

ВОПРОС - ОТВЕТ

КОМПЬЮТЕР КОНСУЛЬТИРУЕТ БУХГАЛТЕРА

**Подборка по материалам ИПК «КонсультантБухгалтер»,
ИБ «КонсультантФинансист», ИБ «КорреспонденцияСчетов»
компании «Консультант Плюс»**

Как отразить в 2008 г. в учете организации расходы на приобретение у юридического лица нематериального актива — исключительного права на товарный знак, стоимость которого не превышает 20 000 руб.? Оставшийся срок действия исключительного права на товарный знак составляет 5 лет.

Плата за исключительные права на товарный знак составляет 17 700 руб., в том числе НДС 2 700 руб., и перечисляется единовременно при регистрации договора об отчуждении исключительного права. Уплату пошлин за регистрацию договора и внесение изменений в Государственный реестр товарных знаков производит бывший правообладатель. Фактическое использование приобретенного товарного знака начато организацией в месяце регистрации договора (январь 2008 г.). В бухгалтерском учете амортизация по НМА начисляется линейным способом.

Бухгалтерский учет. Исключительное право владельца на товарный знак для целей бухгалтерского учета признается нематериальным активом (НМА) (пп. 3, 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н).

К бухгалтерскому учету НМА принимаются по первоначальной стоимости, которой в данном случае является сумма, уплаченная бывшему правообладателю, без учета НДС (п. 6 ПБУ 14/2000).

Стоимость НМА погашается посредством амортизации. При применении линейного способа годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта (пп. 14, 15, 16 ПБУ 14/2000). В рассматриваемой ситуации годовая сумма амортизационных отчислений составит 3 000 руб. ((17 700 руб. — 2 700 руб.) / 5 лет). Соответственно, ежемесячная сумма амортизации равна 250 руб. (3 000 руб. / 12 мес.).

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия его с бухгалтерского учета (п. 18 ПБУ 14/2000).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, для учета затрат организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве НМА, предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов». Сформированная первоначальная стоимость НМА, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08, субсчет 08-5, в дебет счета 04 «Нематериальные активы». Амортизационные начисления по НМА отражаются на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» (п. 21 ПБУ 14/2000).

Налог на добавленную стоимость (НДС). Налог на добавленную стоимость, предъявленный бывшим правообладателем товарного знака, организация принимает к вычету после принятия товарного знака к учету (подп. 1 п. 2 ст. 171, абз. 3 п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Налог на прибыль организаций. В соответствии с подп. 4 п. 3 ст. 257 НК РФ исключительные права на товарный знак являются НМА.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. При этом с 01.01.2008 амортизируе-

мым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. (п. 27 ст. 1, п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»).

В данном случае стоимость (без учета НДС) приобретенных исключительных прав на товарный знак составляет 15 000 руб. (17 700 руб. — 2700 руб.).

По разъяснениям ФНС России, приведенным в письме от 27.02.2006 № 04-2-05/2, ограничение по стоимости для признания объекта учета амортизируемым имуществом установлено только в отношении имущества организации, к которому не относятся имущественные права (п. 2 ст. 38 НК РФ). Исходя из этой позиции, если стоимость НМА не превышает установленную предельную величину, то в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль он все равно подлежит учету в составе амортизируемого имущества и его стоимость погашается путем начисления амортизации.

Однако из писем Минфина России от 13.11.2007 № 03-03-06/2/211, от 12.03.2006 № 03-03-04/2/54 следует, что стоимостный критерий, указанный в п. 1 ст. 256 НК РФ, распространяется и на НМА.

Поскольку в рассматриваемой ситуации расходы (без учета НДС) на приобретение исключительных прав на товарный знак составляют 15 000 руб., то если организация примет решение руководствоваться разъяснениями Минфина России, приобретенные исключительные права на товарный знак не будут

учитываться в качестве НМА в составе амортизируемого имущества. На наш взгляд, в таком случае произведенные затраты на приобретение исключительных прав организация может учесть в составе прочих расходов на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Указанные расходы признаются равномерно начиная с месяца приобретения исключительного права на товарный знак (с января 2008 г.) в течение оставшегося срока действия данного исключительного права (абз. 2 п. 1 ст. 272 НК РФ). В таком случае ежемесячно признаваемая сумма расхода составит 250 руб. (15 000 руб. / (5 лет x 12 мес.).

