**Содержание**

Введение

1. Новое в законодательстве о налоге на прибыль

2. Учетная политика предприятия для целей налогообложения - налоговый учет основных средств, незавершенного производства

3. Арбитражная практика по уплате налога на прибыль

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Налоги известны давным-давно, еще на заре человеческой цивилизации. Их появление связано с самыми первыми общественными потребностями.

В развитии форм и методов взимания налогов можно выделить три крупных этапа. На начальном этапе развития от древнего мира до начала средних веков государство не имеет финансового аппарата для определения и сбора налогов. Оно определяет лишь общую сумму средств, которую желает получить, а сбор налогов поручает городу или общине. Очень часто оно прибегает к помощи откупщиков. На втором этапе (XVI — начало XIX вв.) в стране возникает сеть государственных учреждений, в том числе финансовых, и государство берет часть функций на себя: устанавливает квоту обложения, наблюдает за процессом сбора налогов, определяет этот процесс более или менее широкими рамками. Роль откупщиков налогов в этот период еще очень велика. И, наконец, третий, современный, этап - государство берет в свои руки все функции установления и взимания налогов, ибо правила обложения успели выработаться. Региональные органы власти, местные общины играют роль помощников государства, имея ту или иную степень самостоятельности.

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, так же важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий, независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно-правовой формы предприятия. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, предприятий всех форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, а также с вышестоящими организациями. При помощи налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций, формируется хозрасчетный доход и прибыль предприятия.

В условиях перехода от административно-директивных методов управления к экономическим резко возрастают роль и значение налогов как регулятора рыночной экономики, поощрения и развития приоритетных отраслей народного хозяйства. Через налоги государство может проводить энергичную политику в развитии наукоемких производств и ликвидации убыточных предприятий.

В системе налогов РФ одним из наиболее значимых является налог на прибыль. Вопросы, связанные с этим налогом имеют большое значение как для государства, так как он является важной доходной статьей бюджета, так и для отдельных предприятий, так как сумма его выплат обычно одна из самых крупных. В последнее время возникает множество споров по поводу эффективности применения этого налога.

Налог на прибыль имеет двоякое значение: фискальное и регулирующее. Во-первых, налог является важным доходом бюджета, во-вторых, налог на прибыль играет роль экономического инструмента регулирования экономики. Государство, лишенное собственности, не может управлять производственным процессом административными методами. Спущенные сверху директивные указания, не подкрепленные экономическими стимулами, вряд ли будут выполняться частными предприятиями, акционерными обществами, деятельность которых определяется в первую очередь требованиям рынка и законом стоимости. В связи с этим управление хозяйственными процессами возможно лишь экономическими методами, и, прежде всего, набором элементов налогообложения прибыли: ставками, расчетом объекта обложения, льготами и санкциями. Изменяя обложение прибыли юридических лиц этими методами, государство способно оказать серьезное давление на динамику производства: стимулировать его развитие либо сдерживать движение вперед. Действующий налог на прибыль предприятий и организаций в России регулирующую роль выполняет слабо в силу неустойчивой экономической ситуации в стране, а также существования слабой налогооблагаемой базы. Налог на прибыль предприятий и организаций действует на всей территории страны.

**1. Новое в законодательстве о налоге на прибыль**

Налоговое законодательство систематически претерпевает многочисленные изменения. 2008 г. не стал исключением, и большинство поправок, внесенных в Налоговый кодекс РФ в течение года, вступает в силу 1 января 2009 г. Перед налогоплательщиками стоит непростая задача - не пропустить важные изменения и правильно применить их на практике. Особое внимание в Практическом комментарии уделяется поправкам, внесенным в первую часть Налогового кодекса РФ, а также в главы об НДС, НДФЛ, налоге на прибыль и спецрежимах.

1. Ставка налога на прибыль снижена до 20 процентов

С 1 января 2009 г. ставка по налогу на прибыль составляет 20 процентов (Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ). При этом изначально законодатель планировал, что налогоплательщик будет распределять уплачиваемые суммы налога следующим образом: 17,5 процента - в бюджет субъекта РФ и 2,5 процента - в федеральный бюджет. Однако Федеральным законом от 30.12.2008 N 305-ФЗ указанная пропорция изменена, поэтому в федеральный бюджет необходимо перечислять 2 процента из 20, а в бюджет субъекта - оставшиеся 18 процентов. [5, c. 64].

Сумма налога на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 1 ст. 286 НК РФ), а налоговая база исчисляется по итогам налогового периода (п. 1 ст. 54 НК РФ). Поэтому, уплачивая в 2009 г. налог на прибыль за 2008 г., организации должны использовать ранее установленную ставку в 24 процента.

В соответствии с п. 2 ст. 55 НК РФ при создании компании в период с 1 по 31 декабря первым налоговым периодом для нее является срок со дня образования до конца календарного года, следующего за годом создания. Поэтому первым налоговым периодом для организации, зарегистрированной в декабре 2008 г., будет срок с момента ее создания по 31 декабря 2009 г. Соответственно, данный налогоплательщик вправе применять ставку 20 процентов со дня своего создания. Такие разъяснения дал Минфин России в Письме от 12.05.2009 N 03-03-06/1/319.

2. Изменен порядок начисления амортизации при использовании нелинейного метода.

Принципиально меняется порядок начисления амортизации при использовании нелинейного метода. Амортизация теперь начисляется не в отношении отдельного основного средства или нематериального актива, а в целом по амортизационной группе (п. 1 ст. 259 Кодекса).

Механизм начисления амортизации при этом следующий. Стоимость всех объектов, включенных в амортизационную группу, формирует ее суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ), который ежемесячно уменьшается на суммы, начисленной по этой группе амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ). При этом для каждой из амортизационных групп п. 5 ст. 259.2 НК РФ установлена своя месячная норма амортизации: для первой группы - 14,3, для второй - 8,8, для третьей - 5,6 и т.д.

