НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ*

В. В. СЕМЕНИХИН,
руководитель «Экспертбюро Семенихина»

Налог на прибыль и автотранспорт

Регистрация автотранспортных средств. Автотранспортные средства согласно ст. 128 и 129 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) являются объектами гражданских прав и могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке наследования, реорганизации юридического лица либо иным способом.

Из ст. 130 ГК РФ следует, что автотранспортные средства относятся к движимым вещам, регистрация прав на движимые вещи не требуется кроме случаев, указанных в законе.

Автотранспортные средства подлежат государственной регистрации. Постановление № 938 «О государственной регистрации автомототранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» утверждено Правительством РФ от 12.08.1994.

Размеры государственной пошлины за государственную регистрацию установлены ст. 333.33 гл. 25.3 Налогового кодекса РФ (НК РФ).

Лицензирование перевозок. Лицензированию подлежат перевозки пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более 8 чел. (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя), что определено подп. 62 ч. 1 ст. 17 Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Положение о лицензировании перевозок пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более 8 чел. (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя) утверждено постановлением Правительства РФ от 30.10.2006 № 637.

Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке, согласно подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к прочим расходам налогоплательщика, связанным с производством и реализацией.

Датой осуществления прочих расходов в соответствии с подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ признается дата начисления налогов и сборов в виде сумм налогов, сборов и иных обязательных платежей.

При кассовом методе признания доходов и расходов расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ).

Страхование автотранспортных средств. Расходы на обязательное и добровольное страхование в соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 253 НК РФ включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией, как прочие расходы.

Согласно ст. 263 НК РФ расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование включают в себя страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если такие тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию в соответствии с п. 2 ст. 263 НК РФ включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Владельцы транспортных средств обязаны на основании ст. 4 Федерального закона от 25.04.2003 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» страховать риск своей гражданской ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

* Продолжение, начало см. в журнале «Бухгалтер и закон» № 12 (132), 2009.

В состав расходов организации включаются расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Объектами имущественного страхования в соответствии с п. 2 ст. 4 Закона РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» могут быть имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества).

Расходы на добровольное страхование от угона и ущерба средств наземного транспорта, по мнению Минфина России, могут учитываться в составе расходов для целей налогообложения прибыли организации (письмо от 20.02.2008 № 03-03-06/1/119).

Автотранспортные средства как объекты амортизируемого имущества. Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль признается имущество организации.

Под имуществом в целях налогообложения в соответствии со ст. 38 НК РФ понимаются все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Для признания имущества амортизируемым должны выполняться следующие условия:

– имущество должно находиться у налогоплательщика на праве собственности (если гл. 25 НК РФ не предусмотрено иное);

– имущество должно использоваться для извлечения дохода;

– стоимость имущества должна погашаться путем начисления амортизации;

– срок полезного использования имущества должен быть более 12 мес.;

– первоначальная стоимость имущества должна быть более 20 тыс. руб.

Под основными средствами в целях налогообложения прибыли в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Автотранспортные средства, которые удовлетворяют перечисленным условиям, в целях налогообложения прибыли включаются в состав основных средств, подлежащих амортизации.

В письме Минфина России от 24.04.2007 № 07-05-06/105 отмечено, что демонстрационные автомобили, используемые по программе «тест-драйв» и «подменный авто», относятся к амортизируемому имуществу в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ. Амортизируемое имущество в силу п. 6 данной статьи принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ, если иной порядок не предусмотрен гл. 25 НК РФ.

Поступление автотранспортных средств. Первоначальная стоимость автотранспортного средства в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ определяется в виде суммы расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. В первоначальную стоимость не включаются суммы НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Наибольшее число вопросов возникает по поводу включения в первоначальную стоимость автотранспортных средств процентов за пользование кредитом (займом), привлеченным для приобретения автотранспорта, а также сумм таможенных пошлин и сборов, сумм уплаченной государственной пошлины. По мнению некоторых специалистов, проценты по кредитным и заемным средствам не должны включаться в первоначальную стоимость основных средств. Свою позицию они основывают на том, что по нормам подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией. В частности, в письме Минфина России от 19.01.2009 № 03-03-06/1/20 отмечено, что проценты за пользование кредитом, привлеченным для приобретения (создания) объекта основных средств, учитываются в целях налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов налогоплательщика в размере, установленном ст. 269 НК РФ.

