

2 НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Основные цели этой главы

1. Ознакомить вас с принципами взимания налога на прибыль.
2. Научить вас правильно рассчитывать величину доходов, облагаемых налогом.
3. Дать вам представление о расходах, которые полностью (или частично) не учитываются при налогообложении прибыли.
4. Объяснить вам правила расчета налога в особых случаях.

2.1. ПЛАТЕЛЬЩИКИ НАЛОГА. БАЗОВАЯ СХЕМА РАСЧЕТА НАЛОГА. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ. НЕОБЛАГАЕМЫЕ ДОХОДЫ И НЕУЧИТЫВАЕМЫЕ РАСХОДЫ

2.1.1. Плательщики налога на прибыль

Налог на прибыль уплачивают две группы налогоплательщиков (ст. 246 НК РФ):

- российские организации (т. е. юридические лица);
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы из источников в Российской Федерации¹.

С 1 января 2015 г. к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном **ст. 246.2 НК РФ**.

¹ Подробнее — см. книгу *Молчанов С. С.* «Налоги. Расчет и оптимизация».

От налога на прибыль освобождаются организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по отдельным видам деятельности. В последнем случае освобождение от налога на прибыль предоставляется только в отношении прибыли от деятельности, облагаемой ЕНВД (подробнее см. главу 6).

1. ЗАО «Пончик» перешло на упрощенную систему налогообложения с 1 января текущего года. ЗАО освобождается от налога на прибыль по всем видам своей деятельности начиная с 1 января текущего года и до окончания применения упрощенной системы налогообложения.
2. ЗАО «Кот и Пес» оказывает ветеринарные услуги и организует выставки собак и кошек элитных пород. С 1 января текущего года ЗАО было переведено на уплату ЕНВД в отношении доходов, полученных от оказания ветеринарных услуг. Прибыль от организации выставок по-прежнему облагается налогом на прибыль.
3. Юридическая фирма «Барабас и Партнеры», зарегистрированная в Италии, открыла свое представительство в Москве, которое оказывает юридические и консультационные услуги за плату. Прибыль московского представительства подлежит налогообложению с учетом особенностей, установленных ст. 306 и 307 НК РФ, а также положений договора об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Италией.
4. Английская фирма «Ричард и Ким Лтд» зарегистрировала в Москве 100%-ное дочернее предприятие ЗАО «Ричард». Дивиденды, выплачиваемые ЗАО «Ричард» английской фирме, являются для последней доходами из источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль с учетом положений ст. 309–311 НК РФ и соглашения между Великобританией и Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения (подробнее см. раздел 2.11).
5. Рома Пончиков зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя. Доходы Ромы не подлежат обложению налогом на прибыль, поскольку он не является юридическим лицом (организацией).

ПРИМЕР 2.1

Плательщики налога на прибыль

2.1.2. Расчет налога на прибыль

Базовая схема расчета налога на прибыль представлена на **схеме 2.1**. Кратко охарактеризуем каждый элемент схемы.

1. Налогооблагаемые доходы организации за текущий год.

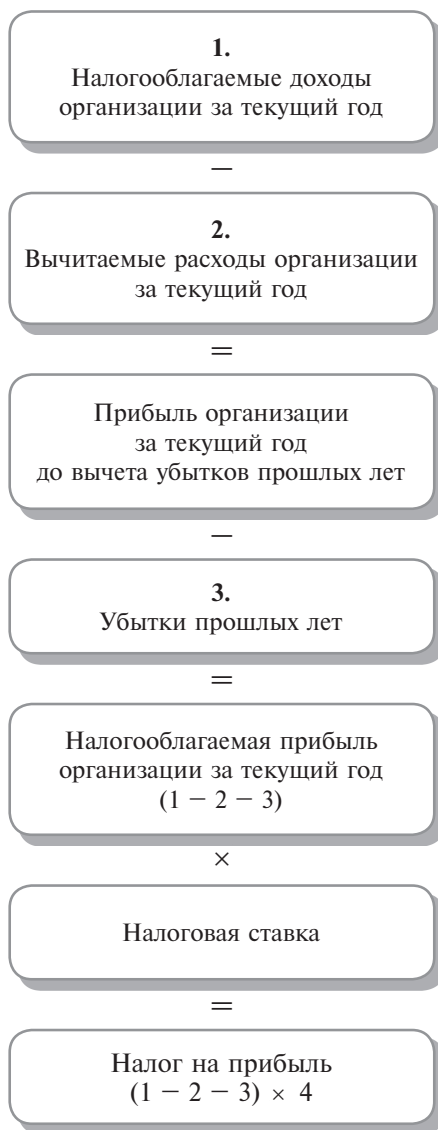


Схема 2.1. Базовая схема расчета налога на прибыль

Сюда включаются все доходы, полученные организацией в текущем году, которые входят в облагаемую базу по налогу на прибыль согласно положениям **гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ**. В первую очередь это выручка от реализации товаров (работ, услуг).