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 руб., в следующем месяце организация получает право ликвидировать данную амортизационную группу, и значение суммарного баланса при этом относится на внереализационные расходы (п. 12 ст. 259.2 НК РФ). По истечении срока полезного использования имущество исключается из амортизационной группы, при этом суммарный баланс группы не меняется (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

Если ранее можно было произвольно применять тот или иной метод начисления амортизации по каждому конкретному объекту амортизируемого имущества, то теперь такой возможности не будет. По всему амортизируемому имуществу применяется либо только линейный, либо только нелинейный метод (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ); свой выбор налогоплательщик должен закрепить в учетной политике.

Единственное исключение - здания, сооружения, передаточные устройства и нематериальные активы, входящие в восьмую-десятую амортизационные группы (то есть со сроком полезного использования свыше 20 лет). Амортизация по ним начисляется только с использованием линейного метода (абз. 1 п. 3 ст. 259 НК РФ). [11, c 25].

С начала календарного года организации вправе изменить применяемый метод начисления амортизации, но переходить с нелинейного метода на линейный можно не чаще, чем один раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Для обратной ситуации такого ограничения не установлено, то есть, перейдя с нелинейного метода на линейный, компания вправе через год вновь вернуться к начислению амортизации нелинейным методом.

Как и ранее, и при линейном, и при нелинейном методе организация может использовать повышающие коэффициенты. Основания для их применения остались прежними и перечислены в ст. 259.3 НК РФ. Но при использовании нелинейного метода те основные средства, по которым применяется коэффициент, включаются в отдельную подгруппу, норма амортизации по которой уточняется с помощью повышающего коэффициента (п. 13 ст. 258 НК РФ).

3. Амортизационная премия:

увеличение размера до 30 процентов и случаи ее восстановления.

При приобретении либо создании основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам, предельный размер амортизационной премии, то есть тех расходов, которые организация вправе признать единовременно, составляет теперь не 10, а 30 процентов (п. 9 ст. 258 НК РФ). Таков же размер амортизационной премии и в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения или частичной ликвидации данных основных средств.

По остальным основным средствам (относящимся к первой - второй и восьмой - десятой амортизационным группам) размер амортизационной премии прежний - не более 10 процентов.

При реализации основного средства до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию амортизационная премия должна быть восстановлена, то есть включена в доходы (абз. 4 п. 9 ст. 258 Кодекса). Восстанавливаться должна как 10-процентная, так и 30-процентная амортизационная премия, как амортизационная премия по самому основному средству, так и по затратам на реконструкцию, модернизацию и иные улучшения ОС. Следует отметить, что восстановление амортизационной премии при ином выбытии основных средств (кроме реализации) налоговым законодательством не предусмотрено, - такие разъяснения дают контролирующие органы (Письма Минфина России от 16.03.2009 N 03-03-05/37, от 20.03.2009 N 03-03-06/1/169, ФНС России от 27.03.2009 N ШС-22-3/232@).

Переходные положения:

Новая редакция ст. 258 НК РФ, в которой предусмотрено увеличение размера амортизационной премии, вступит в силу, как и практически все рассматриваемые изменения, с 1 января 2009 г. (п. 1 ст. 9 Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ). Согласно абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ амортизационная премия признается в расходах того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (момент изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых осуществлены капитальные вложения. Поэтому при создании либо приобретении ОС амортизационная премия в размере 30 процентов будет применяться по тем из них, которые были введены в эксплуатацию с декабря 2008 г. (ведь согласно п. 2 ст. 259 НК РФ в редакции, действующей до 1 января 2009 г., а также п. 4 ст. 259 НК РФ в редакции, действующей после этой даты, амортизация по ним начнет начисляться с января 2009 г.). Аналогичное мнение выразил Минфин России в Письмах от 11.03.2009 N 03-03-06/1/121, от 03.04.2009 N 03-03-06/1/214, от 13.04.2009 N 03-03-06/1/233, от 16.04.2009 N 03-03-06/2/87, от 16.04.2009 N 03-03-06/1/246, от 20.05.2009 N 03-03-06/1/332, от 21.05.2009 N 03-03-06/1/336, от 26.05.2009 N 03-03-06/1/347. При реконструкции, модернизации, в иных указанных в п. 9 ст. 258 НК РФ случаях 30-процентная амортизационная премия может применяться, если первоначальная стоимость улучшаемых основных средств изменяется после 1 января 2009 г.

В то же время согласно п. 10 ст. 9 Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ положения абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ в новой редакции (где говорится о необходимости восстановления амортизационной премии) применяются к основным средствам, введенным в эксплуатацию с 1 января 2008 г. В связи с этим возникает вопрос: нужно ли восстанавливать и включать в доходы амортизационную премию, если приобретенное и введенное в эксплуатацию в 2008 г. основное средство, в отношении которого она применялась, было реализовано в том же году? Сначала Минфин России в Письме от 26.02.2009 N 03-03-06/1/95 разъяснил, что в этом случае амортизационную премию следует включить в доходы 2008 г. В обзоре Новые документы для бухгалтера (выпуск от 18.03.2009) была рассмотрена противоположная точка зрения. Однако впоследствии позиция финансового ведомства изменилась: при реализации до вступления в силу нового положения о необходимости восстановления амортизационной премии (т.е. до 01.01.2009) основного средства, приобретенного в 2008 г., налогоплательщик не обязан восстанавливать суммы амортизационной премии, которые были учтены в расходах (Письма Минфина России от 16.03.2009 N 03-03-05/37, от 17.03.2009 N 03-03-06/1/152, от 06.05.2009 N 03-03-06/2/94). Этот вывод основан на положениях п. 2 ст. 5 НК РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, не могут иметь обратной силы. Данной точки зрения придерживается и ФНС России (Письмо от 27.03.2009 N ШС-22-3/232@).

Следует отметить, что если введенные в эксплуатацию с 1 января 2008г. основные средства реализуются после 1 января 2009г., амортизационную премию придется восстановить. [11, c. 27-28].