Другие авторы считают, что проценты по займам и кредитам, уплаченные до того момента, как основное средство будет введено в эксплуатацию, могут быть включены в первоначальную стоимость объекта основных средств. Проценты, начисленные после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, включению в его первоначальную стоимость не подлежат. Официального мнения контролирующих органов по этому вопросу, к сожалению, нет. Организация, решившая придерживаться такой позиции, несет определенные риски.

Суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

В письмах Минфина России от 09.11.2005 № 03-03-04/1/349 и от 27.12.2005 № 03-03-04/1/451 отмечено, что таможенные пошлины по приобретаемым основным средствам являются расходами, непосредственно связанными с приобретением данного основного средства, и включаются в первоначальную стоимость основных средств, подлежащих амортизации в порядке, установленном НК РФ.

Минфин России в письме от 22.04.2008 № 03-03-06/1/286 указывает, что таможенные пошлины, уплачиваемые при ввозе на территорию Российской Федерации предмета лизинга, являются расходами, непосредственно связанными с приобретением лизингодателем указанного амортизируемого имущества. Таким образом, расходы лизингодателя по уплате таможенных пошлин при ввозе предмета лизинга на территорию Российской Федерации для целей налогообложения прибыли подлежат включению в первоначальную стоимость предмета лизинга.

В отношении сумм уплачиваемой государственной пошлины однозначной позиции также нет. В письме Минфина России от 16.02.2006 № 03-03-04/1/116 указано, что на основании подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается дата начисления налогов (сборов) — для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей. Следовательно, государственная пошлина как федеральный сбор, учитываемый в составе прочих расходов, не включается в первоначальную стоимость основных средств.

Подобного мнения придерживаются и суды. В качестве примера приведем постановление ФАС Уральского округа от 25.11.2008 № Ф09-8694/08-С3 по делу № А07-18611/07. Налоговый орган произвел доначисление налога на прибыль на основании вывода о том, что затраты на регистрацию автотранспорта подлежат учету в составе стоимости самого автотранспортного средства как амортизируемого имущества. Налогоплательщик учел эти расходы в составе прочих.

Суд решил, что налогоплательщик правомерно включил указанные затраты в состав прочих расходов, поскольку регистрация транспортных средств в органах ГИБДД не является доведением транспортного средства до состояния пригодности для использования. Следовательно, расходы на регистрацию не участвуют в формировании первоначальной стоимости транспортных средств.

Однако Минфин России в письме от 01.06.2007 № 03-03-06/2/101 высказал совершенно противоположное мнение, в соответствии с которым в целях налогообложения прибыли суммы государственной пошлины за регистрацию права собственности на недвижимое имущество или в связи с постановкой транспортных средств на учет в ГИБДД учитываются в первоначальной стоимости основных средств. В письме Минфина России от 05.07.2006 № 03-06-01-04/138 отмечено, что на основании Федерального закона от 10.12.1995 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» допуск транспортных средств, предназначенных для участия в дорожном движении на территории Российской Федерации, осуществляется путем регистрации транспортных средств и выдачи соответствующих документов. Госпошлина представляет собой фактические затраты на приобретение объекта основных средств и включается в его первоначальную стоимость.

В ситуации, когда однозначного мнения по поводу учета того или иного вида расходов нет, рекомендуем руководствоваться п. 4 ст. 252 НК РФ. Согласно названному пункту в случае, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе сам определить группу таких затрат. Принятое решение следует закрепить в приказе, касающемся учетной политики организации.

