

Основные изменения по налогу на прибыль с 1 января 2009 г.

Ю. Александрова, старший юрист налоговой практики юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

В настоящей статье рассматриваются наиболее существенные изменения в налогообложении, вступившие в силу с 1 января 2009 г.

Автор рассматривает налог на прибыль организаций, за исключением новых правил амортизации; выплаты, направленные на возмещение организацией своим работникам затрат по уплате процентов по ипотечным кредитам; суммы, выплачиваемые работодателями за обучение своих работников в российских или иностранных образовательных учреждениях; налогообложение выплат членам совета директоров.

Особый интерес в статье вызывает проблема отнесения расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами. С одной стороны, недропользователь может включить данные расходы в стоимость лицензионного соглашения, с другой стороны, он может учесть их в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

В 2008 г. был принят ряд законов о внесении изменений в главу 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации. В настоящей статье рассматриваются наиболее существенные изменения, за исключением новых правил амортизации.

«Антикризисные» меры, или «премьерские» поправки

26 ноября 2008 г. Президент Российской Федерации подписал Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Указанным Федеральным законом № 224-ФЗ внесены следующие изменения в положения о налоге на прибыль:

- ставка налога снижена с 24 % до 20 % (федеральная часть налога снижается с 6,5 % до 2,5 %, региональная — остается на уровне 17,5 %);
- стоимость прочего имущества (не только материально-производственных запасов), выявленного при инвентаризации имущества и ликвидации основных средств, включается в состав материальных расходов в размере суммы налога;
- на законодательном уровне закреплена возможность амортизации основных средств, выявленных при инвентаризации: первоначальная стоимость таких основных средств равна стоимости указанных основных средств, включаемой в состав внереализационных доходов (т.е. их рыночной стоимости). Отметим, что указанная норма касается только основных средств, на нематериальные активы она не распространяется;
- расширены виды добровольного имущественного страхования, расходы по которым включаются в налоговую базу по налогу на прибыль;
- на период с 1 сентября 2008 г. до 31 декабря 2009 г. увеличен размер предельной суммы процентов по займам, учитываемой в расходах;

- неотделимые улучшения, произведенные ссудополучателем по договору безвозмездного пользования, не признаются доходом у ссудодателя;
- изменен порядок признания расходов на освоение природных ресурсов: до 2009 г. геолого-поисковые и геолого-разведочные работы по разведке полезных ископаемых признавались начиная с месяца, в котором подписан последний акт выполненных работ с подрядчиком по соответствующему договору. С 2009 г. последнего акта ждать не нужно. Расходы по каждому из актов признаются равномерно в течение 12 месяцев, начиная с месяца, когда подписан этот, а не последний акт.

Изменен порядок начисления амортизации, установленный Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», вступившим в силу с 1 января 2009 г.:

- увеличен размер амортизационной премии (с 10 % до 30 %) в отношении основных средств третьей — седьмой амортизационных групп (со сроком полезного использования свыше 3 до 20 лет включительно);
- в случае реализации объектов, в отношении которых была применена амортизационная премия, до окончания 5 лет с момента их ввода в эксплуатацию суммы, учтенные в расходах, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу. Указанное положение распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию начиная с 1 января 2008 г.;
- суммы недоначисленной амортизации при линейном методе включаются в состав внереализационных расходов одновременно; это правило распространяется в том числе и на нематериальные активы;
- организации, применявшие понижающий коэффициент 0,5 в отношении легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, имевших первоначальную стоимость соответственно более 600 тыс. рублей и 800 тыс. рублей,

с 1 января 2009 г. этот коэффициент не применяются. Представляется, что это распространяется на все автомобили указанной категории, независимо от времени введения их в эксплуатацию и начала начисления амортизации (т.е. в том числе в отношении автомобилей, амортизовавшихся до 1 января 2008 г.).

Льготы для «ипотечников»

С 1 января 2009 г. не облагаются НДФЛ выплаты, направленные на возмещение организацией своим работникам затрат по уплате процентов по ипотечным кредитам (п. 40 ст. 217 НК РФ), но только в той части, в которой организация вправе учесть такие суммы в расходах.