Сложности, связанные с восстановлением амортизационной премии

Новое требование о необходимости восстанавливать амортизационную премию вызовет вопросы, связанные с применением его на практике.

Во-первых, ни в абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ, ни где-либо еще в гл. 25 НК РФ не говорится, когда должна восстанавливаться амортизационная премия: в периоде ее применения или же в периоде реализации основного средства. По правилам пп. 5 п. 4 ст. 271 НК РФ доходы в виде сумм восстановленных резервов и иные аналогичные доходы должны учитываться в последний день отчетного (налогового) периода, в котором они восстанавливаются. В Письмах от 23.01.2009 N 03-03-06/1/30, от 21.05.2009 N 03-03-06/1/336 Минфин России разъяснил, что суммы амортизационной премии, учтенные в расходах в соответствии с абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ, восстанавливаются и включаются в налоговую базу в том отчетном (налоговом) периоде, в котором реализуется основное средство.

Во-вторых, означает ли восстановление амортизационной премии, что организация фактически теряет данную сумму и не вправе учесть в расходах 10 (30) процентов от первоначальной стоимости основного средства? Может ли налогоплательщик, восстановив амортизационную премию, уменьшить на эту же сумму доходы от реализации имущества? Финансовое ведомство разъяснило, что пересчитывать сумму начисленной амортизации по реализуемому основному средству за предыдущие налоговые периоды, а также остаточной стоимости налогоплательщик не вправе, поэтому согласно пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ доходы от реализации амортизируемого имущества уменьшаются только на его остаточную стоимость (Письма Минфина России от 16.03.2009 N 03-03-05/37, от 17.03.2009 N 03-03-06/1/152, от 20.03.2009 N 03-03-06/1/169, от 30.04.2009 N 03-03-06/1/290, от 30.04.2009 N 03-03-06/1/291). Следовательно, восстановленная сумма амортизационной премии не учитывается в составе расходов ни в периоде восстановления, ни позже (Письма Минфина России от 16.03.2009 N 03-03-05/37, от 16.03.2009 N 03-03-06/2/142, от 06.05.2009 N 03-03-06/2/94). Однако позиция финансового ведомства является спорной по следующим основаниям. Прямого запрета вновь включить сумму восстановленной амортизационной премии в расходы нет. Согласно пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества доходы от его продажи уменьшаются на остаточную стоимость. Остаточная стоимость основного средства - это разница между его первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации; в первоначальную стоимость ОС включаются расходы по его приобретению, сооружению, изготовлению, доставке и доведению до состояния, в котором оно пригодно для использования (п. 1 ст. 257 Кодекса). В абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ (редакция, которая начнет действовать с 1 января 2009 г.) отмечено, что основные средства, по которым применена амортизационная премия, включаются в амортизационные группы по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 (30) процентов первоначальной стоимости, отнесенных на расходы отчетного (налогового) периода. Отметим, что данная формулировка напрямую не предусматривает уменьшения размера первоначальной стоимости ОС, а лишь устанавливает ограничение в части включения затрат для их дальнейшей амортизации. Кроме того, речь идет о 10 (30) процентах первоначальной стоимости, отнесенных на расходы, а на момент продажи ОС эти суммы восстанавливаются. Поэтому организация, реализуя основное средство и восстанавливая амортизационную премию, вправе уменьшить доходы от продажи на остаточную стоимость ОС, определенную так, будто амортизационная премия не применялась.

Третий проблемный вопрос заключается в следующем. Новый абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ требует восстанавливать амортизационную премию при продаже основных средств до истечения пяти лет с момента их ввода в эксплуатацию. Нужно ли выполнять это требования по основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам (со сроком полезного использования свыше одного года и до пяти лет включительно), если на момент реализации ОС уже полностью амортизировано? Формально организации придется это сделать, поскольку абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ не содержит никаких ограничений по этому поводу. Минфин России (Письмо от 06.05.2009 N 03-03-06/2/94) разъяснил, что с 1 января 2009 г. амортизационная премия восстанавливается независимо от того, амортизировано ли имущество на момент продажи. Однако, восстановив в доходах амортизационную премию, можно увеличить остаточную стоимость полностью амортизированного ОС на сумму этой премии и по правилам пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ уменьшить на эту сумму доходы от реализации основного средства. Но, как указано выше, такие действия налогоплательщика могут вызвать претензии со стороны налоговых органов. [11, c. 29-30].

**2. Учетная политика предприятия для целей налогообложения - налоговый учет основных средств, незавершенного производства**

Налогоплательщики-организации должны исчислять налоговую базу на основе данных бухгалтерского учета, согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ. В этой связи бухгалтерские регистры должны быть организованы таким образом, чтобы определять обязательства по налогам с минимальными трудозатратами.

Законодательство о налогах и сборах содержит также ряд предписаний, затрагивающих организацию бухгалтерского учета: например, требование о ведении раздельного учета отдельных объектов налогообложения. В отдельных случаях у налогоплательщика существует возможность выбора одной из предлагаемых нормативными документами методик определения налоговых обязательств. Во второй части Налогового кодекса (статья 167) введено новое понятие «учетная политика для целей налогообложения», к предмету которой Налоговый кодекс относит принятие решения об определении даты реализации товаров (работ, услуг). Устанавливая порядок формирования и изменения, а также сроки составления учетной политики для целей налогообложения, Налоговый кодекс во многом повторяет положения, установленные документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета для учетной политики.

Учетная политика для целей налогообложения появилась значительно позже бухгалтерской, однако недооценивать ее значение было бы неправильно. Ведь именно порядок налогового учета непосредственно влияет на правильность определения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, а допущенные ошибки в учете могут стоить очень дорого.

Принципы построения учетной политики в целях налогового учета "разбросаны" по различным главам НК РФ. И зачастую бухгалтеры полагают, что налоговая учетная политика существует только в рамках учета по налогу на прибыль. Вместе с тем анализ норм законодательства о налогах и сборах показывает, что право выбора у налогоплательщика (варианта учета) существует в том или ином виде независимо от применяемой организацией системы налогообложения.