При определении первоначальной стоимости автотранспорта, внесенного в уставный капитал, следует руководствоваться подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ, согласно которому автотранспортное средство в целях исчисления налога на прибыль принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса автомобиля. Стоимость (остаточная) стоимость определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на имущество с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении осуществляются передающей стороной, при условии, что эти расходы также определены в качестве взноса в уставный капитал организации. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого автотранспортного средства, его стоимость признается равной нулю.

Начисление амортизации. Налоговым кодексом РФ предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и применяется ко всем основным средствам вне зависимости от даты их приобретения. С начала очередного налогового периода допускается изменение выбранного метода, при этом в силу п. 1 ст. 259 НК РФ с нелинейного метода на линейный можно перейти не чаще одного раза в пять лет.

Начисление амортизации в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ начинается с 1-го числа месяца, сле-

дующего за месяцем, в котором основное средство было введено в эксплуатацию.

При линейном методе сумма амортизации в соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту основных средств. Порядок расчета сумм амортизации при линейном методе установлен ст. 259.1 НК РФ. Если при линейном методе сумма амортизации определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту основных средств, то при нелинейном методе согласно п. 2 ст. 259 НК РФ амортизация определяется не отдельно по каждому объекту основных средств, а отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) в совокупной сумме.

Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации установлен ст. 259.2 НК РФ.

Не следует забывать о том, что в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения прибыли исключаются следующие основные средства:

– переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

– переведенные по решению руководства организации на консервацию, продолжительность которой составляет свыше трех месяцев;

– находящиеся по решению руководства на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 мес.

Начисление амортизации по основным средствам, исключаемым из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения основного средства из состава амортизируемого имущества (п. 6 ст. 259.1 НК РФ).

При возврате основного средства налогоплательщику по окончании договора безвозмездного пользования, при расконсервации, завершении реконструкции, модернизации, амортизация начисляется вновь с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство возвращено налогоплательщику, завершена реконструкция, модернизация, расконсервация объекта (п. 7 ст. 259.1 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 259.3 НК РФ налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2. Этот коэффициент применяется в отношении автотранспортных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

По разъяснениям Минфина России, содержащимся в письме от 27.08.2007 № 03-03-06/1/604, перечень объектов основных средств, которые могут быть отнесены к категории основных средств, работающих в условиях агрессивной среды, определяется налогоплательщиком самостоятельно. Перечень должен определяться налогоплательщиком с учетом требований технической документации эксплуатируемых автотранспортных средств. Кроме того, следует подтвердить, что основное средство фактически используется в условиях агрессивной среды. При этом ускоренная амортизация начисляется и учитывается для целей налогообложения прибыли только в месяце (периоде) нахождения основного средства в условиях агрессивной среды, о чем сказано в письме ФНС России от 23.09.2005 № 02-1-08/200@ «По вопросам применения положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

В отношении собственных амортизируемых основных средств вправе применять специальный коэффициент не выше 2:

– сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, звероосовхозы, тепличные комбинаты);

– организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Еще один специальный коэффициент установлен п. 2 ст. 259.3 НК РФ, согласно которому налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

— в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;

— в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

В письме от 19.01.2009 № 03-03-06/1/19 специалисты Минфина России уточнили, что коэффициент ускоренной амортизации в отношении названных основных средств применяется при любом способе начисления амортизации.

Налогоплательщики, продолжающие применять линейный метод начисления амортизации по основным средствам, входящим в первую — третью амортизационные группы, с 01.01.2009 должны прекратить применение повышающего коэффициента. В письмах Минфина России от 10.02.2009 № 03-03-06/1/44 и № 03-03-06/1/45 сказано, что повышенный коэффициент 3 к ос-

новным средствам, приобретенным по договору лизинга и относящимся к первой — третьей амортизационным группам, независимо от даты принятия к учету таких основных средств, с 01.01.2009 не применяется.