2. Вычитаемые расходы организации за текущий год.

Сюда включаются только расходы, понесенные организацией в текущем году, которые, согласно положениям **гл. 25 НК РФ**, принимаются для целей налогообложения.

Учет доходов и расходов по правилам, установленным **гл. 25 НК РФ** (которые могут отличаться от правил бухгалтерского учета), называется **налоговым учетом**. Налоговый учет ведется **только для налога на прибыль**. Остальные налоги рассчитываются по данным **бухгалтерского учета**.

3. Убытки прошлых лет.

Убыток — это превышение расходов над доходами. **Глава 25 НК РФ** позволяет организации уменьшать прибыль текущего года на сумму ранее понесенных убытков по данным налогового учета.

4. Ставка налога.

Базовая ставка налога равна **20%**. Она состоит из **федеральной (2%)** и **региональной (18%)** частей (**ст. 284 НК РФ**).

Федеральная часть ставки является фиксированной и не может быть понижена.

Размер ставки, по которой налог зачисляется в бюджет субъектов Российской Федерации, может быть понижен этими субъектами в законодательном порядке. При этом минимальная региональная ставка не может быть установлена на уровне ниже **13,5%**.

Таким образом, общая **минимально возможная** ставка налога на прибыль на территории Российской Федерации составляет **15,5%** (2% + 13,5%).

Для организаций, осуществляющих образовательную или медицинскую деятельность, предусмотрено применение нулевой ставки по налогу на прибыль (**п. 1.1 ст. 284 НК РФ**). При этом данные организации обязаны соблюдать ряд условий, установленных **ст. 284.1 НК РФ**.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является **календарный год**. Это значит, что все доходы и расходы организации определяются в целом за год нарастающим итогом.

Отчетными периодами по налогу может быть **квартал** или **месяц** в зависимости от выбора конкретного плательщика. Например, если в качестве отчетного периода выбран квартал, то отчетность по налогу представляется ежеквартально, причем данные определяются нарастающим итогом с начала года.

Теперь рассмотрим порядок расчета налога на элементарном **примере 2.2**. Обратите внимание на то, что все суммы указаны в нем без налога на добавленную стоимость (НДС). НДС является самостоятельным налогом, уплачивается на основании отдельной декларации и не оказывает в рассматриваемом случае никакого влияния на налог на прибыль.

ПРИМЕР 2.2

*Базовая схема
расчета налога на
прибыль*

ЗАО «Винни-Пятачок» занимается продажей меда, который закупается на пасеках Алтайского края. Выручка от продажи меда в текущем году составила 1 000 000 руб. Себестоимость проданного меда — 500 000 руб.

Расходы ЗАО включают в себя:

зарплату персонала и начисленные на нее страховые взносы во внебюджетные фонды (далее — страховые взносы) — 100 000 руб.;

плату за аренду торговых помещений — 200 000 руб.

В прошлом году ЗАО получило налоговый убыток в сумме 40 000 руб.

Ставка налога на прибыль равна 20%.

Расчет налога на прибыль ЗАО «Винни-Пятачок», руб.:

Доходы от продажи меда	1 000 000
Минус расходы:	
себестоимость меда	(500 000)
зарплата работников	(100 000)
аренда помещения	(200 000)
Итого прибыль	200 000
Минус убыток прошлого года	(40 000)
Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка	160 000
Налог на прибыль по ставке 20%	32 000

В данном случае установлена максимальная ставка налога — 20%. Налог зачисляется в федеральный бюджет в сумме 3200 руб. (160 000 руб. × 2%) и в бюджет субъекта Российской Федерации в сумме 28 800 руб. (160 000 руб. × **18%**). Всего — 32 000 руб.