Применение ПБУ 18/02. В данном случае суммы расходов на приобретение исключительных прав на товарный знак, признаваемые в бухгалтерском (через амортизацию) и налоговом учете (в составе прочих), равны 250 руб. в месяц.

Вместе с тем в бухгалтерском учете амортизация признается начиная с февраля 2008 г. по январь 2013 г., а в налоговом учете расходы на приобретение исключительного права на товарный знак признаются начиная с января 2008 г. по декабрь 2012 г. В связи с этим в январе 2008 г. в учете возникают налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство, которое отражается на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства» (пп. 12, 15, 18 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н). Погашение указанного отложенного налогового обязательства производится в последнем месяце начисления амортизации в бухгалтерском учете.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена задолженность организации перед бывшим правообладателем товарного знака	08-5	60 (76)	15 000	Зарегистрированный договор об отчуждении исключительных прав на товарный знак
Отражен НДС, предъявленный бывшим правообладателем	19	60 (76)	2 700	Счет-фактура
Исключительные права на товарный знак отражены в составе НМА	04	08-5	15 000	Карточка учета нематериальных активов
Принят к вычету НДС, предъявленный правообладателем	68-ндс	19	2 700	Счет-фактура
Произведены расчеты по договору с бывшим правообладателем	60 (76)	51	17 700	Выписка банка по расчетному счету
Отражено отложенное налоговое обязательство (250 x 24 %)	68-пр	77	60	Бухгалтерская справка-расчет
Ежемесячно начиная с февраля 2008 г. по декабрь 2012 г.				
Начислена амортизация по НМА	20 (26)	05	250	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерские записи в январе 2013 г.				
Начислена амортизация по НМА	20 (26)	05	250	Бухгалтерская справка-расчет
Погашено отложенное налоговое обязательство		68-пр	60	Бухгалтерская справка-расчет

Н. В. ЧАПЛЫГИНА

Консультационно-аналитический центр
по бухгалтерскому учету и налогообложению
05.01.2008

В каком порядке отражается в 2008 г. оплата путевки в санаторий для бывшего работника организации, уволившегося в 2007 г. в связи с выходом на пенсию по старости? Стоимость путевки составляет 12 600 руб.

Бухгалтерский учет. Стоимость путевки, оплаченная организацией за бывшего работника, в бухгалтерском учете включается в прочие расходы и отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Налог на прибыль организаций. Произведенный организацией расход на оплату путевки для бывшего работника не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку не удовлетворяет требованиям п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). С 01.01.2008 действует новая редакция п. 9 ст. 217 НК РФ, согласно которой доход бывшего работника организации, уволившегося в связи с выходом на пенсию, в виде стоимости путевки в санаторий, оплаченной организацией, не подлежит обложению НДФЛ, если данная сумма не отнесена к рас-

ходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (подп. «в» п. 8 ст. 1, п. 1 ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ).

Единый социальный налог и страховые взносы. Поскольку на момент перечисления денежных средств в оплату путевки бывший работник организации не состоит ни в трудовых, ни в гражданско-правовых отношениях с организацией, то стоимость переданной ему путевки не облагается ЕСН, взносами на обязательное пенсионное страхование и взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 1 ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

Применение ПБУ 18/02. Поскольку стоимость путевки, оплаченной за бывшего работника, в бухгалтерском учете включается в прочие расходы, а в налоговом учете не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль, то в учете организации возникают постоянная разница и постоянное налоговое обязательство (пп. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислена оплата за путевку	76	51	12 600	Решение руководителя. Выписка банка по расчетному счету
Стоимость путевки включена в прочие расходы	91-2	76	12 600	Бухгалтерская справка
Отражено постоянное налоговое обязательство (12 600 x 24 %)	99	68	3 024	Бухгалтерская справка-расчет

Е. А. КОНДРАШКИНА

Консультационно-аналитический центр
по бухгалтерскому учету и налогообложению
04.01.2008

Как в 2008 г. рассчитать и отразить в учете организации, применяющей УСН, оплату отпускных работнику, в случае если в расчетном периоде произошло повышение должностных окладов?