Амортизация при использовании налогоплательщиком для признания доходов и расходов метода начисления признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями НК РФ (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Амортизация при использовании кассового метода учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период, при этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве, что определено подп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ.

Ремонт автотранспортных средств. Порядок учета расходов на ремонт основных средств определен ст. 260 НК РФ, согласно п. 1 которой расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы. Признаются расходы на ремонт в целях налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Нередко автотранспортные средства нуждаются в ремонте после дорожно-транспортных происшествий. Можно ли учесть в составе расходов затраты на ремонт основного средства, в повреждении которого установлено виновное лицо? Учесть такие расходы можно, что подтверждает и арбитражная практика.

Налоговая инспекция, проводя проверку налогоплательщика, доначислила налог на прибыль, мотивируя решение тем, что налогоплательщик необоснованно включил в расходы, уменьшающие доходы, сумму по оплате ремонта автомобиля, пострадавшего в ДТП. По мнению налогового органа, сумму, потраченную на ремонт, следовало взыскать с виновника дорожно-транспортного происшествия и включить ее в состав внереализационных доходов. В постановлении ФАС Уральского округа от 07.07.2008 № Ф09-4771/08-С3 по делу № А76-23428/08 указано, что произведенные затраты на ремонт автомобиля, являющегося основным средством налогоплательщика, документально подтверждены и экономически обоснованы. Вывод об отсутствии оснований у налогового органа для доначисления налогоплательщику налога на прибыль является законным и обоснованным. Доводы налогового органа не основаны на нормах налогового законодательства и являются несостоятельными.

При проведении ремонта автотранспортных средств отдельные детали и узлы заменяются новыми, замененные детали и узлы после их восстановления и ремонта используются организацией в дальнейшем. В случае невозможности их восстановления они принимаются к учету как металлолом.

Стоимость материалов, полученных при демонтаже или разборке, а также при ликвидации основных средств, в целях налогообложения прибыли учитывается в составе внереализационных доходов (п. 13 ст. 250 НК РФ).

Стоимость имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, а также при ремонте основных средств, согласно п. 2 ст. 254 НК РФ определяется как сумма налога, исчисленная с дохода, предусмотренного п. 13 ст. 250 НК РФ.

В письме Минфина России от 14.11.2008 № 03-03-06/1/631 дан ответ на вопрос: «Вправе ли организация в момент реализации металлолома, полученного в процессе модернизации, реконструкции, текущего и капитального ремонта, при инвентаризации и ликвидации основных средств, при исчислении налога на прибыль включить в состав расходов сумму налога с дохода, начисленного при оприходовании этого металлолома?»

По мнению специалистов Минфина России, сумма налога, исчисленная с суммы внереализационного дохода, начисленного при принятии к учету металлолома, может быть включена в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, только в случае, если указанный металлолом выявлен в ходе инвентаризации или получен при ликвидации основных средств.

В письме Минфина России от 10.09.2007 № 03-03-06/1/656 также отмечено, что в налоговом учете организации стоимость запасных частей и деталей, полученных в ходе ремонта основных средств, отражается как внереализационный доход и одновременно учитывается как материальные расходы в размере суммы налога на прибыль, уплаченного с указанного внереализационного дохода. В целях налогообложения прибыли организаций бывшие в употреблении восстановленные детали и узлы, используемые при ремонте основных средств, по мнению Минфина России, не могут учитываться как возвратные отходы.

Пункт 3 ст. 260 НК РФ позволяет налогоплательщикам создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в целях обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств, т. е. для признания расходов на ремонт предусмотрены два вариан-

та — единовременное признание расходов в размере фактических затрат и равномерное признание расходов на проведение ремонта основных средств в целях налогообложения прибыли. Организация должна самостоятельно определить порядок учета расходов на ремонт основных средств и закрепить его в приказе по учетной политике.

Порядок создания резерва под предстоящие ремонты основных средств установлен ст. 324 НК РФ.