От выбора, сделанного руководством организации при формировании учетной политики, в немалой степени зависят суммы налогов, перечисляемых в бюджет, а также время их уплаты. Следовательно, именно налоговая учетная политика является одним из законных инструментов оптимизации налогообложения, что особенно важно в условиях экономической нестабильности.

В ряде случаев бухгалтерская и налоговая политика взаимозависимы. И только при их продуманном сочетании будет возможна оптимизация налогообложения. Например, если вести речь о налоге на имущество, то следует напомнить, что налоговая база по данному налогу рассчитывается исходя из остаточной стоимости имущества, учитываемого в качестве основных средств, определяемой по данным бухгалтерского учета. Соответственно, на сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, оказывает непосредственное влияние порядок организации учета основных средств, определенный в бухгалтерской учетной политике. [6, c. 64].

Таким образом, в текущей ситуации без грамотно составленного приказа об учетной политике, как в части бухгалтерского учета, так и налогообложения не обойтись.

При подготовке приказа речь идет об акте руководителя организации, направленного на решение вопросов организационно-распорядительного характера, и, соответственно, форма данного документа зависит от самого руководителя. Кроме того, порядок формирования учетной политики в области бухгалтерского учета и налогообложения регламентирован различными нормативными правовыми актами, в которых не определен порядок оформления документа.

Таким образом, может быть составлен как единый документ, содержащий положения, регулирующие порядок организации бухгалтерского и налогового учетов, так и подготовлены два документа - приказ об учетной политике в части бухгалтерского учета и приказ об учетной политике в части налогообложения.

Приступая к составлению учетной политики в части налогообложения, следует обратить внимание, что нормы законодательства о налогах и сборах не содержат общих требований к ее формированию и раскрытию. Также нормами НК РФ не предусмотрен порядок ее оформления и утверждения.

Только главой 21 НК РФ (п. 12 ст. 167 НК РФ) определен минимальный "набор правил", подлежащих выполнению при формировании учетной политики. В частности, рассматриваемой нормой определено, что учетная политика:

1.Утверждается приказами, распоряжениями руководителя организации;

применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. При этом для вновь созданных организаций утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации;

2. Является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Как нетрудно заметить, перечисленные выше требования в целом дублируют нормы, содержащиеся в ПБУ 1/2008 (а ранее - в ПБУ 1/98) в отношении порядка формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета, в связи с чем можно сделать вывод, что построение учетной политики как в целях бухгалтерского, так и в целях налогового учетов следует осуществлять по единым правилам.

С введением в действие гл. 25 НК РФ все организации должны вести налоговый учет, в том числе и основных средств. Отметим, что имеются некоторые различия при проведении операций с объектами основных средств в бухгалтерском учете и в учете для целей налогообложения прибыли. Эти различия касаются состава амортизируемых основных средств, определения их первоначальной стоимости, срока полезного использования, порядка начисления амортизации. [7, c. 101].

Прежде всего, нужно учесть, что основные средства, приобретенные до 01.01.2002 г., в налоговом учете признаются по восстановительной стоимости, которая сложилась с учетом всех переоценок и отражена в бухгалтерском учете по состоянию на эту дату. Различие в стоимости имеется только по основным средствам, которые были переоценены по состоянию на 01.01.2002 г. более чем на 30% по отношению к их стоимости на 01.01.2001 г. Эти основные средства в налоговом учете в отличие от бухгалтерского признаются по стоимости, увеличенной только на 30%.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных после 01.01.2002 г., в налоговом учете (в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ) определяется как сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны к использованию, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов, в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Однако имеется некоторое различие в признании отдельных видов затрат, связанных с приобретением основных средств. Так в налоговом учете в отличие от бухгалтерского не относятся на стоимость основных средств:

1) суммовые разницы, возникшие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками за поставленные основные средства в период до принятия их к бухгалтерскому учету (они в налоговом учете относятся на внереализационные расходы или доходы);

2) проценты за кредит и по другим заемным средствам, начисленные до принятия основных средств к бухгалтерскому учету (они включаются во внереализационные расходы или доходы);

3) страховые платежи (образуют определенную группу расходов, связанных с производством и реализацией);

4) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество (входят в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией).

При наличии этих затрат основные средства будут иметь разную стоимость в налоговом и бухгалтерском учете.

Кроме того, различается стоимость основных средств:

1. Полученных организацией безвозмездно, а также внесенных в уставный капитал в том случае, когда их рыночная (оценочная) стоимость отличается от остаточной стоимости у передающей стороны; при этом для оценки основных средств в налоговом учете принимается остаточная стоимость, а в бухгалтерском - рыночная.

Пунктом 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что основные средства, полученные безвозмездно, признаются внереализационными доходами организации исходя из их рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости для целей налогообложения прибыли по данным передающей стороны.

Согласно Методическим рекомендациям по применению гл. 25 "Налог на прибыль организаций" ч. 2 Налогового кодекса РФ, утвержденным приказом МНС России от 20.12.2002 г. N БГ-3-02/729 (с изм. и доп. от 27.10.2003 г.), основные средства, полученные в виде взноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

В связи с этим, помимо необходимых для бухгалтерского учета первичных документов, при получении объектов основных средств безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал следует взять справку либо другой документ, подтверждающий остаточную стоимость данных объектов по данным налогового учета у передающей стороны.

Это обусловлено, вероятно, тем, что, по мнению авторов налогового законодательства, стоимость объекта основных средств должна переноситься на расходы единожды и в сумме, которая сформировалась у первого собственника.

2. Собственного производства, которая в налоговом учете определяется так же, как стоимость готовой продукции, т. е. в сумме прямых расходов, а в бухгалтерском учете в общем порядке, т. е. в сумме всех затрат, связанных с их сооружением, изготовлением, доведением до состояния, в котором основное средство пригодно для использования.