2.1.3. Принципы классификации доходов и расходов

Согласно положениям гл. 25 НК РФ, все доходы и расходы организации классифицируются на две большие группы:

- доходы и расходы, **связанные с реализацией** товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;
- **внереализационные** доходы и расходы.

Различия между этими двумя группами покажем на **примере 2.3**.

ЗАО «Пончик» занимается изготовлением и продажей пончиков. Данные о финансовых результатах ЗАО за текущий год приведены ниже. Все суммы показаны без НДС, который уплачивается на основании отдельной декларации и не оказывает в рассматриваемом случае никакого влияния на налог на прибыль.

Было продано пончиков на сумму 1 000 000 руб.

На производство этих пончиков было израсходовано муки, масла и прочих материалов на сумму 200 000 руб. ЗАО дополнительно пришлось заплатить своим поставщикам штраф в размере 10 000 руб. за несвоевременную оплату приобретенных материалов.

Работникам предприятия была начислена зарплата — 300 000 руб. Дополнительно на зарплату были начислены страховые взносы — 78 000 руб.

Амортизация (износ) оборудования по производству пончиков составила 122 000 руб.

Расходы по аренде производственного помещения — 130 000 руб.

Также было получено 50 000 руб. в виде банковских процентов от размещения своих свободных средств на банковском депозите.

В прошлом году ЗАО «Пончик» получило 100 000 руб. убытка по данным налоговой декларации.

Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Расчет налога на прибыль ЗАО «Пончик», руб.:

1. Доходы от реализации	1 000 000
2. Минус расходы, связанные с реализацией:	
стоимость материалов	(200 000)

ПРИМЕР 2.3

Доходы и расходы, связанные с реализацией. Внереализационные доходы и расходы

зарплата работникам	(300 000)
страховые взносы на зарплату	(78 000)
амортизация оборудования	(122 000)
аренда помещения	(130 000)
3. Итого прибыль от реализации (1–2)	170 000
4. Плюс доходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные доходы):	
проценты по депозиту	50 000
5. Минус расходы, не связанные с реализацией пончиков (внереализационные расходы):	
штраф поставщикам	(10 000)
6. Итого прибыль от внереализационных операций (4–5)	40 000
7. Прибыль текущего года (3 + 6)	210 000
8. Минус убыток прошлого года	(100 000)
9. Налогооблагаемая прибыль с учетом убытка (7 – 8)	110 000
10. Налог на прибыль по ставке 20%	22 000

2.1.4. Состав доходов и расходов от реализации

В примере 2.3 в состав доходов от реализации вошла выручка от продаж пончиков.

А в состав расходов, связанных с производством и реализацией, вошли:

- стоимость материалов (или материальные расходы, ст. 254 НК РФ);
- зарплата работникам (или расходы на оплату труда, ст. 255 НК РФ);
- амортизация оборудования (начисленная по правилам, указанным в ст. 256–259 НК РФ);
- страховые взносы и расходы по аренде помещения (или прочие расходы, ст. 264 НК РФ).

Общим признаком этих доходов и расходов является то, что они непосредственно связаны с деятельностью предприятия.

Все вышеуказанные виды доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

2.1.5. Состав внереализационных доходов и расходов

В **примере 2.3** в состав **внереализационных доходов** вошли проценты по депозиту. Почему? Потому что они прямо не связаны с процессом продаж. Можно сказать, что это «пассивные» доходы, которые не зависят от основной деятельности предприятия (хорошо или плохо идет дело, а проценты по депозиту будут начисляться).

В состав **внереализационных расходов** в **примере 2.3** были включены расходы по оплате штрафа поставщику. Почему? Потому что при нормальном функционировании предприятия вполне можно было бы обойтись и без штрафа и этот расход, будучи обоснованным, тем не менее не является необходимым для процесса производства.

Статья 250 «Внереализационные доходы» НК РФ содержит их перечень, в который, в частности, входят:

- доходы от долевого участия в других организациях;
- положительные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей организации (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- признанные должниками или подлежащие уплате должниками по решению суда суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба;
- доходы от сдачи имущества в аренду, если такие доходы не относятся к основной деятельности налогоплательщика;
- проценты по кредитам и депозитам, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были ранее учтены в целях налогообложения;
- стоимость безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) (за исключением некоторых случаев);

- суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.