Выбытие автотранспортного средства. Согласно ст. 323 НК РФ прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества налогоплательщик определяет на основании аналитического учета по каждому объекту.

Исключение составляет начисленная амортизация по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации. В соответствии с п. 10 ст. 259.2 НК РФ при выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества — прибыль или убыток — определяется на дату совершения операции.

Если выручка от реализации превышает остаточную стоимость имущества и расходы по реализации, финансовым результатом от реализации амортизируемого имущества будет прибыль, которая включается в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превысит выручку от реализации, разница между этими величинами будет убытком налогоплательщика.

Убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и сроком его фактической эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, в соответствии с подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ включаются, в частности, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной амортизации. В соответствии с положениями ст. 318 НК РФ внереализационные расходы в виде сумм недоначисленной амортизации являются косвенными расходами и учитываются единовременно в текущем отчетном (налоговом) периоде. Расходы в виде сумм недоначисленной амортизации включаются в состав внереализационных расходов только по объектам, амортизация по которым начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК РФ.

По мнению Минфина России, содержащемуся в письме от 08.04.2005 № 03-03-01-04/2/61, расходы на ликвидацию основных средств, в том числе в виде сумм недоначисленной амортизации, являются обоснованными, если данные основные средства непригодны к дальнейшему использованию, а их восстановление невозможно или неэффективно. При этом списание основных средств должно быть оформлено приказом руководителя организации и актом о ликвидации основных средств, подписанным членами ликвидационной комиссии.

Налог на прибыль и аренда

Основной обязанностью арендатора в соответствии со ст. 614 ГК РФ является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

– определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

– установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

– предоставления арендатором определенных услуг;

– передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

– возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

В договоре аренды стороны могут предусмотреть различное сочетание перечисленных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды. Чаще всего арендная плата устанавливается сторонами договора аренды в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может быть передано сразу несколько объектов, при этом арендная плата может быть установлена как за все переданное имущество в аренду в целом, так и за каждый объект в отдельности. По мнению автора, предпочтительнее устанавливать арендную плату по каждому переданному в аренду объекту отдельно,

что позволит избежать возможных разногласий между сторонами договора.

Сроки внесения арендной платы определяются договором, и стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год, что установлено п. 3 ст. 614 ГК РФ. При этом размер арендной платы может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Арендатор вправе потребовать уменьшения арендной платы в случае:

– если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились;

– если арендодателем нарушены условия проведения капитального ремонта имущества, сданного в аренду;

– если арендодатель не предупредил арендатора о правах третьих лиц на имущество при заключении договора аренды.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель, руководствуясь п. 5 ст. 614 ГК РФ, вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд.

Учет арендной платы у арендодателя. Если предоставление имущества в аренду является для арендодателя основным видом деятельности, то арендная плата, поступающая от арендатора, согласно ст. 249 НК РФ будет относиться к доходам от реализации. Напомним, что основные виды деятельности определяются уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности.

Если для признания доходов и расходов организация применяет метод начисления, предусмотренный ст. 271 и 272 НК РФ, то согласно п. 1 ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг).

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ будут признаваться расходами, связанными с производством и реализацией.

Договором аренды может быть предусмотрен неравномерный график арендных платежей. В этом случае доходы в виде арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, вне зависимости от их фактической уплаты. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей ведения налогового учета доходов в виде арендных платежей не требуется. Подобная позиция изложена в письмах Минфина России от 17.04.2007 № 03-03-06/1/248, от 06.02.2007 № 03-03-06/1/59, от 10.11.2006 № 03-03-04/1/752.

Предоставление имущества в аренду может и не быть основным видом деятельности организации. Например, если производственная организация предоставляет в аренду временно не используемое оборудование или помещения, для нее предоставление имущества в аренду не будет являться основным видом деятельности. В этом случае доход от сдачи имущества в аренду на основании п. 4 ст. 250 НК РФ будет признаваться внереализационным доходом.

Для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 271 НК РФ).