В Методических рекомендациях по применению гл. 25 Налогового кодекса РФ разъяснено, что в данном случае имеется в виду ситуация, когда организация в качестве объектов основных средств использует изготовленную ею продукцию (например, когда машиностроительный завод одну из машин, изготовленных в ходе основной производственной деятельности, использует в качестве основного средства). Данное положение не относится к основным средствам, созданным специально, например построенным хозяйственным способом. Стоимость этих средств для налогового учета формируется в установленном порядке, путем суммирования всех расходов, связанных с сооружением объекта и доведением до состояния, пригодного к эксплуатации.

Система налогового учета в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ строится на основе аналитических регистров, где группируются и обрабатываются данные бухгалтерского учета и (или) первичных документов.

В рекомендациях МНС Российской Федерации о системе налогового учета для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 предложены следующие регистры налогового учета основных средств:

1. Регистры промежуточных расчетов:

а) регистр-расчет формирования стоимости основного средства;

б) регистр-расчет расходов на ремонт текущего периода;

в) регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущем периодах.

2. Регистры учета состояния единицы налогового учета.

3. Регистры учета хозяйственных операций:

а) регистр учета операций приобретения имущества;

б) регистр учета операций выбытия имущества.

4. Регистры формирования отчетных данных:

а) регистр-расчет амортизации основных средств;

б) регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества.

На практике бухгалтеры могут использовать далеко не все вышеуказанные регистры и не в той форме, которая предложена МНС Российской Федерации. Разработанные регистры могут быть расширены, дополнены, разделены или иным способом преобразованы предприятиями и организациями.

Регистр учета операций приобретения имущества.

Записи в регистре производятся по каждому факту приобретения организацией права собственности на имущество за исключением тех операций, расходы (доходы) по которым не подлежат включению в состав расходов (доходов) в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Условия получения основных средств, как мы уже говорили выше, могут быть различны:

1) безвозмездное получение имущества, работ, услуг, прав (одновременно формируется запись регистра учета доходов);

2) получение имущества, работ, услуг, прав в рамках благотворительной деятельности, целевого поступления и целевого финансирования (одновременно формируется запись регистра учета средств целевого финансирования, целевых поступлений и поступлений в рамках благотворительной деятельности);

3) взаем (одновременно формируется запись в регистре учета операций по движению кредиторской задолженности);

4) с последующей оплатой (одновременно формируется запись в регистре учета операций по движению кредиторской задолженности);

5) в счет погашения ранее выданных авансов (одновременно формируется запись в регистре учета операций по движению дебиторской задолженности);

6) в счет расчетов по договору мены.

Ведение регистра должно обеспечивать возможность группировки информации по условиям получения налогоплательщиком имущества, видам понесенных им при этом расходов и возникшим при этом объектам учета.

Информация, отраженная в регистре учета операций приобретения имущества, используется для формирования стоимости приобретаемого имущества (регистр-расчет формирования стоимости объекта учета), которая в дальнейшем учитывается в качестве доходов или расходов, уменьшающих сумму полученных доходов при определении налоговой базы, в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. [12, c. 15].

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право не вести отдельных налоговых регистров, если данные бухгалтерского учета соответствуют требованиям гл. 25 Налогового кодекса РФ, то в случаях, когда налоговый и бухгалтерский учет имеют принципиальные различия, формирование налоговых регистров обязательно.

Все организации для целей налогообложения должны использовать механизм амортизации, предусмотренный гл. 25 Налогового кодекса РФ. Этот механизм значительно отличается от механизма, применяемого в бухгалтерском учете.

Статьей 259 Налогового кодекса РФ определены два метода начисления амортизации:

1) линейный;

2) нелинейный.

**3. Арбитражная практика по уплате налога на прибыль**

По большей части разъяснения не в пользу организаций. И последствия этого очень серьезные, поскольку ФНС России не упускает возможности направить нижестоящим налоговым органам для использования в работе благоприятные для себя рекомендации судей.

Формально арбитражные суды не обязаны неукоснительно придерживаться точки зрения, которая изложена в информационных письмах Президиума Высшего арбитражного суда РФ. Однако на практике оспорить мнение, высказанное в этих письмах, очень непросто.

1. Средства, получаемые организацией от публично-правового образования в связи с реализацией услуг по регулируемым тарифам, а также в связи с возмещением неполученной платы за услуги, оказанные льготным категориям граждан бесплатно или по льготным ценам в рамках реализации установленных законом льгот, подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Муниципальное унитарное предприятие (далее - предприятие) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании налога на прибыль, доначисленного вследствие выявления в ходе налоговой проверки факта невключения предприятием в состав доходов сумм, полученных из бюджета в связи с оказанием услуг по регулируемым тарифам и предоставлением льгот по оплате данных услуг отдельным установленным законом категориям граждан.

Как видно из материалов дела, предприятие оказывало населению услуги по регулируемым тарифам, установленным муниципальным образованием, а также со скидкой 50 процентов от данных тарифов для льготных категорий граждан.

Суд первой инстанции удовлетворил требование предприятия по следующему мотиву.

В соответствии со статьей 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс, НК РФ), закрепляющей принципы определения доходов, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить в соответствии с названными в этой статье главами Кодекса.

Выделенные предприятию средства имеют целевое назначение и предназначены для возмещения убытков, возникающих у него в результате оказания услуг по регулируемым тарифам, а также со скидкой от данных тарифов для льготных категорий граждан. Эти выплаты не могут рассматриваться ни в качестве выручки от реализации товаров (работ, услуг), ни в качестве внереализационного дохода, они не влекут получения предприятием экономической выгоды, в связи с чем при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил по следующим основаниям.