Возможность получить возмещение расходов на оплату строительства или приобретения жилья от работодателя была предусмотрена и до введения в действие указанной нормы — в текущей редакции пункта 1 статьи 220 НК РФ как альтернатива имущественному вычету. Однако, во-первых, в ней ничего специально не сказано о процентах, а во-вторых, вопрос о том, может ли работодатель учесть такие суммы в расходах, не был решен, и поэтому немногие организации отважились бы на такие выплаты работникам. С введением в действие указанной нормы произошло нормативное «доурегулирование» (но только в части процентов за пользование кредитом), поскольку теперь прямо предусмотрено, что работодатель может учесть такие суммы в расходах, однако в размере 3 % от ежемесячного фонда оплаты труда (п. 24.1 ч. 2 ст. 255 НК РФ).

17 ноября 2008 г. Минфин России выпустил Письмо № 03-04-06-01/336, в котором разъяснил, что при этом имеется в виду 3 % суммы расходов на оплату труда в целом по организации, а не в отношении каждого работника. Вопрос о том, как распределять эти суммы, законодатель оставил на усмотрение налогоплательщика-организации.

В указанном письме Минфин России также отметил, что возможность освобождения от налогообложения сумм, выплачиваемых организацией на возмещение затрат своих работников по уплате процентов по займам (кредитам), связывается с самим фактом выплаты, направленной на возмещение затрат, вне зависимости от того, в каком порядке такие выплаты производятся. Таким об-

разом, указанные суммы могут перечисляться как работнику, так и напрямую банку, на что Минфин России указал в приведенном Письме № 03-04-06-01/336.

Очевидно, что принятие этой нормы позволит работнику быстрее возместить проценты по ипотечным кредитам, но в пределах определенной суммы. Возникает вопрос, а может ли работник получить сумму процентов, которая не будет возмещена работодателем, через имущественный вычет по статье 220 НК РФ? Прямого запрета на это закон не устанавливает, тем более учитывая, что статья 220 НК РФ предусматривает, что проценты возмещаются в полной сумме.

Возможность использования этой льготы напрямую зависит от решения работодателя. Хотя указанные выплаты напрямую и не связаны с оплатой труда, они включены в статью 255 НК РФ, а значит, исходя из пункта 1 статьи 255 НК РФ, должны быть предусмотрены в трудовом и(или) коллективном договоре с работником. Таким образом, если с 1 января 2009 г. организация намеревается возмещать своим работникам указанные суммы, то необходимо внести соответствующие изменения в трудовые и(или) коллективные договоры, кроме того, предусмотреть во внутренних документах механизм расчета указанных выплат.

Отметим, что указанное положение действует до 1 января 2012 г.

На выплачиваемые суммы не начисляется ЕСН (подп. 17 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Льготы по оплате обучения работникам

С 1 января 2009 г. от НДФЛ освобождаются суммы, выплачиваемые работодателями за обучение своих работников в российских или иностранных образовательных учреждениях (п. 21 ст. 217 НК РФ). Действующая в настоящее время редакция пункта 21 статьи 217 НК РФ предусматривает освобождение от налогообложения только детей-сирот до двух лет при оплате за них обучения в образовательных учреждениях. Поэтому сейчас работо-

датель, направляя своих работников на обучение в производственных целях и оплачивая за них обучение, должен зачастую в суде доказывать отсутствие у работника дохода либо начислять на эти суммы НДФЛ. Надеемся, что с введением этой нормы ситуация изменится в лучшую для налогоплательщика и работодателя сторону.

Работодатель с 1 января 2009 г. сможет учесть такие суммы в расходах (подп. 23 п. 1 ст. 264, п. 3 ст. 264 НК РФ), на них не начисляется ЕСН (подп. 16 п. 1 ст. 238 НК РФ).

В отличие от ранее действующего порядка исключен запрет на учет в расходах сумм оплаты обучения работников в вузах при получении работниками высшего образования, среднего специального образования. Теперь работодатель без убытка для себя может направлять работников на обучение

Теперь работодатель без убытка для себя может направлять работников на обучение по основным программам и дополнительным программам, причем закон не ограничивает периодичность обучения и одновременное обучение одного работника в нескольких образовательных заведениях...