Работник организации с 04.02.2008 уходит в отпуск продолжительностью 14 календарных дней. Период с 01.02.2007 по 31.01.2008 отработан работником полностью, за исключением периода с 16.07.2007 по 29.07.2007, когда он находился в очередном оплачиваемом отпуске. В 2007 г. должностной оклад работника составлял 15 000 руб. С 01.01.2008

должностной оклад работника повышен на 5 % и составляет 15 750 руб.

Трудовые отношения. Работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка (ст. 114 Трудового кодекса РФ). По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск может быть разделен на части. При этом хотя бы одна из частей этого отпуска должна быть не менее 14 календарных дней (ст. 125 ТК РФ).

Расчет суммы отпускных. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней) (ч. 4 ст. 139 ТК РФ, абз. 2 п. 4, п. 10 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922).

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается период, когда работник был в очередном отпуске, а также не учитывается сумма начисленных ему отпускных (подп. «а» п. 5 Положения).

В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 5 Положения, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах. Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце (абз. 2, 3 п. 10 Положения).

Кроме того, если в расчетном периоде произошло повышение должностных окладов, то выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные в расчетном периоде за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления должностного оклада, установленного в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на должностные оклады, установленные в каждом из месяцев расчетного периода (абз. 2 п. 16 Положения). В данном случае указанный коэффициент равен 1,05 (15 750 руб. / 15 000 руб.).

Учитывая вышеизложенное, рассчитаем сумму отпускных, причитающихся работнику.

1. Расчетным периодом в данном случае является период с 01.02.2007 по 31.01.2008. Из указанного периода исключается период, когда работник был в отпуске (с 16.07.2007 по 29.07.2007). Таким образом, для расчета отпускных количество календарных дней в расчетном периоде составляет 339,52 дн. (29,4 дн. x 11 мес. + 16,12 дн., где 16,12 дн. (29,4 дн. / 31 дн. x 17 дн.) — количество календарных дней

июля, учитываемых при расчете среднего заработка работника).

2. Сумма заработной платы, начисленная за расчетный период с учетом коэффициента, составляет 181 840,91 руб. (15 000 руб. x 1,05 x 10 мес. + 8 181,82 руб. x 1,05 + 15 750 руб., где 8 181,82 руб. (15 000 руб. / 22 дн. x 12 дн.) — заработная плата работника за 12 рабочих дней, отработанных в июле 2007 г.).

3. Средний дневной заработок в данном случае составит 535,58 руб. (181 840,91 руб. / 339,52 дн.).

4. Сумма отпускных, причитающаяся выплате работнику, составляет 7 498,12 руб. (535,58 руб. x 14 дн.).

Бухгалтерский учет. Сумма отпускных, причитающаяся работнику за 14 дней февраля, является расходом по обычным видам деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Указанная сумма отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с дебетом счета учета затрат на производство (расходов на продажу) (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Страховые взносы. Сумма отпускных, начисленная организацией в пользу работника, включается в базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ, п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»). В 2008 г. указанные взносы начисляются по тарифам, установленным подп. 1 п. 2 ст. 22 Федерального закона № 167-ФЗ.

С указанной выплаты также производятся отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184).

Налог на доходы физических лиц. Средний заработок, выплачиваемый работнику за время нахождения в очередном отпуске, включается в налоговую базу по НДФЛ на основании п. 1 ст. 210 НК РФ.

Исчисление и удержание НДФЛ производит организация в момент выплаты денежных средств работнику (пп. 1, 4 ст. 226 НК РФ).

Единый налог по УСН. При исчислении налога, уплачиваемого при применении УСН, организация учитывает в составе расходов сумму начисленных отпускных, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные в соответствии с законодательством РФ (подп. 6, 7 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 346.16, п. 7 ст. 255 НК РФ).