Статья 265 «Внереализационные расходы» НК РФ содержит перечень этих расходов, среди которых отметим:

- проценты по долговым обязательствам любого вида, в том числе проценты, начисленные по ценным бумагам;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки валютных ценностей (за исключением выданных/полученных авансов и ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте);
- расходы по формированию резерва сомнительных долгов (для налогоплательщиков, применяющих метод начисления);
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции;
- штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;
- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде¹;
- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций;
- убытки по сделкам уступки права требования;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

Основные виды внереализационных доходов и расходов будут подробно рассмотрены далее.

¹ Если не определен точный период возникновения таких убытков.

Важнейшие промежуточные выводы:

1. **Налогооблагаемая прибыль** представляет собой разницу между доходами и расходами, учитываемыми для целей налогообложения, уменьшенную на величину налоговых убытков прошлых лет. Налогооблагаемая прибыль определяется в целом за календарный год (**налоговый период** по данному налогу). Отчетность по налогу представляется ежеквартально или ежемесячно (**отчетные периоды** по налогу).
2. Все доходы и расходы, учитываемые в целях налога на прибыль, делятся на **две группы**:
 - доходы и расходы, связанные с реализацией;
 - внереализационные доходы и расходы.
3. **Доходы, связанные с реализацией**, представляют собой выручку от продажи товаров (работ, услуг) как собственного производства (например, пончиков — см. **пример 2.3**), так и ранее приобретенных (например, меда — см. **пример 2.2**).
4. **Расходы, связанные с реализацией**, подразделяются на **четыре** большие группы:
 - **материальные расходы** (например, мука для пончиков или стоимость закупок меда);
 - **расходы на оплату труда** (например, зарплата повара);
 - **амортизация** (например, износ печи для выпекания пончиков);
 - **прочие расходы** (например, расходы по аренде офиса).
5. **Внереализационные доходы и расходы** непосредственно не связаны с процессом продаж или производства и часто имеют «пассивный» характер, т. е. возникают сами по себе (например, проценты, полученные или уплаченные, положительные или отрицательные курсовые разницы и т. д.).
6. Учет доходов и расходов по правилам, установленным **гл. 25 НК РФ** (которые могут отличаться от правил бухгалтерского учета), называется налоговым учетом.

2.1.6. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль

Логика налога на прибыль в отношении доходов можно сформулировать в одной фразе — **любой доход, полученный организацией, включается в облагаемую базу по налогу на прибыль.**

Однако из этого правила есть ряд исключений, которые перечислены в **ст. 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы».**

Если конкретный вид дохода в данной статье не указан, то подразумевается, что он облагается налогом на прибыль в обычном порядке.

Большинство видов доходов, не учитываемых при налогообложении, имеют весьма специфический характер и встречаются довольно редко, причем у отдельных категорий налогоплательщиков. Однако некоторые виды необлагаемых доходов встречаются достаточно часто и относятся ко всем налогоплательщикам. Среди них, в частности, отметим:

- суммы, полученные в счет предварительной оплаты товаров (работ, услуг), которые еще не отгружены (не оказаны). Данное правило действует только в отношении налогоплательщиков, определяющих доходы по методу начисления;
- стоимость имущества, полученного организацией в качестве вноса в ее уставный капитал;
- стоимость имущества, полученного в виде залога или задатка;
- стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором¹;
- стоимость имущества (включая денежные средства), поступившего посреднику в связи с исполнением обязательств по посредническому договору (за исключением собственного вознаграждения посредника);
- сумма полученных заемных (кредитных) средств;

¹ С января 2009 г. также стоимость неотделимых улучшений в основные средства, предоставленные по договору безвозмездного пользования.

- средства целевого финансирования (при организации раздельного учета этих сумм и соблюдении других условий, указанных в **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**);
- гранты (при соблюдении условий **подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ**).

1. ЗАО «Пончик» зарегистрировано в январе текущего года. В уставный капитал ЗАО акционерами внесен 1 000 000 руб.
2. ЗАО «Пончик» получило грант от гражданки Пончиковой (жены директора ЗАО) на развитие бизнеса в сумме 50 000 руб.
3. ЗАО «Пончик» взяло кредит в банке в сумме 3 000 000 руб.
4. ЗАО «Пончик» получило предоплату за пончики в сумме 10 000 руб. (ЗАО признает доходы по методу начисления).
5. ЗАО «Пончик» передало свое здание в аренду. Арендатор произвел капитальные вложения в арендованное здание, а именно: установил в нем лифт за свой счет. После окончания аренды здание вместе с лифтом возвращено ЗАО.
6. ЗАО «Пончик» получило 100 000 руб. в виде целевого финансирования программы разработки технологии изготовления диетических пончиков. ЗАО «Пончик» не организовало раздельный учет использования полученных средств.