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются в состав внереализационных расходов в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Учет арендных платежей у арендатора. Арендные платежи за арендуемое имущество в целях налогообложения прибыли относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Для документального подтверждения расходов по уплате арендных платежей необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе заключенный в соответствии с требованиями ГК РФ договор аренды, акт приема-передачи арендованного имущества, документы, подтверждающие оплату арендных платежей. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей не требуется. Данное утверждение верно, если иное не вытекает из условий сделки. Подобная позиция изложена в письме Минфина России от

09.11.2006 № 03-03-04/1/742. Кроме того, в письме сказано, что арендные платежи учитываются в составе прочих расходов при условии использования арендованного имущества для осуществления предпринимательской деятельности.

Расходы, являющиеся условно-постоянными (в том числе и коммунальные платежи), для целей налогообложения прибыли могут быть учтены в том месяце, в котором получены документы, подтверждающие эти расходы, при условии, что такой порядок отражен учетной политикой организации (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Подобная позиция изложена в письме Минфина России от 06.09.2007 № 03-03-06/1/647. По мнению автора, следует выбрать момент учета расходов в налоговой политике арендатора.

Если договором аренды предусмотрен неравномерный график арендных платежей, расходы по уплате арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов вне зависимости от их фактической уплаты. Ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды при этом не требуется. Такая позиция подтверждается письмами Минфина России от 17.04.2007 № 03-03-06/1/248, от 06.02.2007 № 03-03-06/1/59, от 10.11.2006 № 03-03-04/1/752.

Нередко стороны заключают предварительный договор аренды зданий до оформления арендодателем права собственности на здание. Специалисты УФНС по г. Москве в письме от 05.10.2006 № 20-12/87641 обратили внимание на то, что предварительный договор аренды не содержит основных признаков договора аренды, установленных ГК РФ (передача арендодателем (собственником) арендатору имущества во временное владение и пользование за плату), поэтому такой договор не может считаться договором аренды, заключенным согласно законодательству Российской Федерации. Следовательно, затраты, осуществленные в соответствии с таким договором, нельзя учесть для целей налогообложения прибыли как арендные платежи за арендованное имущество. Выходом для арендатора в данной ситуации может быть только замена квалификации платежей по предварительному договору аренды с арендных платежей на платежи за приобретение арендатором имущественного права — права аренды по будущему договору аренды.

Согласно письму Минфина России от 12.07.2006 № 03-03-04/2/172 законодательное закрепление обязательной регистрации прав не недвижимое имущество и сделок с ним определяет только права и обязанности сторон по договору и имеет не связанные с вопросами налогообложения цели. Отсутствие государственной регистрации прав по договорам аренды, не влияет на порядок учета сумм арендной платы при исчислении налога на прибыль организаций. Применять данное письмо достаточно рискованно, поскольку далее в нем сказано, что расходы по не заключенным в установленном порядке договорам не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как документально не подтвержденные затраты.

Согласно письмам Минфина России от 17.02.2006 № 03-03-04/3/3, от 12.07.2006 № 03-03-04/2/172 и от 01.11.2005 № 03-03-04/1/325, если в соответствии с п. 2 ст. 425 ГК РФ условия договора распространены на период с момента передачи объекта аренды потенциальному арендатору, то арендные платежи по зарегистрированному или находящемуся на государственной регистрации договору принимаются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций с момента получения объекта в пользование.

Если же в договоре аренды отсутствует распространение его условий на прошлые периоды, то расходы в виде арендных платежей за этот период не могут быть приняты в уменьшение налогооблагаемой прибыли с момента передачи такого имущества. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21.04.2006 по делу № А56-24327/2005 сказано, что учет арендных платежей в расходах в целях налогообложения прибыли не связывается с наличием государственной регистрации договора аренды. В постановлении ФАС Дальневосточного округа от 14.02.2007 по делу № Ф03-А59/06-2/5389 указано на то, что нарушение норм гражданского законодательства не влияет на налогообложение, поскольку не предусмотрено наличие зависимости затрат от действительности договора аренды, а требуется только экономическая обоснованность.