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). При этом расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с

расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения (подп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок, к балансовому счету 69:

69-1-2 «Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»;

69-2-2 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии»;

69-2-3 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислены отпускные работнику	20(26, 44)	70	7 498,12	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с суммы отпускных (7498,12 x 0,2 %) *	20(26, 44)	69-1-2	15	Бухгалтерская справка-расчет
Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с суммы отпускных (7498,12 x 14 %)	20 (26, 44)	69-2-2 69-2-3	1 049,74	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан НДФЛ с суммы отпускных (7498,12 x 13 %)	70	68	975	Налоговая карточка
Выданы работнику отпускные (за вычетом удержанного НДФЛ) (7498,12 — 975)	70	50	6 523,12	Расходный кассовый ордер

* В данной схеме страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний рассчитаны исходя из страхового тарифа, установленного для организаций, относящихся к 1 классу профессионального риска (ст. 1 Федерального закона от 21.07.2007 № 186-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов»).

Н. В. ЧАПЛЫГИНА

Консультационно-аналитический центр
по бухгалтерскому учету и налогообложению

18.01.2008

Вопрос. Каков порядок определения в 2008 г. величины предельного размера доходов, ограничивающей право перехода организаций на УСН?

Ответ. В соответствии с п. 2 ст. 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на эту систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 15 млн руб.

Указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный

год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим пунктом ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ.

В названном порядке согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ подлежит индексации величина предельного размера доходов налогоплательщика, не превышающая 20 млн руб. (как организации, так и индивидуального предпринимателя), ограничивающая право на применение упрощенной системы налогообложения по итогам отчетного (налогового) периода.

Приказом Минэкономразвития России от 22.10.2007 № 357 «Об установлении коэффициента-дефлятора в целях применения главы 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации «Упрощенная система налогообложения» на 2008 год» коэффициент-дефлятор на 2008 г. определен в размере 1,34. При этом размер коэффициента-дефлятора на 2008 г. установлен с учетом ранее установленного размера коэффициента-дефлятора на 2007 г. в размере 1,241.

В связи с изложенным в 2008 г. величина предельного размера доходов по итогам 9 мес. 2008 г., ограничивающая право перехода организаций на упрощенную систему налогообложения с 01.01.2009, равна 20 100 тыс. руб. (15 млн руб. x 1,34), величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая право на применение упрощенной системы налогообложения по итогам отчетного (налогового) периода в 2008 г., равна 26 800 тыс. руб. (20 млн руб. x 1,34).

Основание: письмо Минфина России от 31.01.2008 № 03-11-04/2/22.

Вопрос. Организация применяет УСН. В августе 2007 г. началась реконструкция помещений, принадлежащих организации на праве собственности. Окончание строительных работ и предполагаемый срок ввода объекта в эксплуатацию — июль 2008 г. Учитываются ли затраты по реконструкции в целях исчисления налога при УСН, понесенные в 2007 г., в расходах 2008 г. или они могут быть учтены по итогам 2007 г.?

Ответ. Согласно подп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ при определении налоговой базы налогоплательщики уменьшают полученные доходы на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пп. 3 и 4 ст. 346.16 НК РФ).

На основании положений подп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, принимаются для целей налогообложения с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Таким образом, расходы по реконструкции объекта основных средств, который будет введен в эксплуатацию после проведения указанных работ в июле 2008 г., следует учесть при определении налоговой базы начиная с июля 2008 г.

При этом в течение налогового периода указанные расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Основание: письмо Минфина России от 28.01.2008 № 03-11-04/2/14.

Вопрос. Каков порядок учета доходов налогоплательщиком, применяющим УСН, при получении от учредителя имущества по договору безвозмездного пользования?

Ответ. В соответствии со ст. 346.15 НК РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы учитывают доходы от реализации в порядке, установленном ст. 249 НК РФ, и внереализационные доходы в порядке, установленном ст. 250 НК РФ. При этом не учитываются доходы, указанные в ст. 251 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 689 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ) предусмотрено, что по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

При этом в соответствии с п. 2 указанной статьи ГК РФ к договору безвозмездного пользования соответственно применяются правила о договоре аренды, предусмотренные отдельными положениями ст. 607, 610, 615, 621, 623 ГК РФ.

Получая имущество по договору безвозмездного пользования, организация безвозмездно получает право пользования данным имуществом. Учитывая изложенное, для целей налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

При этом у налогоплательщика-ссудодателя предоставление имущества в безвозмездное пользование не приводит к образованию дохода, учитываемого при определении налоговой базы.

