мягко говоря, не очень хорошее. Государство и местные власти тратят немалые средства на поддержание этих активов в работоспособном состоянии. Особенно тяжело в этом отношении муниципалитетам, у которых зачастую элементарно не хватает денег. Ранее считалось, что предприятия должны освобождаться от несвойственных им активов в виде объектов ЖКХ, передавая их местным властям. Практика показала: зачастую местные власти не имеют возможности содержать такое добро. Электорат начинает возмущаться. В результате градообразующие пред¬приятия, согласившиеся тащить на себе бремя содержания ЖКХ, получили кое-какие налоговые льготы. Им разрешалось принять фактические расходы на содержание этих объектов, но только в пределах неких нормативов, утверждаемых органами местной власти. Эта довольно сложная процедура не позволяла в достаточной степени стимулировать градообразующие предприятия финансировать свои объекты ЖКХ, и процесс сбрасывания их на «хрупкие плечи» муниципалитетов продолжился. В результате государство пошло на кардинальный шаг. Налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта, вправе принять для целей налогообложения прибыли фактически осуществленные расходы на содержание объектов ЖКХ. Для подтверждения достижения лимита по численности налогоплательщику потребуются сведения из местных органов статистики (о численности работающего населения населенного пункта), а также информация из собственной бухгалтерии (о численности работников налогоплательщика, проживающих в данном населенном пункте). Пример 2

ОАО «Химпроммаш» имеет на своем балансе больницу, детский сад, школу, спортивный комплекс и несколько жилых многоэтажных домов. Ежемесячные затраты на эти учреждения составляют 3 450 000 руб. В городе Придонске работающее население составляет 18 680 человек. В обществе работают 4365 человек. Из них не проживают в городе 513 человек. Таким образом, численность работников общества составляет 20,62% ((4365 чел. – 513 чел.) : 18 680 чел. - 100%) численности работающего населения города. Следовательно, общество не имеет безусловного права на учет в налоговых расходах всех затрат, которые оно несет на содержание ЖКХ. Компании придется сопоставлять свои затраты с ограничениями, прописанными в ст. 275.1 НК РФ.

Новый уровень доходов

Лимит доходов от реализации, позволяющий налогоплательщикам уплачивать только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода, повышается с 3 000 000 до 10 000 000 руб.

Справедливость для банков

С 1 января 2010 года в п. 3 ст. 290 НК РФ восторжествовали логика и справедливость. Теперь не нужно включать в доходы банка страховые выплаты, полученные по договорам страхования имущества, если оно является обеспечением обязательств заемщика. Это логично. Кроме того, не облагается страховыми взносами сумма в пределах размера непогашенной задолженности заемщика по заемным средствам, начисленным процентам и признанным судом штрафным санкциям, пеням, погашаемой банком за счет указанных страховых выплат.

Освоение природных ресурсов

В этой части НК РФ изменений довольно много, хотя их нельзя назвать кардинальными. Данные изменения можно разделить на благоприятные для налогоплательщиков, нейтральные и неблагоприятные. Начнем с нейтральных. Законодатели конкретизировали расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых. К ним, в частности, относятся затраты, связанные со строительством, бурением, ликвидацией или консервацией скважин (за исключением тех, что будут признаны амортизируемым имуществом). Ранее в ст. 325 НК РФ речь шла о затратах, связанных с процедурой участия в конкурсе; теперь — о расходах, связанных с приобретением лицензии. Благоприятные изменения касаются следующих моментов. Во-первых, расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, а также на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиками в процессе строительства и эксплуатации объектов, можно будет списывать в течение не пяти лет, как сейчас, а только двух. Во-вторых, если расходы на получение лицензии окажутся безрезультатными (т.е. лицензия не будет получена), их можно будет списать в течение не пяти, а двух лет. В-третьих, в ст. 325 НК РФ появился п. 6, где сказано, что при переходе в соответствии с российским законодательством права пользования участком недр к третьему лицу расходы на освоение природных ресурсов, фактически осуществленные налогоплательщиком — прежним владельцем лицензии, учитываются им в порядке, установленном ст. 325 НК РФ. Следовательно, прежний владелец лицензии продолжает учитывать их в своем налоговом учете независимо от перехода участка в пользование к другому лицу. В-четвертых, если переход права пользования участком недр происходит в связи с реорганизацией компании, учет расходов осуществляется в соответствии с п. 2.1 ст. 252 НК РФ. Проще говоря, расходы на освоение природных ресурсов, не учтенные в налоговом учете реорганизуемой компании, могут быть учтены ее правопреем¬ником. А теперь рассмотрим неблагоприятные изменения. Из статьи 261 НК РФ убрали пункт, который позволял учитывать в налоговых расходах затраты на освоение природных ресурсов, не давшие результата. В связи с этим из Кодекса был исключен и п. 35 ст. 270, где говорилось, что при расчете налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются затраты на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов.

Нет налога — нет убытка

Теперь правила переноса полученного убытка на будущее, прописанные в ст. 283 НК РФ, не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его доходов по ставке 0%.

Налоговые агенты — ускорение

Налоговые агенты, которые должны удерживать налог на прибыль с доходов иностранной организации, упомянутые в п. 2 ст. 287 НК РФ, обязаны были произвести пере¬числение налога в бюджет в течение трех дней после дня выплаты или перечисления средств. Теперь на это отводится только один день, следующий за днем выплаты (перечисления). По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог, удержанный при выплате дохода, налоговому агенту нужно было перечислить в течение 10 дней со дня выплаты дохода. Теперь законодатели отвели на это также только один день. Очевидно, по их мнению, раз налоговый агент нашел средства на выплату или перечисление, практически в этот же срок он обязан иметь средства и на уплату налога.

Техническая правка

Поскольку по авансам больше не рассчитывается положительная или отрицательная курсовая разница для целей налогового учета, то рассматриваемым федеральным законом задним числом исключены из ст. 271 и 272 НК РФ упоминания об авансах в части определения даты признания дохода или расхода по положительной или отрицательной курсовой разнице.

Рубль — всему голова

Несмотря на то что п. 1 ст. 269 НК РФ никуда не делся, фактически его действие прекратилось. В настоящее время нужно руководствоваться п. 1.1 ст. 269, где установлены иные нормативы. При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте. С 1 января по 31 декабря 2010 года включительно для рублевых кредитов ставка рефинансирования Банка России может быть увеличена в 1,8 раза; по валютным кредитам будет приниматься ставка не более 15%. С 1 января 2011 года по 31 декабря 2012 года включительно для рублевых кредитов ставка рефинансирования Банка России может быть увеличена по-прежнему в 1,8 раза. А вот для валютных кредитов предельная ставка резко изменится — она может быть не более ставки рефинансирования Банка России, умноженной на коэффициент 0,8. Это мощный удар по тем, кто предпочитал получать валютные кредиты. В отношении налогового учета это может стать очень невыгодным. Предельная величина процентов, признаваемых расходом, по долговым обязательствам, возникшим до 1 ноября 2009 года, с 1 января по 30 июня 2010 года включительно принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в два раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Транспортный и земельный налоги

Налоговые расчеты по авансовым платежам отменены. Налоговые декларации по налогу представляются налогоплательщиками, являющимися организациями, не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Представление налоговых расчетов по авансовым платежам отменено как для физических лиц, так и для предпринимателей и организаций.

Автор: А.В. Анищенко