Согласно п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 № 59 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»» соглашение сторон об изменении размера арендной платы по зарегистрированному договору аренды также подлежит государственной регистрации. Однако в письме УФНС России по г. Москве от 12.04.2006 № 20-12/29001 указано на то, что дополнительное к основному договору аренды соглашение сторон об изменении стоимости арендной платы за недвижимое имущество не отнесено действующим законодательством к акту перемены прав на это имущество, и величина арендной платы не является условием, при неисполнении которого договор аренды недвижимого имущества может считаться незаключенным.

В соответствии с письмом Минфина России от 05.08.2005 № 03-03-04/4/34 арендные платежи, внесенные на основании дополнительного соглашения сторон об изменении размера арендной платы, указанного ими в договоре аренды, подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ при условии их обоснованности и подтверждения соответствующими первичными документами после государственной регистрации указанного соглашения.

Расходы организации-арендатора в виде арендной платы по договору на срок менее года, в том числе и при пролонгации этого договора на срок менее года, могут учитываться для целей налогообложения прибыли. Если договор аренды недвижимого имущества, заключенный на срок менее одного года, пролонгируется на срок менее года, указанный договор аренды не требует государственной регистрации. При этом договор может быть продлен путем заключения нового договора либо автоматически на основании первоначального договора по окончании срока аренды при отсутствии заявления одной из сторон об отказе от продления договора. Такой вывод подтверждается п. 10 информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 № 59, на которое указывалось ранее. Такая точка зрения изложена в письме УФНС России по г. Москве от 18.10.2006 № 20-12/92230. Термин «пролонгация» договора аренды изложен именно в этом письме, и его можно применять для целей налогообложения.

Если срок аренды в договоре не определен и договор считается заключенным на неопределенный срок, то в соответствии с письмом УФНС России по г. Москве от 22.03.2006 № 20-12/22181 данный договор аренды, заключенный на неопределенный срок, в государственной регистрации не нуждается, и расходы организации по договору аренды помещения, заключенному в установленном законом порядке, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Предположим, что организация арендует нежилое помещение под офис на основании заключенного на 11 мес. договора аренды, согласно которому договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок. После истечения срока аренды арендатор продолжает пользоваться помещениями, а арендодатель не возражает против этого. Может ли организация учесть расходы по арендной плате в целях налогообложения по истечении 11 месяцев без регистрации договора аренды? Ответ на этот вопрос дан в письме Минфина России от 14.04.2009 № 03-03-06/1/241, в котором сказано, что расходы организации по договору аренды, заключенному в установленном законодательством порядке, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Если договором аренды предусмотрена обязанность арендатора по оплате фактически потребленных коммунальных услуг и услуг связи, арендатор учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором в своей деятельности. Указанные расходы должны быть документально подтверждены счетами, выставленными арендодателю энергоснабжающей организацией или оператором связи и отражающими фактическую поставку энергии (воды) или оказание услуг телефонной связи. Такая предельно опасная для арендатора позиция изложена в письме Минфина России от 30.01.2008 № 03-03-06/2/9. Единственным решением этой проблемы является посредническая квалификация договора.

И последнее, о чем необходимо сказать. Не следует забывать о том, что согласно ст. 288 ГК РФ размещение в жилых домах промышленных производств не допускается. В письме Минфина России от 10.11.2006 № 03-05-01-04/310 отмечено, что размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций, допускается только после перевода такого помещения в нежилое, т. е. квартира не может использоваться в качестве офиса до тех пор, пока не будет выведена из жилого фонда. Следовательно, арендные платежи не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

4. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ.

5. Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств: Федеральный закон от 25.04.2003 № 40-ФЗ.

6. О лицензировании перевозок пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более 8 человек (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя) : постановление Правительства РФ от 30.10.2006 № 637.

(Продолжение следует)