У налогоплательщика-ссудополучателя доход в виде безвозмездно полученных имущественных прав подлежит включению в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с гл. 25 НК РФ остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Порядок оценки доходов, связанных с безвозмездным получением имущественных прав, НК РФ не установлен, в этой связи налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок оценки доходов, связанных с безвозмездным получением имущественных прав, и, следовательно, при получении имущественных прав безвозмездно, в частности прав пользования имуществом, налогоплательщик может провести оценку доходов исходя из рыночных цен на имущественные права (по аналогии с порядком определения рыночных цен на товары, работы, услуги).

Таким образом, налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества.

Данный вывод подтверждается информационным письмом Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 (п. 2 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации).

Основание: письмо Минфина России от 25.01.2008 № 03-11-04/2/13.

Вопрос. Организация осуществила модернизацию (реконструкцию, техническое перевооружение) основных средств после ввода их в эксплуатацию. В каком периоде правомерно признать в целях исчисления налога на прибыль затраты на капитальные вложения в размере 10 % от затрат, осуществленных при модернизации основных средств, — в месяце, следующем за месяцем ввода их в эксплуатацию, или на дату изменения их первоначальной стоимости?

Ответ. Согласно п. 1.1 ст. 259 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода затраты на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств и

(или) затрат, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

Пунктом 3 ст. 272 НК РФ установлено, что расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные п. 1.1 ст. 259 НК РФ, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с гл. 25 НК РФ приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Расходы в виде 10 % затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основных средств.

В то же время согласно положениям п. 1.1 ст. 259 и п. 3 ст. 272 НК РФ расходы на капитальные вложения в размере до 10 % от затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, проводимой после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, для целей налогообложения прибыли учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основных средств.

Основание: письмо Минфина России от 22.01.2008 № 03-03-06/1/29.

Вопрос. Организация заключила договор добровольного медицинского страхования работников на один год с правом изменять число застрахованных лиц, оформляя дополнительное соглашение и уплачивая дополнительную страховую премию по каждому застрахованному в размере, пропорциональном оставшемуся сроку страхования. Можно ли при заключении дополнительного соглашения учесть при исчислении налога на прибыль сумму дополнительных взносов?

Ответ. Согласно п. 16 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях гл. 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам, в частности, добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников.

Таким образом, суммы платежей (взносов) организации-работодателя по договору добровольного личного страхования работников учитываются в составе ее расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 934 ГК РФ по договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая).

В случае заключения к основному договору дополнительного соглашения, условиями которого предусмотрено включение в основной договор новых работников организации-работодателя, расходы в виде дополнительных сумм платежей (взносов) по договору добровольного личного страхования работников могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций.

При этом должны быть соблюдены все существенные условия договора добровольного личного страхования работников.

Положениями ст. 942 ГК РФ установлены существенные условия договора страхования.

Согласно п. 2 ст. 942 ГК РФ при заключении договора личного страхования между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение:

- о застрахованном лице;
- о характере события, на случай наступления которого в жизни застрахованного лица осуществляется страхование (страхового случая);
- о размере страховой суммы;
- о сроке действия договора.

Основание: письмо Минфина России от 18.01.2008 № 03-03-06/1/13.

Вопрос. Организация приобрела и ввела в эксплуатацию в 2006 г. легковой автомобиль стоимостью 450 000 руб. В связи с тем, что при исчислении налога на прибыль с 01.01.2008 по легковым автомобилям, имеющим первоначальную стоимость более 600 000 руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5, обязана ли организация применять этот коэффициент амортизации в 2008 г.?

Ответ. На основании п. 9 ст. 259 НК РФ с 2008 г. по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 600 000 руб. и 800 000 руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

В соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Согласно п. 3 ст. 259 НК РФ выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Из вопроса следует, что легковой автомобиль стоимостью 450 000 руб. был приобретен и введен в эксплуатацию в 2006 г.

Учитывая изложенное, организация не может менять выбранный метод начисления амортизации (п. 3 ст. 259 НК РФ). Следовательно, в 2008 г. амортизация по указанному основному средству должна начисляться с применением специального коэффициента 0,5.

Основание: письмо Минфина России от 18.01.2008 № 03-03-06/1/11.

Е. В. ЗЕРНОВА
Проект «КонсультантБухгалтер»
15.02.2008

* * *