по основным программам (высшее, второе высшее образование, среднее специальное образование), дополнительным программам (например,

МВА, обучение иностранному языку), причем закон не ограничивает периодичность обучения и одновременное обучение одного работника в нескольких образовательных заведениях (требование о том, что российское или иностранное учреждение должно быть именно образовательным, сохранилось).

Серьезной новеллой является то, что закон разрешил учитывать расходы на обучение будущих работников, которые согласно заключенному договору обязуются проработать у него не менее одного года. При этом трудовой договор должен быть заключен не позднее трех месяцев с момента окончания обучения. Если договор прекращен до истечения года (за исключением прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон, — статьи 83 Трудового кодекса Российской Федерации), налогоплательщик обязан включить суммы, потраченные на обучение, во внереализационные доходы того периода, в котором прекратил действие трудовой договор. Аналогичные правила установлены для случая, когда трудовой договор не заключен по истечении трех месяцев с момента окончания обучения будущего работника.

Отметим, что обязательных сроков «отработки» по окончании обучения для работников налогоплательщика (лиц, работающих на момент обучения по трудовому договору) не установлено.

Расходы на оплату обучения должны соответствовать требованиям статьи 252 НК РФ — быть экономически оправданными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода. В связи с этим необходимость прохождения работником обучения должна быть обоснована и подтверждена внутренними документами организации — кадровой политикой, приказами, должностными инструкциями, служебными записками и пр.

Выплаты членам совета директоров за счет чистой прибыли

Федеральным законом № 158-ФЗ решен вопрос о налогообложении выплат членам совета директоров — с 1 января 2009 г. они не будут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (п. 48.8 ст. 270 НК РФ).

Следовательно, и ЕСН на эти выплаты начисляться не должен. Вознаграждение не включается в расходы по налогу на прибыль независимо от того, на основании какого договора осуществляются выплаты (трудового или гражданско-правового). Эта норма, однако, не распространяется на административно-вспомогательный персонал, состоящий при совете директоров (секретари, ассистенты и пр.) и являющийся работниками организации.

Суточные — в размере фактических затрат

С 2009 г. компании смогут учитывать суточные в размере фактических затрат в отличие от действующего до 2009 г. порядка, когда суточные учитывались только в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации — 100 руб. в сутки на каждого работника.

Убыток от реализации имущественных прав включается в состав расходов

На законодательном уровне решен спорный вопрос о том, можно ли включить в состав расходов убыток от реализации имущественных прав. Ранее

мнения Минфина России¹ и судов² по указанному вопросу расходились: последние в отличие от финансового ведомства признавали возможность

С 1 января 2009 г. расходы на приобретение лицензии на право пользования недрами можно списывать... включением данных расходов в стоимость лицензионного соглашения,... учетом в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

учета такого убытка при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Льготы для нефтяных компаний

С 1 января 2009 г. расходы на приобретение лицензии на право пользования недрами можно списывать одним из двух способов:

- включением данных расходов в стоимость лицензионного соглашения, учитываемого в составе нематериальных активов, и начислением амортизации;
- учетом в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и списанием в течение двух лет.

Избранный способ учета расходов должен быть закреплен в учетной политике. При переходе на порядок их учета в составе прочих расходов расходы, не учтенные по состоянию на 1 января 2009 г., учитываются равными долями в течение 2009 г. и 2010 г. (ст. 5 Федерального закона № 158-ФЗ).

С 1 января 2009 г. расширены регионы, деятельность по добыче нефти в которых будет облагаться НДС по нулевой ставке. Эти изменения затрагивают месторождения, которые находятся в труднодоступных регионах — севернее Северного Полярного круга, на полуострове Ямал, в Ненецком автономном округе, а также на Азовском и Каспийском морях (подп. 10–12 ст. 342 НК РФ).

Нулевая ставка при добыче нефти в определенных регионах с 1 января 2009 г. будет применяться независимо от метода учета добываемой нефти. □

¹ Письмо Минфина России от 8 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/735.

² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 апреля 2008 г. № А13-10030/2007.