Полученные предприятием средства не могут рассматриваться ни в качестве средств целевого финансирования (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ), ни в качестве целевых поступлений из бюджета (пункт 2 статьи 251 НК РФ), поскольку целевой характер выплат проявляется в возложении на получателя бюджетных средств обязанности осуществлять их расходование в соответствии с определенными целями либо, если соответствующие расходы к моменту получения средств из бюджета уже осуществлены получателем, в полном или частичном возмещении понесенных расходов.

В рассматриваемом случае предприятие не приобретало каких-либо товаров (работ, услуг), для оплаты которых ему были бы необходимы целевые бюджетные средства, а, наоборот, само оказывало услуги. Поэтому получаемые им из бюджета средства по своему экономическому содержанию представляют собой часть выручки за оказанные услуги. Эти средства не подлежат отдельному учету, не предназначены для расходования на строго определенные цели, а могут использоваться получателем по своему усмотрению. О расходовании указанных средств предприятие не обязано отчитываться.

Факт получения предприятием средств на возмещение не полученной от потребителей платы за оказанные услуги ввиду применения регулируемых цен и льгот из бюджета сам по себе не может свидетельствовать об отсутствии у предприятия дохода (экономической выгоды) от реализации услуг.

Поскольку суд первой инстанции не рассматривал по существу вопроса о правильности расчета суммы доначисленного налога на прибыль, а именно: был ли он произведен с учетом анализа конечного финансового результата деятельности налогоплательщика за соответствующий период, - дело было направлено на новое рассмотрение. [8, c. 125].

2. Суд признал правомерным решение налогового органа о квалификации суммы экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным пользованием нежилыми помещениями, в качестве внереализационного дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании недоимки по налогу на прибыль и пеней.

Доначисление налоговым органом налога на прибыль явилось следствием увеличения внереализационных доходов на сумму экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным пользованием нежилыми офисными помещениями. Данные помещения были получены обществом от иной коммерческой организации и использовались для размещения собственных работников и сдачи в аренду.

Принимая обжалуемое решение, налоговый орган исходил из того, что обществом получена экономическая выгода в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов, перечень которых согласно абзацу второму статьи 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Руководствуясь требованиями статьи 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями пункта 8 статьи 250 Кодекса на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.

Рассмотрев материалы дела, суд установил, что между сторонами отсутствует спор относительно размера платы за пользование, положенного налоговым органом в основу расчета экономической выгоды.

Общество, по существу, не согласно с позицией налогового органа о наличии в рассматриваемом случае дохода, подлежащего учету для целей налогообложения.

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

Суд первой инстанции, согласившись с позицией общества, удовлетворил заявленное требование.

При этом суд, отклоняя довод налогового органа об открытом перечне внереализационных доходов, сослался на статью 41 НК РФ, устанавливающую общие принципы определения доходов. В силу данной статьи для признания экономической выгоды в качестве дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль, недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды должен быть установлен соответствующими главами НК РФ, регулирующими налогообложение отдельных видов доходов, что является реализацией общих условий установления налогов (статья 17 Кодекса).

Суд кассационной инстанции решение суда отменил и в признании недействительным решения налогового органа отказал по следующим основаниям.

Несение обществом расходов на содержание имущества и поддержание его в исправном состоянии, включая осуществление текущего ремонта, является исполнением обязательств ссудополучателя, предусмотренных статьей 695 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ). Выполнение данных обязанностей необходимо в процессе нормальной эксплуатации имущества и не свидетельствует о возмездности самого пользования, поскольку собственник данного имущества фактически не получает встречного предоставления за переданное заявителю право пользования помещениями.

Кроме того, указанные расходы, как отвечающие требованиям статьи 252 Кодекса, были учтены обществом в составе расходов для целей налогообложения.

Суд кассационной инстанции согласился с позицией суда первой инстанции о том, что для учета экономической выгоды при определении налоговой базы по налогу на прибыль недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды должен быть установлен положениями главы “Налог на прибыль организаций” НК РФ.

Однако при этом суд кассационной инстанции отклонил позицию суда первой инстанции об отсутствии в главе 25 НК РФ соответствующих положений, позволявших бы оценить размер дохода при безвозмездном пользовании имуществом, и признал, что применимой нормой в данном случае является пункт 8 статьи 250 Кодекса.

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

Установленный указанной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью. [6, c. 254].

3. Сбережение средств в результате освобождения муниципального унитарного предприятия от платы за пользование имуществом, находящимся в муниципальной собственности, судом при толковании подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ правомерно расценено как получение данных средств от собственника имущества унитарного предприятия.

Муниципальное унитарное предприятие (далее - предприятие) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным требования об уплате налога на прибыль и пеней. Основанием для выставления данного требования послужило доначисление налоговым органом налога на прибыль ввиду учета в составе внереализационных доходов платы за пользование нежилыми помещениями, находящимися в муниципальной собственности, от которой предприятие было освобождено на основании решения органа местного самоуправления.

Решением суда первой инстанции, оставленным в силе судами апелляционной и кассационной инстанций, требование предприятия удовлетворено.

Суд, признав наличие экономической выгоды в результате безвозмездного пользования муниципальным имуществом, счел ее не подлежащей учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ. В силу указанной нормы при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственников имущества этих предприятий или уполномоченных ими органов.

При толковании приведенного положения Кодекса суд указал, что освобождение муниципального унитарного предприятия собственником его имущества от платы за пользование помещением влечет сбережение предприятием средств. В рассматриваемом случае это может быть приравнено к их получению.

4. Получаемый государственными и муниципальными учреждениями доход от осуществления приносящей доход деятельности не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Федеральное государственное образовательное учреждение (далее - учреждение) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным требования налогового органа об уплате налога на прибыль, доначисленного по итогам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль, и пеней.

Суд первой инстанции признал требование налогового органа недействительным, квалифицировав плату, полученную учреждением от оказания платных образовательных услуг и от сдачи в аренду имущества, закрепленного за учреждением на праве оперативного управления, в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль в силу подпункта 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Данный вывод сделан судом на основании следующих положений Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ).

В соответствии с пунктом 4 статьи 254 БК РФ средства от предпринимательской деятельности учреждения зачисляются на единый счет бюджета в соответствующем территориальном органе Федерального казначейства. Доходы от такой деятельности относятся к неналоговым доходам бюджета и подлежат отражению в смете доходов и расходов учреждения (пункт 4 статьи 41, пункт 2 статьи 42, пункт 3 статьи 161 БК РФ). При фактическом получении указанных доходов сверх суммы, отраженной в смете доходов и расходов, сумма превышения направляется на финансирование расходов учреждения (пункт 1 статьи 232 БК РФ).

Эти положения послужили основанием для оценки полученных учреждением доходов от платной деятельности и от сдачи имущества в аренду как целевых поступлений на содержание учреждения, не учитываемых в составе доходов для целей налогообложения в силу положений подпункта 14 пункта 1 статьи 251 и пункта 2 статьи 321.1 НК РФ.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требования, исходил из следующего.

Суд первой инстанции, применяя положения статей 41 и 42 БК РФ, не учел буквального смысла содержащихся в них предписаний об отражении в смете учреждения доходов, полученных учреждением от приносящей доход деятельности, после уплаты соответствующих налогов и сборов, исчисляемых при наличии объектов налогообложения и оснований, возникающих в результате осуществления указанной деятельности.

Судом не были учтены и предписания статьи 321.1 НК РФ, определяющие особенности налогового учета в бюджетных учреждениях. Пунктом 1 этой статьи предусмотрен порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль в отношении доходов от коммерческой деятельности и установлен запрет на направление суммы превышения доходов над расходами от данной деятельности до исчисления налога на прибыль на покрытие расходов, подлежащих осуществлению за счет выделенных по смете средств целевого финансирования.

Приведенные положения не позволяют квалифицировать доходы, полученные учреждением от осуществления приносящей доход деятельности, в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, в том числе и в случае расходования указанных средств на финансирование уставной деятельности учреждения.

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции в силе. [11. c. 29-32].

5. При предоставлении государственным или муниципальным унитарным предприятием в аренду имущества, закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения, в составе внереализационных доходов учитывается вся сумма арендной платы.

Муниципальное унитарное предприятие (далее - предприятие) оспорило в судебном порядке решение налогового органа о взыскании налога на прибыль, доначисленного в связи с неполным учетом в составе внереализационных доходов суммы арендной платы, внесенной арендатором за пользование недвижимым имуществом, закрепленным за данным предприятием на праве хозяйственного ведения.

Из материалов дела усматривалось следующее.

Предприятие с согласия собственника - муниципального образования - сдало в аренду недвижимое имущество, принадлежащее ему на праве хозяйственного ведения. Договор аренды содержал условие об оставлении в распоряжении предприятия 70 процентов получаемой арендной платы для компенсации расходов, понесенных в связи с содержанием имущества (техническое обслуживание, ремонт и т.п.), и обеспечения установленного уровня рентабельности. Оставшиеся 30 процентов арендной платы подлежали перечислению предприятием в бюджет муниципального образования.

Предприятие в составе доходов для целей налогообложения учитывало только причитающуюся ему долю арендной платы, полагая, что плата, перечисляемая в бюджет, является доходом муниципального образования, которое в соответствии со статьей 246 НК РФ не является плательщиком налога на прибыль.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленное требование по приведенному предприятием основанию, дополнительно указав следующее.

В силу статьи 41 НК РФ, закрепляющей принципы определения доходов, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду возможно оценить в соответствии с названными в этой статье главами Кодекса. Перечисляемая в бюджет часть арендной платы не поступает в фактическое распоряжение предприятия и не увеличивает финансовые результаты его деятельности. Поэтому данная сумма не является для предприятия доходом, влекущим получение экономической выгоды, и, следовательно, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и отказал в признании решения налогового органа недействительным, расценив перечисление части арендной платы в бюджет муниципального образования как выплату предприятием собственнику имущества соответствующей доли прибыли, которая должна производиться после уплаты налога на прибыль.

Суд кассационной инстанции руководствовался следующим.

Наличие титула права хозяйственного ведения предполагает возможность реализации унитарным предприятием полномочий по владению, пользованию и распоряжению имуществом в пределах, определяемых в соответствии с ГК РФ. Пункт 2 статьи 295 ГК РФ, устанавливая данные пределы и указывая на необходимость получения предприятием согласия собственника на сдачу имущества в аренду, не определяет при этом ни пропорции, ни общего правила о перечислении предприятием или непосредственно арендатором части арендной платы в бюджет.

Предусмотренное пунктом 1 статьи 295 ГК РФ право собственника на получение части прибыли от использования имущества, находящегося в хозяйственном ведении, реализуется путем ежегодного получения части прибыли, остающейся в распоряжении унитарного предприятия после уплаты налогов и иных обязательных платежей (статья 17 Федерального закона “О государственных и муниципальных унитарных предприятиях”).

Суд отклонил довод предприятия о необходимости применения в рассматриваемом случае предписания абзаца второго пункта 1 статьи 42 БК РФ об учете в доходах бюджета средств, получаемых в виде арендной платы за предоставление в аренду имущества, находящегося в муниципальной собственности, полагая, что сфера действия данного положения ограничивается отношениями, возникающими при предоставлении в аренду имущества, составляющего казну муниципального образования, то есть имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями. [12, c. 36].

6. Поскольку публично-правовое образование не является плательщиком налога на прибыль, при выплате ему дивидендов по акциям налог на прибыль не удерживается.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с открытого акционерного общества (далее - общество) штрафа, предусмотренного статьей 123 НК РФ, за неисполнение обязанности по удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль, который, по мнению налогового органа, подлежит удержанию обществом при выплате дивидендов департаменту недвижимости субъекта Российской Федерации в силу положений, установленных пунктом 2 статьи 275, пунктом 3 статьи 284, пунктом 4 статьи 287 Кодекса.

Суд первой инстанции, рассмотрев заявленное требование, отказал в его удовлетворении по следующему основанию.

Как усматривалось из материалов дела, собственником акций общества являлся субъект Российской Федерации. Департамент недвижимости, получая дивиденды, действовал от имени субъекта Российской Федерации как орган государственной власти в рамках установленной компетенции. При этом вся сумма перечисленных обществом дивидендов поступила в бюджет субъекта Российской Федерации.

В соответствии со статьей 246 НК РФ субъекты Российской Федерации, как и иные публично-правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль. Поскольку налоговый агент удерживает в соответствующих случаях налог у лица, являющегося плательщиком налога (статья 24 Кодекса), в данном случае при выплате дивидендов по принадлежащим субъекту Российской Федерации акциям у общества не возникает обязанность по удержанию налога с указанного лица.

Суды апелляционной и кассационной инстанций данное решение оставили без изменения.

7. Суд, применяя положения статьи 39 и пункта 3 статьи 271 НК РФ и определяя дату получения дохода от реализации товаров по методу начисления, не принял во внимание условие договора купли-продажи о сохранении права собственности на переданный товар за продавцом до момента его полной оплаты покупателем, поскольку это условие не отражало фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности.

Общество с ограниченной ответственностью (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении к уплате налога на прибыль и пеней.

Основанием для вынесения указанного решения явился вывод о занижении обществом налога на прибыль в результате неотражения в проверяемом периоде доходов от реализации товаров по причине неверного толкования положения пункта 3 статьи 271 НК РФ, касающегося правил определения даты получения дохода от реализации при применении метода начисления.

Суд первой инстанции, рассмотрев материалы дела, установил следующее.

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

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и отказал в удовлетворении требования общества, руководствуясь следующим.

Исходя из пункта 3 статьи 271 НК РФ при применении метода начисления датой получения доходов от реализации товаров признается дата реализации, определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ как дата перехода права собственности на товар.

Применяя указанные нормы НК РФ и статью 491 ГК РФ, суд первой инстанции не учел следующего. Статья 491 ГК РФ предусматривает право продавца потребовать от покупателя возврата переданного товара в случае, если тот не будет оплачен. Обеспечением данного права является установление в этой статье в качестве общего правила запрета для покупателя отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до момента перехода к нему права собственности на товар. В рассматриваемом деле предметом продажи выступал товар, характеризуемый родовыми признаками, предназначавшийся как для дальнейшей перепродажи (колесные диски), так и для фактического потребления путем использования при ремонте другой вещи (запасные части). Стороны не приняли мер по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя), общество не осуществляло контроля за сохранностью товара и его наличием у покупателя.

На основании оценки изложенных обстоятельств суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что стороны не обеспечили выполнение условия договора о сохранении права собственности на товар за продавцом. В рассматриваемом деле это означает, что при учете дохода от реализации товара для целей налогообложения в соответствии со статьей 39, пунктом 3 статьи 271 НК РФ не должны приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за обществом до момента полной оплаты товара.

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

**Заключение**

В данной работе была исследована проблема налогообложения прибыли предприятий. Налог на прибыль является одним из важнейших федеральных налогов и представляет собой некоторую совокупность результатов деятельности предприятия помноженную на ставку процента. Как уже было сказано выше налог на прибыль является весьма эффективным инструментом воздействия на финансовое положение предприятий, повышающим (либо наоборот снижающим) их заинтересованность в развитии производства.

В отношении плательщиков налога на прибыль в новом законодательстве находит воплощение принцип равного подхода ко всем субъектам хозяйствования. Однако выделяются иностранные юридические лица, а по банкам и страховой деятельности приняты отдельные законы об обложении их доходов.

Итак, плательщиками налога на прибыль являются все предприятия, организации, являющиеся юридическими лицами и функционирующие в различных отраслях народного хозяйства (промышленности, транспорте, торговле и т.д.). Они могут относиться к любой организационно-правовой форме, включая созданные на территории России предприятия с иностранными инвестициями и их дочерние предприятия; Международные объединения и неправительственные организации, осуществляющие коммерческую деятельность. В отдельных случаях плательщиками могут выступать и бюджетные учреждения. При этом значение имеет второй признак плательщиков налога на прибыль, а именно осуществление ими хозяйственной и иной коммерческой деятельности, или наличие в их структуре коммерческих хозрасчетных единиц.

**Список использованных источников**

1. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. – 4-е изд. перераб. и доп. – М: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2008-318с;

2. Белова Н.Н. / Период к которому может быть уточнена налоговая декларация. ж. Налоговый вестник №5/2008;

3. Выдержка из Закона РФ «О НАЛОГЕ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ» от 27.12.1991 №2116-1(в редакции от 04.05.1999) "Статья 6. Льготы по налогу (в ред. Федерального закона от 25.04.95 № 64-ФЗ;

4. Закон РФ от 27.12.1991 №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (ред. от 06.01.2001);

5. Митрохина Р.Н., Нестеров А.А. / О налоге на прибыль. ж. Налоговый вестник № 8/2008;

6. Мурзин В.Е. / О налоге на прибыль. ж. Налоговый вестник №2/2009;

7. Назаров А.А. / О налоге на прибыль. ж. Налоговый вестник №1/2008;

8. Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 от 31 июля 1998г № 164-Фз и часть 2 от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ (с изм. и доп. на 1 января 2006 г.);

9. Письмо МНС РФ от 23.07.2002 г. N ШС-6-14/1059;

10. Письмо МНС России от 15 апреля 2002 г. № ВГ-6-02/472@ “По вопросу уплаты налога на прибыль сельхоз товаропроизводителями”.

11. Подпорин Ю.В., Р.Н. Митрохина, А.А. Назаров, Н.Н. Белов / О налоге на прибыль. ж. Налоговый вестник №4/2009;

12. Подпорин Ю.В. / О налоге на прибыль. ж. Налоговый вестник №7/2008;