Суммы, указанные в п. 1, 3–5, не облагаются налогом на прибыль, так как относятся к доходам, поименованным в **ст. 251 НК РФ**.

Прочие суммы облагаются налогом на прибыль в общем порядке, так как требования **ст. 251 НК РФ** были нарушены.

Отдельно выделим положения **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ**, согласно которым в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (включая денежные средства):

- от другой организации, если ее доля в уставном капитале организации-получателя **превышает 50%**;
- от другой организации, если доля организации-получателя в ее уставном капитале **превышает 50%**;
- от физического лица, если его доля в уставном капитале организации **превышает 50%**.

При этом стоимость полученного имущества не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если **в течение одного года со дня его получения** указанное имущество (за исключением денежных средств) **не передается третьим лицам**.

ПРИМЕР 2.4

Доходы, которые не входят в налоговую базу по налогу на прибыль

Независимо от разобранных условий не возникает дохода у некоммерческих организаций при безвозмездном получении имущества для ведения уставной деятельности (**подп. 16 п. 2 ст. 251 НК РФ**).

ПРИМЕР 2.5

Налогообложение операций по безвозмездной передаче имущества

ЗАО «Пончик», 100% акций которого принадлежат Роме Пончикову, входит в состав учредителей двух компаний: ЗАО «Бублик» (доля участия — 50%) и ЗАО «Баранка» (доля участия — 70%).

В текущем году между фирмами имели место следующие операции:

1. В январе текущего года ЗАО «Пончик» получило от Ромы безвозмездно оргтехнику рыночной стоимостью 10 млн руб., мебель рыночной стоимостью 20 млн руб. и денежные средства на сумму 50 млн руб.
2. В том же месяце ЗАО «Пончик» безвозмездно передало полученную оргтехнику ЗАО «Бублик», а мебель — ЗАО «Баранка». Кроме того, обеим компаниям было передано безвозмездно по 5 млн руб.

Налоговые последствия этих операций для компаний будут следующими.

ЗАО «Пончик» будет вынуждено включить стоимость оргтехники и мебели в налоговую базу по налогу на прибыль, несмотря на то что имущество получено от физического лица — единственного акционера фирмы. Дело в том, что имущество было передано третьим лицам до истечения одного года начиная с даты его получения.

Полученные от Ромы денежные средства ЗАО «Пончик» передало третьим лицам без отрицательных налоговых последствий, так как на их передачу упомянутое одногодичное временное ограничение не распространяется.

ЗАО «Бублик» включит стоимость полученной оргтехники (10 млн руб.) и денежных средств (5 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Пончик» составляет ровно 50% и требования **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ** не выполняются.

ЗАО «Баранка» не включает стоимость полученной мебели (20 млн руб.) и денежных средств (5 млн руб.) в налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку доля ЗАО «Пончик» превышает 50% и требования **подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ** выполняются. Однако если ЗАО «Баранка» передаст полученную мебель третьим лицам до истечения одного года начиная с даты ее получения, то такая передача приведет к необходимости уплачивать налог.

2.1.7. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль

Общие критерии признания расходов, установленные НК РФ

Логику налога на прибыль в отношении расходов можно сформулировать в одной фразе — **любой обоснованный и документально подтвержденный расход, понесенный организацией в связи с ее производственной и иной деятельностью, направленной на получение дохода, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.**

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные:

- документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В ходе годового аудита ЗАО «Пончик» за текущий год были выявлены следующие расходы, которые уменьшили налогооблагаемую прибыль ЗАО:

1. Сумма оплаты консультационных услуг. Договор на оказание услуг и акт приемки-передачи услуг отсутствуют.
2. Оплата туристической путевки для директора ЗАО «Пончик» и его супруги на отдых на Канарских островах. Все документы имеются.
3. Остаточная стоимость автомобиля по перевозке пончиков, переданного безвозмездно другому предприятию. Все документы имеются.

ПРИМЕР 2.6

Экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы