

АКТУАЛЬНЫЕ КОММЕНТАРИИ

НАЛОГОВАЯ
БЕЗОПАСНОСТЬ
БИЗНЕСА

КОММЕНТАРИЙ К ПОСЛЕДНИМ ИЗМЕНЕНИЯМ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ

Комментарий к Федеральным законам
от 22 июля 2008 г. № 121-ФЗ, № 135-ФЗ,
№ 142-ФЗ, № 155-ФЗ, № 158-ФЗ

И.А. Феоктистов,
Н.А. Нечипорчук,
О.А. Красноперова

ВСТУПАЮТ
В СИЛУ
С 1 ЯНВАРЯ
2009 ГОДА



КОММЕНТАРИЙ К ПОСЛЕДНИМ ИЗМЕНЕНИЯМ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

И.А.Феоктистов, Н.А.Нечипорчук, О.А.Красноперова

ВВЕДЕНИЕ

Очередные поправки в Налоговый кодекс РФ были подписаны летом 2008 г. Среди них:

- Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 142-ФЗ "О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" дифференцирует ставки акцизов и определяет порядок их индексации в дальнейшем;

- Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 121-ФЗ "О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" увеличивает норматив доходов, до которого применяются стандартные налоговые вычеты, и меняет порядок и размеры вычета на детей;

- Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 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" наиболее значимым изменениям подверглись нормы, регулирующие порядок амортизации, отменены нормативы суточных для целей расчета налога на прибыль, введены льготы при оплате обучения работников и т.п.;

- Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 155-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" изменяет главы, регулирующие специальные налоговые режимы. В частности отменяется сдача квартальной отчетности по единому налогу, ЕНВД и ЕСХН;

- Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 135-ФЗ "О внесении изменения в статью 256 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах" уточнил перечень видов имущества, не подлежащего амортизации.

Некоторые изменения в Налоговый кодекс носят принципиальный характер. Ну, обо всем по порядку.

Начнем с акцизов. В соответствии с новой редакцией п. 3 ст. 182 Налогового кодекса РФ с 1 января 2009 г. получение подакцизных товаров путем смешения будет признаваться процессом производства только в том случае, если в результате смешения создается товар, в отношении которого Налоговым кодексом установлена более высокая ставка акциза. Обратите внимание.

Кроме того, Налоговый кодекс в редакции Федерального закона N 142-ФЗ дает возможность производителю устанавливать различные максимальные розничные цены на табачные изделия одного наименования, имеющие отличия в потребительских свойствах хотя бы по одному показателю, и устанавливать повышенную цену для ограниченных выпусков сигарет. Внесение изменений в ст. 193 Налогового кодекса РФ с 1 января 2009 г. потребовалось, во-первых, в связи с уточнением размеров индексации и, во-вторых, в связи с необходимостью решения задачи по созданию условий для эффективного инвестирования в модернизацию производства нефтепродуктов и выработки моторных топлив улучшенного качества с более высокой экологической безопасностью.

Размер индексации ставок увеличен в среднем до 10% ежегодно.

Федеральный закон N 158-ФЗ изменяет критерии, при которых считается материальная выгода по рублевым кредитам и займам. Вместо 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации, с 2009 г. в расчет надо брать 2/3 ставки.

Далее. С 2009 г. этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13% и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 40 000 руб. (Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 121-ФЗ "О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"). В настоящее время необлагаемый минимум составляет 20 000 руб. То есть он увеличится вдвое.

По новым правилам налоговый вычет на детей действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13%), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 40 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от налогового агента, предоставляющего данный налоговый вычет, и который превысит 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысит 280 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Единственному родителю, опекуну или попечителю, приемному родителю налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

С 2009 г. не будет облагаться также НДФЛ и ЕСН плата за обучение работников по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников. Также такие выплаты будут учитываться при расчете налога на прибыль. Как видите, по новым правилам если сотрудник получает высшее или среднее специальное образование и за него платит организация, то такие расходы могут быть учтены при налогообложении. В настоящее время Кодекс содержит прямой запрет на включение подобных расходов.

Пожалуй, самые значительные изменения будут внесены в статьи, которые регулируют порядок начисления амортизации в налоговом учете (Федеральный закон N 158-ФЗ). С нового года налогоплательщики получат возможность изменять метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода. Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации налогоплательщик может не чаще одного раза в пять лет. В отношении обратного перехода никаких ограничений не установлено.

По новым правилам, установленным ст. 259.2 Налогового кодекса РФ, нелинейный метод может быть установлен для каждой амортизационной группы (подгруппы) в приказе об учетной политике. В этом случае на 1-е число налогового периода, когда это произошло, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс. Другими словами, считать амортизацию нелинейным методом можно будет сразу по нескольким объектам, входящим в одну амортизационную группу. Изменился и сам метод начисления амортизации. С 1 января 2009 г. можно будет не применять понижающие коэффициенты к амортизации в отношении дорогостоящих легковых автомобилей и микроавтобусов. Еще одна принципиальная новация. С 2009 г. суточные для целей налогообложения нормироваться больше не будут. А смогут учитываться в том размере, который определен локальным актом организации. Скажем, в приказе директора. Это касается не только налога на прибыль, но и тех, кто платит ЕСХН и единый налог при упрощенной системе налогообложения.

Не будут включаться в расходы при расчете налога на прибыль суммы вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров.

Изменения претерпевают и главы, касающиеся специальных налоговых режимов. Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет, что при расчете единого налога при "упрощенке" учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности. Указанная поправка наконец устраняет недоработку законодателей в отношении обязательного страхования имущественной ответственности. По новым правилам "упрощенец" сможет переносить убыток на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором убыток был получен. При этом ограничение, согласно которому убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%, отменено. Изменения, которые внес Федеральный закон N 155-ФЗ, касаются промежуточной отчетности. С 2009 г. компании и предприниматели больше не будут сдавать в налоговую инспекцию декларации по итогам отчетных периодов. То есть отчитываться "упрощенцам" нужно будет только раз в год по итогам налогового периода. Теперь что касается ЕНВД. Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств будет облагаться ЕНВД. В действующей редакции на указанный спецрежим переводилось лишь оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках.

Федеральный закон N 155-ФЗ дополняет ст. 346.26 Налогового кодекса РФ двумя новыми п. 2.2. и 2.3, согласно которым установлены ограничения на применение спецрежима на основе ЕНВД по численности и структуре уставного капитала.

Кроме того, изменено определение коэффициента К1. С 2009 г. таковым считается устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Он рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ. Также Федеральный закон N 155-ФЗ расширяет ст. 346.28 Налогового кодекса РФ, которая определяет круг налогоплательщиков ЕНВД.

Как вы уже поняли, все упомянутые изменения вступят в силу с 1 января 2009 г., но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Глава 1. АКЦИЗЫ

1.1. Объект налогообложения по подакцизным товарам

Согласно п. 1 ст. 182 Налогового кодекса РФ акцизами облагается реализация (передача) на территории России произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров.

Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 142-ФЗ вносит изменения в ряд статей гл. 22 Налогового кодекса РФ.

Согласно обновленному п. 3 ст. 182 Налогового кодекса РФ с 1 января 2009 г. к производству приравниваются любые виды смешения товаров, в результате которого получается подакцизный товар.

Рассмотрим следующие примеры исчисления акцизов в условиях применения редакции п. 3 ст. 182, действующей в 2008 г.

Пример 1. Компания ООО "Арктика" путем смешения бензина с октановым числом 80 с высокооктановыми присадками повышает октановое число бензина, то есть производит новый вид подакцизного товара (автомобильный бензин с октановым числом 92).

Обратите внимание. Виды подакцизных товаров указаны в п. 1 ст. 193 Налогового кодекса РФ. Каждый вид представляет собой товарную группу, на которую установлена одинаковая ставка акциза в расчете на одинаковую единицу измерения товара. Например, автомобильный бензин с октановым числом до 80 - это один вид подакцизного товара (на него установлена ставка акциза в размере 2657 руб. за 1 тонну), а автомобильный бензин с иными октановыми числами - это другой вид подакцизного товара (на него установлена ставка акциза в размере 3629 руб. за 1 тонну).

ООО "Арктика" согласно приведенным положениям п. 3 ст. 182 признается производителем автомобильного бензина с октановым числом 92 и, следовательно, при продаже этого бензина должно начислить акциз по ставке 3629 руб. за 1 тонну.

Пример 2. ООО "Альбатрос" добавляет в автомобильный бензин с октановым числом 92 мощную присадку. Применение мощней присадки улучшит потребительские свойства бензина, но не изменит его октанового числа. То есть в данном случае не производится новый вид подакцизного товара. Однако, согласно указанной выше норме п. 3 ст. 182 НК РФ, действующей в 2008 г., лицо, осуществляющее смешение бензина с мощней присадкой, является плательщиком акциза (поскольку оно признается производителем подакцизного товара) точно так же, как и ООО "Арктика", упомянутое в примере 1. Следовательно, ООО "Альбатрос" обязано исчислить акциз на бензин улучшенного качества при его реализации по той же ставке, которая применялась на бензин, использованный в качестве сырья, т.е. в размере 3629 руб. за 1 тонну.

Учитывая, что налогоплательщики согласно ст. 200 Налогового кодекса РФ имеют право на налоговый вычет в сумме акциза, уплаченного при приобретении подакцизного товара, использованного в качестве сырья, данная операция не приведет к увеличению поступления акцизов в бюджет, но потребует затрат из бюджета на администрирование акцизов.

Однако на практике правом на налоговый вычет могут воспользоваться не все производители автомобильного бензина. Такая ситуация возникает в том случае, если подакцизный товар, используемый в качестве сырья, приобретает не у непосредственного производителя, а у перепродавца.

В соответствии с новой редакцией п. 3 ст. 182 Налогового кодекса РФ с 1 января 2009 г. получение подакцизных товаров путем смешения будет признаваться процессом производства только в том случае, если в результате смешения создается товар, в отношении которого Налоговым кодексом установлена более высокая ставка акциза.

Так, если, например, в 2009 г. возникнет ситуация, описанная в примере 1, то такой процесс смешения будет по-прежнему признаваться производством подакцизных товаров. Соответственно, ООО "Арктика" будет по-прежнему признаваться плательщиком акцизов. А вот если возникнет ситуация, описанная в примере 2, объекта налогообложения акцизами не возникнет. Соответственно, у ООО "Альбатрос" не будет обязанности по начислению и уплате акциза, и поэтому в этом случае также не будет иметь значения факт приобретения подакцизного товара, использованного при смешении, у непосредственного производителя или у перепродавца.

Обратите внимание. С 1 января 2009 г. может возникнуть принципиально новая ситуация. Это связано с тем, что ставка акциза на прямогонный бензин будет существенно выше ставок акциза на автомобильный бензин с октановым числом до 80 и на автомобильный бензин с иными октановыми числами. Рассмотрим такой пример.

Пример 3. ООО "Буревестник" в 2009 г. приобретает прямогонный бензин у ООО "Беркут" и получает из этого прямогонного бензина путем смешения с присадками бензин с октановым числом до 80.

Ставка акциза на прямогонный бензин в 2009 г. составит 3900 руб., ставка акциза на бензин с октановым числом до 80 - 2657 руб.

То есть в рассматриваемой ситуации в результате смешения получен подакцизный товар, ставка акциза на который ниже ставки акциза, предусмотренной для товара, использованного в качестве сырья.

В данном случае ООО "Буревестник" для целей исчисления акцизов не будет признаваться производителем бензина с октановым числом до 80, соответственно, оно не должно исчислять и уплачивать акциз в бюджет. При этом согласно ст. 199 Налогового кодекса РФ ООО "Буревестник" должно отнести на стоимость приобретенного прямогонного бензина акциз, уплаченный в бюджет и предъявленный к оплате производителем прямогонного бензина - ООО "Беркут".

Таким образом, данная поправка к п. 3 ст. 182 Налогового кодекса РФ сделает экономически невыгодным получение автомобильного бензина путем смешения прямогонного бензина с присадками, повышающими октановое число (чаще всего именно таким способом и получают автомобильный бензин низкого качества).

Рассматриваемая поправка сократит число налогоплательщиков (реально не уплачивающих акциз в бюджет) и будет способствовать решению проблемы повышения качества моторных топлив.

1.2. Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки

Статьей 187.1 Налогового кодекса РФ введено понятие "расчетная стоимость", которое применяется при определении налоговой базы для исчисления акциза по адвалорной составляющей налоговой ставки в отношении сигарет и папирос.

В п. 2 рассматриваемой статьи в целях применения акцизов дано определение максимальной розничной цены. Максимальная розничная цена - это цена, выше которой единица потребительской упаковки (пачки) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Она устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачки) табачных изделий, отдельно по каждой марке табачных изделий.

Согласно рассматриваемой статье в редакции, действующей до 1 января 2009 г., в целях применения положений об акцизах под маркой (наименованием) понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) индивидуализированным обозначением, присвоенным производителем или лицензиаром, и иными признаками - рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Приведенная редакция понятия "марка табачных изделий" предполагает, что одна марка от другой должна отличаться всей совокупностью перечисленных признаков.

Однако на практике к конкретным ассортиментным позициям могут относиться табачные изделия, отличающиеся друг от друга не всей совокупностью перечисленных признаков, а имеющие отличие хотя бы по одному из них, например, сигареты одного наименования могут быть расфасованы в пачки, имеющие разные цветовые оттенки.

Действующая до 1 января 2009 г. формулировка понятия "марка" предопределяла необходимость устанавливать единую максимальную розничную цену на одну и ту же марку сигарет или папирос для всех категорий потребителей и для всей территории страны. Однако всем хорошо известно, что, например, в ресторанах и кафе сигареты должны стоить дороже, чтобы возместить торговую наценку, которая, в свою очередь, должна покрывать затраты и обеспечивать прибыль учреждений общественного питания. Кроме того, в силу большой протяженности нашей страны и наличия труднодоступных регионов возникает необходимость возмещения дополнительных затрат по доставке сигарет и папирос в такие населенные пункты.

Новая формулировка дает возможность производителю устанавливать различные максимальные розничные цены на табачные изделия одного наименования, имеющие отличия в потребительских свойствах хотя бы по одному показателю, и устанавливать повышенную цену для ограниченных выпусков сигарет. Например, сигареты одной и той же марки, предназначенные для реализации в ресторанах (или в отдаленных регионах), могут отличаться только окраской упаковки, и этот факт позволит установить на них другую максимальную розничную цену, обеспечив тем самым потребителям возможность приобрести предпочтительную для них марку сигарет. При этом экономические интересы продавцов также будут учтены.

1.3. Ставки акцизов

Взимание акцизов производится по единым для всей территории России ставкам (в том числе и по импортируемым товарам), установленным в ст. 193 Налогового кодекса РФ. Ставки бывают трех видов:

- специфические, или твердые - в рублях и копейках за единицу измерения;
- адвалорные - в процентах от стоимости товара, определенной в соответствии со ст. 187 Налогового кодекса РФ (то есть стоимости товара за вычетом акцизов и НДС). Сейчас они не применяются;
- комбинированные, состоящие из двух частей - специфической составляющей (в рублях и копейках за единицу измерения) и адвалорной составляющей (в процентах от стоимости). Комбинированные ставки установлены на сигареты и папиросы.

Федеральным законом от 16 мая 2007 г. N 75-ФЗ были утверждены ставки на период 2008 - 2010 гг. Предусматривалось, что ставки будут увеличиваться в среднем на 7% ежегодно.

Внесение изменений в ст. 193 Налогового кодекса РФ с 1 января 2009 г. потребовалось, во-первых, в связи с уточнением размеров индексации и, во-вторых, в связи с необходимостью решения задачи по созданию условий для эффективного инвестирования в модернизацию производства нефтепродуктов и выработки моторных топлив улучшенного качества с более высокой экологической безопасностью.

Размер индексации ставок увеличен в среднем до 10% ежегодно (то есть увеличение составило 3 процентных пункта по сравнению с индексацией, предусмотренной Федеральным законом N 75-ФЗ). Кроме того, рассматриваемый Закон устанавливает размер ставок и на 2011 г.

Рассмотрим подробнее, как изменятся ставки на конкретные виды подакцизных товаров.

1.3.1. Спирт этиловый и спиртосодержащая продукция

Ставка на спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья) с 1 января 2009 г. увеличится с 25,15 руб. за один литр безводного этилового спирта до 27,70 руб. за один литр безводного этилового спирта. В 2010 и 2011 гг. размер ставок составит соответственно: 30,50 руб. и 33,60 руб. за один литр безводного этилового спирта.

1.3.2. Алкогольная продукция

В отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% будут применяться следующие ставки:

- 191,0 руб. за один литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах, в 2009 г.;
- 210,0 руб. за один литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах, в 2010 г.;
- 231,0 руб. за один литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах, в 2011 г.

В отношении алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта до 9% будут действовать следующие ставки:

- 121,0 руб. за один литр безводного этилового спирта в 2009 г.;
- 133,0 руб. за один литр безводного этилового спирта в 2010 г.;
- 146,0 руб. за один литр безводного этилового спирта в 2011 г.

Ставки в отношении натуральных вин составят:

- 2,6 руб. за один литр в 2009 г.;
- 2,9 руб. за один литр в 2010 г.;
- 3,2 руб. за один литр в 2011 г.

Ставки в отношении вин шампанских, игристых, газированных, шипучих составят:

- 10,5 руб. за один литр в 2009 г.;
- 11,55 руб. за один литр в 2010 г.;
- 12,70 руб. за один литр в 2011 г.

В отношении пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно будут применяться следующие ставки:

- 3,0 руб. за один литр в 2009 г.;
- 3,30 руб. за один литр в 2010 г.;
- 3,60 руб. за один литр в 2011 г.

В отношении пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%:

- 9,8 руб. за один литр в 2009 г.;
- 10,8 руб. за один литр в 2010 г.;

- 11,90 руб. за один литр в 2011 г.

1.3.3. Табачные изделия

Законом предусматривается ежегодная индексация ставок акциза на сигареты с фильтром (на 20% к предыдущему году) и сигареты без фильтра (папиросы) (на 28% к предыдущему году). В то же время индексация ставок акциза на табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный (далее - табак), а также на сигары предусматривается только в 2011 г. (на 10% по сравнению с 2010 г.).

Различный подход к индексации ставок акциза на табак и отдельные виды табачных изделий объясняется необходимостью выравнивания налоговой (акцизной) нагрузки в расчете на одинаковую единицу измерения веса табака, непосредственно реализуемого в розничной торговле, и табака, содержащегося в разных видах табачных изделий. В настоящее время налоговая (акцизная) нагрузка на 1 кг табака, реализуемого в розничной торговле, выше, чем на 1 кг табака, содержащегося в сигаретах и папиросах.

Ставки акцизов составят:

- в отношении табака:

300,0 руб. за 1 кг в 2009 и 2010 гг.;

330,0 руб. за 1 кг в 2011 г.;

- в отношении сигар:

17,75 руб. за 1 штуку в 2009 и 2010 гг.;

19,50 руб. за 1 штуку в 2011 г.;

- в отношении сигарилл:

255,0 руб. за 1 тыс. штук в 2009 г.;

281,0 руб. за 1 тыс. штук в 2010 г.;

309,0 руб. за 1 тыс. штук в 2011 г.;

- в отношении сигарет с фильтром:

150 руб. за 1 тыс. шт. + 6% от расчетной стоимости в 2009 г.;

180 руб. за 1 тыс. шт. + 6,5% от расчетной стоимости в 2010 г.;

216 руб. за 1 тыс. шт. + 7,0% от расчетной стоимости в 2011 г.;

- в отношении сигарет без фильтра, папирос:

72 руб. за 1 тыс. шт. + 6% от расчетной стоимости в 2009 г.;

92 руб. за 1 тыс. шт. + 6,5% от расчетной стоимости в 2010 г.;

120 руб. за 1 тыс. шт. + 7,0% от расчетной стоимости в 2011 г.

1.3.4. Автомобили

В отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно:

- 21,7 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2009 г.;

- 23,9 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2010 г.;

- 26,3 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2011 г.

В отношении автомобилей легковых с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.), мотоциклов с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.):

- 214 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2009 г.;

- 235 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2010 г.;

- 259 руб. за 0,75 кВт (1 л. с.) в 2011 г.

1.3.5. Нефтепродукты

Отдельного комментария требуют изменения ставок акцизов на подакцизные виды нефтепродуктов.

В 2009 и 2010 гг. останутся без изменения ставки акцизов на автомобильный бензин с октановым числом до 80 и с иными октановыми числами, дизельное топливо и моторные масла.

Так, на указанные годы ставка акциза на автомобильный бензин с октановым числом до 80 будет составлять 2657 руб. за 1 тонну, ставка акциза на автомобильный бензин с иными октановыми числами - 3629 руб. за 1 тонну.

В 2011 г. ставка акциза на моторные масла будет проиндексирована на 10% к уровню 2010 г. и составит 3246 руб. за 1 тонну.

В 2009 г. значительно увеличится ставка акциза на прямогонный бензин, она составит 3900 руб. за 1 тонну, в 2010 г. - 4290 руб. и в 2011 г. - 4720 руб. за 1 тонну.

Предлагаемая система исчисления акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо построена по принципу убывающей шкалы ставок в увязке с повышением их качественных

показателей (классов), предусмотренных Техническим регламентом "О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту", утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2008 г. N 118.

Более низкие ставки акцизов на автомобильные бензины и дизельное топливо, отвечающие по своим экологическим характеристикам требованиям 3, 4, 5 классов, позволят налогоплательщикам получить дополнительный доход, за счет чего сократятся сроки окупаемости дополнительных капитальных вложений, связанных с организацией и увеличением объемов производства более экологичных автомобильных бензинов и дизельного топлива.

В 2011 г. установлены следующие ставки акцизов на автомобильный бензин:

- не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5 - 4290 руб. за 1 тонну;
- класса 3 - 3630 руб. за 1 тонну;
- класса 4 и класса 5 - 3500 руб. за 1 тонну.

В 2011 г. установлены следующие ставки акцизов на дизельное топливо:

- не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5 - 1430 руб. за 1 тонну;
- класса 3 - 1210 руб. за 1 тонну;
- класса 4 и класса 5 - 990 руб. за 1 тонну.

Глава 2. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

2.1. Материальная выгода, полученная от экономии на процентах по займам и кредитам

Материальная выгода - сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) от организаций или индивидуальных предпринимателей средств на льготных условиях.

Материальная выгода определяется только в том случае, если заемные средства получены по договору займа или кредита.

Заем - передача в собственность денег или других вещей, определенных родовыми признаками, заимодавцем заемщику с условием возврата заемщиком суммы займа или равного количества других полученных им вещей того же рода и качества на основании заключенного договора между участниками сделки (ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз минимальный размер оплаты труда, а если заимодавцем является юридическое лицо - независимо от суммы (п. 1 ст. 808 Гражданского кодекса РФ). В остальных случаях договор займа может быть заключен в устной форме. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Кредит - предоставление банком или иной кредитной организацией (кредитором) денежных средств (кредита) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, с возвратом заемщиком полученной денежной суммы и уплатой им процентов по кредиту (ст. 819 Гражданского кодекса РФ).

Таким образом, кредитный договор заключается в ограниченных случаях, поскольку кредиторами по такому договору могут выступать только банки или другие кредитные учреждения, а кредитные средства могут выдаваться лишь в денежной форме. В отличие от договора займа кредитный договор должен всегда заключаться в письменной форме.

Рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент - организация или индивидуальный предприниматель, предоставившие физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

Материальная выгода определяется следующим образом:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;
- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Федеральный закон N 158-ФЗ изменяет критерии, при которых считается материальная выгода по рублевым кредитам и займам. Вместо 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации, с 2009 г. в расчет надо брать 2/3 ставки.

При определении суммы материальной выгоды применяется ставка рефинансирования Центрального банка РФ, установленная на дату получения заемных (кредитных) средств, независимо от того, менялась ли она в течение срока пользования этими средствами.

Налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется в день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (но не реже чем один раз в календарный год).

Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, облагается налогом по ставке 35% (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Пример. Сотруднику 16 числа компания предоставила беспроцентный заем на сумму 1 000 000 руб. до конца месяца. Деньги сотрудник полностью вернул 31 числа.

Бухгалтер рассчитал сумму материальной выгоды, полученной сотрудником от использования льготного займа. Предположим, что ставка рефинансирования на момент получения займа составляла 11% годовых. То есть выгода составит:

- по старым правилам:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 11\% \times 3/4 : 365 \text{ дн.} \times 15 \text{ дн.} = 3390 \text{ руб.}$, где 365 дней - количество дней в году, а 15 дней - продолжительность договора займа.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 35%, полученного сотрудником, составила 1187 руб. ($3390 \text{ руб.} \times 35\%$);

- по новым правилам:

$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 11\% \times 2/3 : 365 \text{ дн.} \times 15 \text{ дн.} = 3014 \text{ руб.}$,

Сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 35%, полученного сотрудником, составила 1055 руб. ($3014 \text{ руб.} \times 35\%$).

Таким образом, по новым правилам сумма материальной выгоды и НДФЛ меньше.

Обратите внимание: материальная выгода, полученная в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты, НДФЛ не облагается. Не надо удерживать налог с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них при условии, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ. В настоящее время такая материальная выгода облагается по ставке 13%.

Рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент - организация или индивидуальный предприниматель, предоставившие физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Обратите внимание! Обязанности налогового агента возложены на организацию ст. 226 Налогового кодекса РФ, и для их исполнения не требуется получения доверенностей от физических лиц на удержание и перечисление налога.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, налоговый агент должен сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены налогоплательщиком от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;

- при заключении налогоплательщиком договора коммерческого кредита, определяемого ст. 823 Гражданского кодекса РФ, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;

- в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.

2.2. Налогообложение процентов, получаемых по вкладам в банках

Статья 214.2 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках. Налоговая база по таким доходам определяется:

- как разница между суммой процентов, начисленной по договору, и суммой процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены проценты, - по рублевым вкладам;

- исходя из 9% годовых - по валютным вкладам.

Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, что при определении налоговой базы по полученным процентам, которые начислены по рублевым вкладам в банках, ставку рефинансирования, которая берется в расчет, надо увеличить на 5%. С полученной разницы и удержать НДФЛ.

НДФЛ с процентных доходов, полученных налоговым резидентом РФ по вкладам в банках как в рублях, так и в иностранной валюте, удерживается по ставке 35% (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Также соответствующие изменения были внесены и в п. 27 ст. 217 Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним не удерживают НДФЛ с процентов по рублевым вкладам, если они выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на 5%.

Также не облагаются НДФЛ проценты по рублевым вкладам, ставка по которым превышает ставку рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенную на 5%. Однако в этом случае необходимо, чтобы одновременно выполнялись следующие условия:

- размер процентов на дату заключения либо продления договора не превышал ставку рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенную на 5%. Если ставка рефинансирования меняется, то ее новый размер берут в расчет необлагаемой суммы процентов со дня, когда действует новая ставка рефинансирования. Такие разъяснения Минфин России дал в Письме от 18 января 2008 г. N 03-04-05-01/6;

- с момента такого превышения прошло не более трех лет;

- размер процентов по вкладам в течение периода начисления не повышался.

Добавим, что НДФЛ с вкладчика удерживает банк. А налог возвращают налоговики. Для этого налогоплательщик должен подать в налоговую инспекцию по месту своего учета заявление и декларацию по форме 3-НДФЛ.

2.3. Льгота по НДФЛ при оплате обучения

2.3.1. Плата за обучение

Статья 217 Налогового кодекса РФ определяет перечень доходов, с которых не удерживают НДФЛ. Среди них обновленный п. 21 (Федеральный закон N 158-ФЗ). Согласно ему с 2009 г. от налогообложения освобождаются суммы, которые:

- 1) выплачены за обучение физического лица по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам. Что относится к таким программам, сказано в ст. 9 Закона РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании". К основным общеобразовательным относятся программы:

- дошкольного образования;
- начального общего образования;
- основного общего образования;
- среднего (полного) общего образования.

К основным профессиональным относятся программы:

- начального профессионального образования;
- среднего профессионального образования;

- высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста и программы магистратуры);

- послевузовского профессионального образования.

Дополнительная образовательная программа включает в себя рабочие программы учебных курсов, предметов, дисциплин (модулей);

- 2) потрачены на профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус.

Действующая редакция п. 21 ст. 217 Налогового кодекса РФ определяет, что НДФЛ не нужно удерживать, только когда оплачивают обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, детям-сиротам в возрасте до 24 лет.

Надо сказать, что и сейчас компенсационные выплаты, связанные, в частности, с возмещением расходов на повышение профессионального уровня работников, не облагаются НДФЛ. Правда, на основании п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 21 Закона РФ N 3266-1 профессиональная подготовка имеет целью ускоренное приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ, и не сопровождается повышением образовательного уровня обучающегося, то есть такое обучение не должно быть связано с получением нового высшего или среднего образования.

То есть доход работника при оплате организацией его профессиональной подготовки в случае присвоения ему дополнительной квалификации на базе имеющегося образования не облагается НДФЛ (Письмо Минфина России от 7 мая 2008 г. N 03-04-06-01/124).

В другом Письме Минфин России разъяснил, что, если работодатель перечисляет деньги за профессиональное обучение сотрудников образовательному учреждению, дохода в целях исчисления НДФЛ также не возникает (Письмо от 15 октября 2007 г. N 03-04-06-01/357). Правда, и тут чиновники оговорились: это происходит в случае присвоения налогоплательщику дополнительной квалификации на базе имеющегося образования.

А если организация оплачивает за своего работника обучение в институте, то НДФЛ платить надо. Основание - ст. 211 Налогового кодекса РФ. Исключение составляет случай, когда работодатели оплачивают высшее или среднее образование, получаемое физическими лицами в соответствии с Положением о целевой контрактной подготовке специалистов с высшим и средним профессиональным образованием из числа лиц, обучающихся за счет средств федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 19 сентября 1995 г. N 942, либо в порядке осуществляемой на основе государственного заказа переподготовки согласно Постановлению РФ от 13 сентября 1994 г. N 1047 "Об организации переподготовки и повышения квалификации государственных служащих федеральных органов исполнительной власти" и Указу Президента РФ от 7 февраля 1995 г. N 103 "О государственном заказе на переподготовку и повышение квалификации государственных служащих" за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. Об этом сказано в Письме УФНС России по г. Москве от 28 декабря 2006 г. N 28-10/115515.

Итак, со следующего года можно будет не удерживать НДФЛ, если физическому лицу оплатили обучение или компенсировали расходы на него.

2.3.2. Возмещение затрат по уплате процентов

Статья 217 Налогового кодекса РФ дополнена п. 40. Согласно ему не надо удерживать НДФЛ с сумм, которые выплачивают компании и индивидуальные предприниматели своим сотрудникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам), которые:

- взяты на приобретение и (или) строительство жилого помещения;
 - включаются в состав расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций.
- Эти условия должны выполняться одновременно.

Обратите внимание! Пункт 40 ст. 217 Налогового кодекса РФ будет действовать с 1 января 2009 г. по 1 января 2012 г. Об этом сказано в ст. 7 Федерального закона N 158-ФЗ.

2.4. Стандартные налоговые вычеты

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило, предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Следует обратить внимание, что стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам - резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном налоговом периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13%.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13%. Право выбора такого налогового агента оставляется за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, не обязан ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация ему вычеты не предоставит даже в том случае, если известно, что указанное место работы для работника является основным и единственным.

Поскольку в соответствии со ст. 218 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, то право на стандартные налоговые вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- 1) необлагаемый минимум дохода;
- 2) расходы на содержание детей.

2.4.1. Необлагаемый минимум дохода

Необлагаемый минимум дохода состоит из трех видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 500 руб. - предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 400 руб.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

На вычет в размере 3000 руб. имеют право категории налогоплательщиков, перечисленные в пп. 1 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

На вычет в размере 500 руб. могут претендовать налогоплательщики, указанные в пп. 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ стандартный налоговый вычет в 400 руб. предоставляется налогоплательщикам, не поименованным в пп. 1 и 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ.

С 2009 г. этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13% и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 40 000 руб. (Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 121-ФЗ "О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"). В настоящее время необлагаемый минимум составляет 20 000 руб. То есть он увеличится вдвое.

2.4.2. Стандартный налоговый вычет на содержание детей

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и (или) учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

В настоящее время сумма вычета 600 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется:

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются его родителями (при этом в соответствующих случаях вычет предоставляется и супругу родителя ребенка);
- на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются его опекунами, попечителями или приемными родителями.

С 1 января 2009 г. размер вычета на детей увеличится до 1000 руб. за каждый месяц.

Также изменятся и условия его предоставления. Сейчас указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13%), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 40 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет.

С месяца, в котором указанный доход превысит 40 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

По новым правилам налоговый вычет на детей действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13%), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысит 280 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Указанный налоговый вычет удваивается и составляет 1200 руб. (с 2009 г. - 2000 руб.) за каждый месяц налогового периода, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Единственному родителю, опекуну или попечителю, приемному родителю налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

По новым правилам иностранцам, у которых ребенок находится за рубежом, вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок.

Также со следующего года налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором). Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено ст. 218 Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода он может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном ст. 78 Налогового кодекса РФ.

Следует помнить, что правила ст. 78 Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов (п. 14 ст. 78 Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного налога и к работодателю - налоговому агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13%, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов при изменении места работы налогоплательщика? Если налогоплательщик работает в данной организации (у данного предпринимателя) не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой 2-НДФЛ). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в ст. 218 Налогового кодекса РФ.

Глава 3. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

3.1. Плата за обучение сотрудников

Статья 238 Налогового кодекса РФ устанавливает перечень выплат, которые не облагаются ЕСН. Федеральный закон N 158-ФЗ дополняет п. 1 двумя новыми подпунктами.

С 2009 г. не будет облагаться ЕСН плата за обучение работников по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, включаемая в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (пп. 16 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

А как обстоит дело сейчас? Минфин России в Письме от 7 мая 2008 г. N 03-04-06-01/124 разъяснял, что доход работников в виде компенсации работодателем расходов на оплату обучения по программам высшего (второго высшего) профессионального образования или профессиональной подготовки ЕСН не облагается. Что касается оплаты организацией обучения работников по программам высшего (второго высшего) образования, то такие суммы также не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом и сейчас. Правда, такой вывод чиновники делают потому, что затраты, связанные с частичной компенсацией расходов на оплату обучения по программе высшего профессионального образования, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Дело в том, что для целей налогообложения прибыли организаций не признаются расходами затраты, связанные с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования (п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Забегая вперед, скажем, что с нового года такие расходы компании будут учитываться при налогообложении прибыли благодаря поправкам, которые были внесены в ст. 264 Налогового кодекса РФ Федеральным законом N 158-ФЗ.

3.2. Возмещение расходов по уплате процентов

Согласно пп. 17 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ с 2009 по 2012 гг. не будут облагаться ЕСН суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Глава 4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

4.1. Материальные расходы

Федеральный закон N 158-ФЗ внес изменения в пп. 5 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ. Указанная норма устанавливает, что в состав материальных расходов при расчете налога на прибыль включаются затраты компании на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии. Указанный перечень дополнен расходами на производство и (или) приобретение мощности.

4.2. Расходы на оплату труда

4.2.1. Взносы по договорам страхования

В ст. 255 Налогового кодекса РФ приведен перечень расходов на оплату труда, которые организации могут учитывать при налогообложении прибыли. Среди прочего тут поименованы затраты по договорам обязательного и добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). В частности, речь идет о договорах:

- долгосрочного страхования жизни, которые заключены на срок не менее пяти лет и в течение этого времени не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица (за исключением страховой выплаты, предусмотренной на случай его смерти);
- пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения (эти договоры должны предусматривать выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный получит право на государственную пенсию);
- добровольного личного страхования работников, которые заключаются на срок не менее одного года и предусматривают оплату медицинских расходов застрахованного;

- добровольного личного страхования, заключаемых на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением должностных обязанностей.

Добавим, что учесть при налогообложении можно лишь взносы по договорам страхования, срок которых составляет не менее года. Иначе такие траты фирме исключить из налогооблагаемых доходов не удастся. Более того, чиновники из Минфина России утверждают, что, если организация заключила со страховщиком дополнительное соглашение по вновь принятым сотрудникам, оно также должно быть на срок не менее года. Иначе страховые взносы по новым работникам не будут уменьшать налогооблагаемую прибыль организации (Письмо Минфина от 4 февраля 2005 г. N 03-03-01-04/1/51).

Есть еще один нюанс, о котором стоит упомянуть. Обычно в договоре о добровольном медицинском страховании предусматривается, что по согласованию сторон списки застрахованных могут пересматриваться. Ведь сотрудники фирмы могут уволиться. Нужно ли в этом случае исключить из налоговой базы расходы по страхованию уволенных работников? Нет, не нужно. Дело в том, что при увольнении или приеме на работу сотрудников договор страхования не прекращается. Все его условия, кроме количества застрахованных лиц, их медицинских программ и возможной доплаты премии, остаются неизменными. Поэтому расходы на оплату страховки можно продолжать учитывать при налогообложении прибыли. Подтвердил это и Минфин России в Письме от 21 января 2002 г. N 04-02-06/1/14.

Размер платежей по указанным видам добровольного страхования для целей налогообложения прибыли нормируется. Нормы взносов по договорам добровольного личного страхования, которые предусматривают оплату медицинских расходов, составляют 3% от суммы расходов на оплату труда. С 2009 г. этот показатель будет увеличен вдвое и составит 6% (Федеральный закон N 158-ФЗ).

Норматив считают нарастающим итогом с момента начала действия договора в налоговом периоде (п. 3 ст. 318 Налогового кодекса). Поэтому каждый раз при расчете налога на прибыль нужно пересчитывать расходы с учетом ранее полученных показателей.

Если организация применяет метод начисления, то оплата страховки значения не имеет.

Однако единовременно уплаченный страховой взнос в налоговом учете нужно списывать постепенно - в течение всего срока действия договора. При этом в каждом отчетном периоде сумму взноса нужно распределять пропорционально количеству календарных дней действия договора (п. 6 ст. 272 Налогового кодекса). И еще: из-за того что в налоговом учете расходы на добровольное медицинское страхование ограничены нормативом, в бухгалтерском учете может возникнуть вычитаемая временная разница.

Те, кто считает расходы кассовым методом, могут учесть сумму страховки сразу после оплаты.

Пример. В январе 2009 г. организация заключила договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников сроком на один год (365 дней). Договор вступает в силу с момента уплаты страхового взноса. 1 февраля страховой компании была перечислена страховая премия за весь период действия договора - 560 000 руб. Расходы на оплату труда (без учета страхового взноса) составили в:

- феврале 2009 г. - 730 000 руб.,
- марте 2009 г. - 845 000 руб. и т.д.

Налог на прибыль организация уплачивает ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли за прошлый месяц. В бухгалтерском учете делают такие записи:

В феврале 2009 г.:

Дебет 76 Кредит 51

- 560 000 руб. - перечислена страховая премия;

Дебет 97 Кредит 76, субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию"

- 560 000 руб. - премия отражена в составе расходов будущих периодов.

Поскольку страховой взнос перечислен единовременно и договор заключен на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение 12 месяцев.

28 февраля 2009 г.:

Дебет 20 (26, 44) Кредит 97

- 42 959 руб. (560 000 руб. x 28 дн. : 365 дн.) - списана часть страховой премии, которая относится к сентябрю.

Сумма страхового взноса за февраль равна 42 959 руб. Она не превышает допустимый размер расходов, которые можно учесть при налогообложении - 43 800 руб. (730 000 руб. x 6%). То есть вся сумма учитывается для целей налогообложения.

31 марта 2009 г.:

Дебет 20 (26, 44) Кредит 97

- 47 562 руб. (560 000 руб. x 31 дн. : 365 дн.) - списана часть страховой премии за октябрь.

Сумма, относящаяся к периоду с 1 февраля по 31 марта, равна 90 520 руб. (560 000 руб. x (28 дн. + 31 дн.) : 365 дн.). Она меньше максимально допустимой величины - 94 500 руб. ((730 000 руб. + 845 000 руб.) x 6 %).

Аналогичные проводки по списанию страховой премии на текущие расходы бухгалтер будет делать ежемесячно до окончания действия договора страхования.

Надо сказать, что иногда налоговики на местах препятствуют включению в расходы затрат по добровольному медицинскому страхованию. Подобное дело рассматривал ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 20 марта 2006 г. N Ф04-1519/2006.

В ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган, установлено, что налогоплательщиком в состав расходов, уменьшающих сумму доходов, включены расходы по добровольному медицинскому страхованию от клещевого энцефалита и болезни Лайма.

По результатам проверки инспекция приняла решение, по которому налогоплательщику предложено в том числе уплатить либо зачесть в счет переплаты сумму налога на прибыль в целом по организации. Не согласившись с решением в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Судьи поддержали налогоплательщика. По их мнению, в силу п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ расходы по добровольному медицинскому страхованию включаются в состав расходов на оплату труда. В данном случае суд, проанализировав характер деятельности налогоплательщика и особенности местности, пришел к выводу об обоснованности затрат на добровольное страхование, так как медицинская профилактика позволяет налогоплательщику в дальнейшем избежать дорогостоящих затрат на диагностику и лечение заболеваний.

В соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 55-ФЗ с 1 января 2009 г. абз. 7 п. 16 ст. 255 Налогового кодекса будет изложен в следующей редакции: "Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда".

4.2.2. Расходы на возмещение затрат сотрудников по уплате процентов по займам

Статья 255 Налогового кодекса РФ с 2009 г. будет дополнена п. 24.1 следующего содержания: в составе расходов по оплате труда можно учесть расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

Указанная норма согласно ст. 7 Федерального закона N 158-ФЗ действует с 1 января 2009 г. по 1 января 2012 г.

4.3. Амортизация

Пожалуй, самые значительные изменения были внесены в статьи, которые регулируют порядок начисления амортизации в налоговом учете (Федеральный закон N 158-ФЗ). Все они действуют с 1 января 2009 г. Рассмотрим их подробнее.

4.3.1. Перечень имущества, не подлежащего амортизации

Согласно п. 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ не амортизируются земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Кроме того, не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с пп. 14, 19, 22, 23 и 30 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ, а также имущество, указанное в пп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ;

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Федеральный закон N 135-ФЗ исключает из этого перечня пп. 5. То есть в целях налогообложения прибыли организаций смогут начислять амортизацию по продуктивному скоту, буйволам, волам, якам, оленям, другим одомашненным диким животным (за исключением рабочего скота). Причем указанные изменения распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2008 г.

4.3.2. Капитальные вложения в безвозмездно полученное имущество

Согласно ст. 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым признается имущество, стоимость которого превышает 20 000 руб. и срок службы которого больше 12 месяцев. Амортизируемым имуществом признаются основные средства, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Также амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Федеральный закон N 158-ФЗ дополняет указанную норму. С 2009 г. в составе амортизируемого имущества будут отражаться капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

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. Об этом сказано в п. 1 ст. 689 Гражданского кодекса РФ.

К договору безвозмездного пользования применяются правила, предусмотренные для договора аренды. Речь идет о ст. 607, п. 1 и абз. 1 п. 2 ст. 610, п. п. 1 и 3 ст. 615, п. 2 ст. 621, п. п. 1 и 3 ст. 623 Гражданского кодекса РФ.

Нововведение достаточно важно. Дело в том, что имущество, переданное (полученное) в безвозмездное пользование, не амортизируется (п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ). Другое дело - неотделимые улучшения в таком имуществе. С нового года по ним можно начислять амортизацию, то есть учитывать при налогообложении прибыли средства, потраченные на неотделимые улучшения такого имущества.

Изменения претерпела и ст. 258 "Амортизационные группы (подгруппы). Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп (подгрупп)" Налогового кодекса РФ.

Согласно новой редакции п. 1 указанной статьи капитальные вложения в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования, амортизируются в следующем порядке:

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в порядке, установленном гл. 25 Налогового кодекса РФ;

- капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Согласно ст. 695 Гражданского кодекса РФ в ходе безвозмездного пользования ссудополучатель может нести определенные расходы по поддержанию полученной вещи в исправном состоянии, если только иное не предусмотрено договором ссуды.

С 2009 г. капитальные вложения в безвозмездно переданные объекты могут амортизироваться. Речь идет о неотделимых улучшениях. Причем амортизироваться указанные капитальные вложения могут как у ссудодателя, так и у ссудополучателя. Все зависит от того, возмещает ли ссудодатель стоимость неотделимых улучшений ссудополучателю.

Надо сказать, что и в настоящее время чиновники также не возражают против того, чтобы неотделимые улучшения по имуществу, полученному по договору ссуды, амортизировались. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 8 мая 2007 г. N 03-03-06/1/270. Отвечая на вопрос об исчислении налога на прибыль при получении объекта недвижимости в пользование организации с обязательным условием проведения работ капитального характера и последующей передачей произведенных улучшений собственнику объекта, чиновники пришли к следующим выводам.

Договор, в соответствии с которым организация получает в пользование объект недвижимого имущества и при этом принимает на себя обязанность разработать проектно-сметную документацию и на основании ее осуществить строительные-монтажные работы с устройством необходимых инженерных коммуникаций, включая оформление фасада, и передать произведенные улучшения в установленном порядке в собственность собственнику переданного имущества по истечении срока договора, неправомерно считать договором безвозмездного пользования, поскольку указанные работы не связаны с содержанием полученного имущества.

По мнению представителей Минфина России, в рассматриваемой ситуации произведенные капитальные вложения в объект недвижимости, полученный в пользование по такому договору, могут быть признаны для целей налогообложения амортизируемым имуществом в соответствии с п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации как капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Стоимость указанного имущества следует учитывать в составе расходов через механизм амортизации.

4.3.3. Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп

Статья 258 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона N 158-ФЗ значительно расширена. Впрочем, во многом благодаря тому, что отдельные нормы ст. 259 Налогового кодекса РФ будут прописаны в новой редакции ст. 258 (будет действовать с 1 января 2009 г.).

Изменение метода расчета амортизации

Пункт 1 ст. 259 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона N 158-ФЗ определяет, что налогоплательщик может выбрать один из двух методов, которым он будет начислять амортизацию: линейный или нелинейный.

Метод начисления амортизации организация устанавливает самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества в приказе об учетной политике. Исключение составляет случай, когда возможность выбора отсутствует. Скажем, речь идет о зданиях, сооружениях и передаточных механизмах, которые входят в VIII - X амортизационные группы. По таким объектам амортизация начисляется только линейным методом.

Обратите внимание: с 1 января 2009 г. налогоплательщик получит возможность изменять метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода. Однако перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации налогоплательщик может не чаще одного раза в пять лет. В отношении обратного перехода никаких ограничений не установлено.

Пункт 3 ст. 322 Налогового кодекса РФ определяет, как поступать, если компания по каким-то объектам основных средств меняет в приказе об учетной политике линейный метод начисления амортизации на нелинейный. В этом случае остаточная стоимость указанных объектов включается в состав амортизационных групп (подгрупп) в целях определения их суммарного баланса. При этом стоимость берется на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой

для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

При этом указанные объекты включаются в состав тех амортизационных групп, которые соответствуют срокам полезного использования этих основных средств, установленных при вводе их в эксплуатацию.

Пункт 4 ст. 322 Налогового кодекса РФ устанавливает, что если компания по каким-то объектам основных средств меняет в приказе об учетной политике нелинейный метод начисления амортизации на линейный, то сначала определяется остаточная стоимость. Причем указанная стоимость согласно ст. 257 Налогового кодекса РФ определяется на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

А норма амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества определяется в соответствии с п. 2 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ исходя из оставшегося срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

Действующая редакция п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ запрещает менять метод начисления амортизации в течение всего периода начисления амортизации.

Нематериальные активы

В обновленном п. 5 сказано, что нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с п. 2 ст. 258 Налогового кодекса РФ. Там оговорено, что срок полезного использования объекта нематериальных активов определяют исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства. Или исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Покупка бывших в эксплуатации основных средств

Норма, которая сейчас содержится в п. п. 12 и 14 ст. 259 Налогового кодекса РФ, переключает в п. 7 ст. 258 Налогового кодекса РФ.

Организация, которая покупает подержанные основные средства (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

При этом введенный в ст. 258 Налогового кодекса РФ п. 12 определяет, что приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

Списание до 10% стоимости основного средства при вводе в эксплуатацию

Нормы п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ с 2009 г. будут прописаны в п. 9 ст. 258 Налогового кодекса РФ. Он предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10% их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в

отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10% стоимости - это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10% от стоимости основных средств единовременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Между тем, в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

Теперь к нововведениям. С нового года в Кодексе будет четко сказано, что, если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода. Так поступают и теперь (см., например, Письмо от 11 октября 2005 г. N 03-03-04/2/76).

Добавим, что по-прежнему не совсем ясно, можно ли единовременное списание до 10% первоначальной стоимости основного средства применять только в отношении отдельных объектов основных средств? Минфин в Письме от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/219 отвечает на этот вопрос отрицательно. Однако налоговое законодательство, предоставляя налогоплательщику право выбирать, воспользоваться возможностью списать до 10% стоимости основного средства или нет, не уточняет, как использовать это право: в отношении всех своих новых объектов или только части из них. А раз так, то никто не мешает налогоплательщику прописать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизационная премия будет использоваться только по определенным группам основных средств.

По новым правилам суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса РФ) за вычетом не более 10% таких сумм. Об этом сказано в п. 9 ст. 258 Налогового кодекса РФ.

4.3.4. Порядок расчета сумм амортизации при линейном методе начисления амортизации

Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации будет подробно расписан во вновь введенной ст. 259.1 Налогового кодекса РФ. Он претерпел незначительные изменения.

В п. 1 сказано, что порядок, предусмотренный указанной статьей, применяется в отношении тех основных средств, в отношении которых в приказе об учетной политике выбран линейный метод начисления амортизации, а также в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в VIII - X амортизационные группы.

Линейный метод предусматривает равномерное начисление амортизации в течение всего срока использования основного средства исходя из его первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

Согласно п. 2 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ норма амортизации по каждому объекту при линейном методе определяется по следующей формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах;

N - срок полезного использования объекта основных средств (имущества) в месяцах.

Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, что указанный срок рассчитывается без учета сокращения или увеличения сроков полезного использования в случае применения понижающих или повышающих коэффициентов.

Ежемесячная сумма амортизации определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации.

Как и раньше, амортизация по имуществу, которое предназначено для сдачи в аренду, начисляется у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию. Об этом сказано в п. 3 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 4 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ амортизация по объектам, которые получены по договору безвозмездного пользования и подлежат амортизации (линейным способом), начисляется ссудодателем с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное погашение стоимости объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества (продажа, уступка, взнос в уставный капитал и т.п.).

Пункт 6 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ определяет, что по основным средствам, переданным (полученным) по договорам в безвозмездное пользование, переведенным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев или находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, начислять амортизацию прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства (п. 7 ст. 259.1 Налогового кодекса РФ).

4.3.5. Порядок расчета сумм амортизации при нелинейном методе начисления амортизации

Как и раньше, нелинейный метод начисления амортизации организация вправе применять по объектам амортизационного имущества, входящим в состав первой - седьмой амортизационных групп. На этом сходство и заканчивается.

По новым правилам, установленным ст. 259.2 Налогового кодекса РФ, нелинейный метод может быть установлен для каждой амортизационной группы (подгруппы) в приказе об учетной политике. В этом случае на 1-е число налогового периода, когда это произошло для каждой амортизационной группы (подгруппы), определяется суммарный баланс. Как его рассчитать, сказано в ст. 322 Налогового кодекса РФ, но с учетом положений ст. 259.2 Налогового кодекса РФ. То есть амортизация нелинейным методом с 1 января 2009 г. будет рассчитываться не по каждому объекту основных средств, а в целом по амортизационной группе. Причем на 1-е число каждого месяца.

Суммарный баланс

В п. 1 ст. 322 Налогового кодекса РФ сказано, что суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) равен остаточной стоимости основных средств, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации. При этом группы формируются исходя из срока полезного использования основных средств, который был установлен при вводе данных объектов в эксплуатацию.

Добавим, что из группы исключается стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ.

Суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивают на первоначальную стоимость объектов, введенных в эксплуатацию. Делается это с 1-го числа месяца, следующего за тем, когда они были введены в эксплуатацию.

Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов также учитывается в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Согласно п. 10 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость выбывших основных средств.

Если по основным средствам меняют метод амортизации с линейного на нелинейный, то в суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп) включают остаточную стоимость таких объектов. При этом стоимость определяют на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации (п. 2 ст. 322 Налогового кодекса РФ).

При этом такие объекты включают в те амортизационные группы, в которые они входили при вводе в эксплуатацию.

Таким образом, суммарный баланс можно рассчитать по формуле:

	Остаточная стоимость основных средств, определенная на на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации	Изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического первооружения, частичной ликвидации объектов	Остаточная стоимость выбывших средств
Суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы)	=	+	-

Если все основные средства, входящие в амортизационную группу (подгруппу), выбыли и суммарный баланс равен нулю, такая группа (подгруппа) ликвидируется.

Пункт 12 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ определяет, что, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Если срок полезного использования основного средства истек, то такое основное средство можно исключить из состава амортизационной группы (подгруппы). Понятно, что суммарный баланс этой амортизационной группы (подгруппы) не меняется. Ведь на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из состава группы остаточная стоимость должна быть равна нулю.

Срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном настоящей статьей.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ.

Амортизация по группе (подгруппе) основных средств

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times k / 100,$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В п. 5 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ сказано, что при нелинейном методе начисления амортизации применяются следующие нормы:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

В настоящее время согласно п. 5 ст. 259 Налогового кодекса РФ при применении нелинейного метода сумма ежемесячных отчислений амортизации по объектам основных средств исчисляется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств на начало месяца на амортизационную норму, определенную для данного объекта:

$$K = (2 : N) \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту основных средств;

N - срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Остаточная стоимость объекта основных средств определяется как разность между его первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начальной за период его эксплуатации.

Согласно п. 5 ст. 259 Налогового кодекса РФ при нелинейном способе начисления амортизации с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества будет равна 20% от его первоначальной стоимости, амортизационные отчисления от него будут проходить по следующему порядку:

1) остаточная стоимость объекта для амортизационных начислений фиксируется и определяется как его базовая стоимость для последующих расчетов;

2) сумма начислений по амортизации за каждый месяц в отдельности в отношении амортизируемого объекта будет рассчитываться как деление его базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

Остаточная стоимость при нелинейном методе амортизации

Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, как определять остаточную стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, амортизация по которым начисляется нелинейным методом. Соответствующие поправки были внесены в ст. 257 Налогового кодекса РФ. В данном случае нужно использовать следующую формулу:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S_n - остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ;

k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Особые случаи начисления амортизации нелинейным методом

Согласно п. 6 ст. 259.2 Налогового кодекса РФ амортизация нелинейным способом по арендованным основным средствам считается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по капитальным вложениям в основные средства, которые получены безвозмездно, у организации-ссудодателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у организации-ссудополучателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 Налогового кодекса РФ, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация объекта основного средства, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов с учетом положений п. 9 ст. 258 Налогового кодекса РФ.

4.3.6. Повышающие и понижающие коэффициенты

Порядок применения повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации будет предусматриваться отдельной ст. 259.3 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 1 упомянутой статьи норму амортизации можно повысить, но не более чем в 2 раза, по основным средствам:

1) которые используются в качестве работы в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности. Для целей гл. 25 Налогового кодекса РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к I - III амортизационным группам;

2) налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Надо сказать, что и в действующей редакции Налогового кодекса РФ предусмотрено применение указанных поправочных коэффициентов.

Согласно п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ, если основные средства являются предметом договора финансовой аренды (лизинговый договор), то норма амортизации по ним может быть повышена не более чем в три раза.

Также амортизационная норма не может быть увеличена по основным средствам, включенным в I - III группы, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

Организации, которые работают в инновационной деятельности, также вправе амортизировать основные средства, которые используются только в научно-технической деятельности в ускоренном порядке. То есть норма амортизации по такому имуществу умножается на повышающий коэффициент. Размер коэффициента не может превышать 3 (пп. 2 п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ).

Указанные нормы также есть и в действующей редакции Налогового кодекса РФ (п. 7 ст. 259).

Нововведением является норма п. 3 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ. Согласно ей компании, которые начисляют амортизацию нелинейным методом и передали (получили) основные средства,

являющиеся предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие настоящей главы, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Согласно п. 4 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ компания может начислять амортизацию по нормам, которые ниже тех, что установлены гл. 25 Налогового кодекса РФ. Однако такое решение должно быть зафиксировано в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

При продаже амортизируемого имущества, по которому применяют пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость таких объектов определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Добавим, что с 1 января 2009 г. можно будет не применять понижающие коэффициенты к амортизации в отношении дорогостоящих легковых автомобилей и микроавтобусов. Напомним: в настоящее время понижающий коэффициент 0,5 применяется к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб. и к пассажирским микроавтобусам - до 800 тыс. руб. И тут возникает резонный вопрос: а как быть с автотранспортом, по которому начали начислять амортизацию до 2009 г. и стоимость которого колеблется в пределах свыше 600 000 руб. для автомобилей и свыше 800 000 руб. для микроавтобусов? И тут Федеральный закон N 158-ФЗ снова не содержит никаких переходных положений. По нашему мнению, по такому автотранспорту нужно прекратить применять понижающий коэффициент с 1 января 2009 г. Ведь гл. 25 Налогового кодекса РФ не содержит никаких ограничений, согласно которым специальные коэффициенты должны применяться с момента ввода основного средства в эксплуатацию и до полного списания стоимости имущества.

Пункт 13 ст. 258 Налогового кодекса РФ определяет, что если компания амортизирует основные средства нелинейным методом и при этом применяет повышающие или понижающие коэффициенты, то такие объекты выделяют в обособленную подгруппу в составе амортизационной группы.

Учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы по объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие (понижающие) коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

4.3.7. Особенности ведения налогового учета

Статья 323 Налогового кодекса РФ устанавливает исчерпывающий перечень сведений, которые организация должна отражать в аналитическом учете.

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно. Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, что указанное правило не распространяется на случай, когда амортизация начисляется нелинейным методом.

В первую очередь это сведения о:

- первоначальной стоимости реализуемого объекта;
- сроке его полезного использования и о способе начисления амортизации;
- сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), - для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;
- сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);
- остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), определенной в соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ, - при выбытии объектов амортизируемого имущества.

Чтобы определить доход от реализации объекта амортизируемого имущества, надо из цены реализации вычесть цену его приобретения, уменьшенную на сумму начисленной амортизации, и сумму расходов, связанных с его реализацией.

Довольно часто амортизируемое имущество продается с убытком, когда доходы от реализации оказываются меньше расходов. На сумму этого убытка можно уменьшить налогооблагаемую прибыль, но не сразу после реализации объекта, а в течение некоторого времени. Этот срок исчисляется в месяцах и равен разнице между сроком полезного использования объекта и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации, включая тот месяц, в котором он был реализован. Поэтому в момент реализации такой убыток включается в состав расходов будущих периодов и переносится на внереализационные расходы равными долями до его полного списания.

Организация, получившая убыток от реализации объекта амортизируемого имущества, должна отразить в аналитическом учете следующую информацию:

- наименование объекта, при реализации которого расходы превысили доход;
- количество месяцев, в течение которых эта сумма превышения расходов над доходом должна быть включена в состав внереализационных расходов;
- сумму расходов, приходящуюся на каждый месяц.

4.4. Расходы на НИОКР

Расходы на НИОКР включаются в состав прочих расходов организации и соответственно учитываются для целей налогообложения. Правда, не сразу, а равномерно в течение двух лет, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования. Расходы на НИОКР можно списывать в течение одного года. Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, списываются в уменьшение налогооблагаемого дохода в полном объеме, но равномерно в течение двух лет.

Статья 262 Налогового кодекса РФ применима как по отношению к расходам на собственные или совместные исследования и разработки организации, так и по отношению к расходам на НИОКР, которые выполнены по ее заказу другими организациями. Кстати, у последних затраты, произведенные при выполнении заказа, расходами на НИОКР не считаются.

Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, что расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактически затрат с коэффициентом 1,5.

Пункт 3 ст. 262 Налогового кодекса РФ классифицирует такие затраты как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение дохода. Соответственно они могут быть включены в состав производственных расходов организации в том периоде, в котором были произведены.

Организация может признавать как расходы на НИОКР отчисления на формирование Российского фонда технологического развития, а также на формирование иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в установленном порядке. Такая норма закреплена в п. 3 ст. 262 Налогового кодекса РФ. Лимит, в пределах которого могут признаваться данные расходы, - до 1,5% дохода (валовой выручки) налогоплательщика.

4.5. Суточные - с 2009 года без норм

В соответствии со ст. 166 Трудового кодекса РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При этом служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются. Во избежание трудовых споров разъездной характер работы должен быть указан в трудовом договоре.

Согласно пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы на командировки:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93. Согласно этому документу норма расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, составляет 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке. Речь идет о командировках по России;

- оформление и выдача виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Федеральный закон N 158-ФЗ исключает из текста Кодекса "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации". Это значит, что с 1 января 2009 г. суточные для целей налогообложения нормироваться не будут. А могут учитываться в том размере, который определен локальным актом организации. Скажем, в приказе директора.

Соответствующие изменения были внесены также и в п. 38 ст. 270 Налогового кодекса РФ. В новой редакции не учитываются при налогообложении расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату рациона питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ.

4.6. Прочие расходы

4.6.1. Затраты на подготовку кадров и обучение сотрудников

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации), в соответствии с договорами с учебными учреждениями (пп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Условия, при соблюдении которых расходы на подготовку кадров учитываются при исчислении налога на прибыль, приведены в п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ:

1) образовательное учреждение имеет государственную аккредитацию (соответствующую лицензию). Обратите внимание: индивидуальная педагогическая деятельность лицензированию не подлежит (п. 2 ст. 48 Закона РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании"). Поэтому если работодатель заключил договор с индивидуальным предпринимателем на обучение работников, то расходы по данному договору не уменьшают налогооблагаемую прибыль как не соответствующие требованиям пп. 1 п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ. На это указал Минфин в Письме от 27 марта 2006 г. N 03-03-05/4;

2) обучаются сотрудники, состоящие в штате организации-налогоплательщика. То есть те, с которыми заключен трудовой договор;

3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. Помимо этого между организацией и образовательным учреждением должен быть заключен договор на обучение специалиста. Обращаем внимание, что договор заключается от имени организации, а не самого обучаемого.

Профессиональная подготовка преследует цель ускорить приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ (ст. 21 Закона об образовании), а не повышение образовательного уровня обучающегося.

Профессиональная подготовка может быть получена в образовательных учреждениях, а также в образовательных подразделениях организаций, имеющих соответствующие лицензии, и в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, обладающих соответствующей квалификацией.

Повышение квалификации включает в себя в том числе краткосрочное (не менее 72 часов) тематическое обучение вопросам конкретного производства, которое проводится по месту основной работы специалистов и заканчивается сдачей соответствующего экзамена, зачета или защиты реферата (п. 7 Постановления Правительства РФ от 26 июня 1995 г. N 610).

Если продолжительность подготовки (переподготовки) специалиста составляет менее 72 часов, ее нельзя рассматривать как форму повышения квалификации работника и разновидность программы дополнительного образования. Такая деятельность лицензированию не подлежит (пп. "а" п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. N 796).

Добавим, что формулировка пп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ подразумевает, что понятие "подготовка и переподготовка" кадров шире понятия "повышение квалификации". Формы профессиональной подготовки (переподготовки) кадров определяются работодателем (ст. 196 Трудового кодекса РФ). Получается, они могут быть любыми.

Значит, если организация понесла расходы на оплату услуг по подготовке (переподготовке) кадров, даже если они не связаны с получением сотрудниками организации дополнительного образования или повышением их квалификации (продолжительность подготовки менее 72 часов), эти расходы также можно учесть в целях налогообложения.

Здесь важно отметить, что профессиональная подготовка должна проводиться в интересах организации-налогоплательщика для более эффективного использования специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. То есть обучение работников должно удовлетворять потребности организации.

Пункт 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ определяет: расходами на подготовку и переподготовку кадров не признаются затраты, связанные с:

- организацией развлечения, отдыха или лечения;
- содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;
- оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при

получении ими высшего и среднего специального образования.

Федеральный закон N 158-ФЗ меняет формулировку пп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. По новым правилам в составе прочих расходов учитываются затраты на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика.

Как мы уже говорили, к основным общеобразовательным относятся программы:

- дошкольного образования;
- начального общего образования;
- основного общего образования;
- среднего (полного) общего образования.

К основным профессиональным относятся программы:

- начального профессионального образования;
- среднего профессионального образования;
- высшего профессионального образования (программы бакалавриата, программы подготовки специалиста и программы магистратуры);
- послевузовского профессионального образования.

Дополнительная образовательная программа включает в себя рабочие программы учебных курсов, предметов, дисциплин (модулей).

Изменились и условия признания таких расходов. Обновленный п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ определяет следующие условия, при которых расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку сотрудников учитываются при налогообложении прибыли. Для этого:

1) обучение и подготовку проводят на основании договора российские образовательные учреждения, имеющие соответствующую лицензию, либо иностранные образовательные учреждения, имеющие соответствующий статус. Из новой редакции исчезнет упоминание о том, что отечественное учреждение должно иметь государственную аккредитацию. Впрочем и сейчас чиновники придерживаются мнения, что для включения расходов, связанных с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации) кадров по договорам с образовательными учреждениями, в состав прочих расходов важен статус организации как образовательного учреждения, имеющего соответствующую лицензию, а не его государственная аккредитация (см., например, Письмо Минфина России от 12 марта 2003 г. N 04-02-03/29). Арбитражная практика по этому вопросу также положительная. Например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 августа 2007 г. N А42-3309/2006;

2) обучение и подготовку проходят:

- работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор. В действующей редакции речь идет о штатных работниках;

- физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года. Это новая категория. Раньше в Налоговом кодексе подобной нормы не было. В случае если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (ст. 83 Трудового кодекса РФ), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. В случае если трудовой договор физического лица с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Документы, которые должен иметь налогоплательщик для подтверждения расходов на обучение работников:

- приказ руководителя организации о направлении работников на обучение с обоснованием его производственной необходимости (указание целей и причин);
- договор с образовательным учреждением;
- копия лицензии образовательного учреждения;
- акт выполненных работ;
- копии документов об образовании, выданных учреждением работникам по окончании обучения.

Налогоплательщик будет обязан хранить указанные документы в течение всего срока действия соответствующего договора обучения и одного года работы физического лица, обучение, профессиональная подготовка или переподготовка которого были оплачены налогоплательщиком, в соответствии с заключенным с налогоплательщиком трудовым договором, но не менее четырех лет. В действующей редакции Налогового кодекса РФ про хранение документов ничего не сказано.

Не признаются расходами на обучение работников налогоплательщика либо физических лиц, предусмотренными п. 3 ст. 264 Налогового кодекса РФ, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг. Как видите, по новым правилам если сотрудник получает высшее или среднее специальное образование и за него платит организация, то такие расходы могут быть учтены при налогообложении. В настоящее время Кодекс содержит прямой запрет на включение подобных расходов.

Правда, в арбитражной практике встречаются интересные дела, когда суды иначе трактовали указанную норму. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 27 июля 2006 г. по делу N Ф09-6575/06-С2.

4.6.2. Покупка исключительных прав на программы для ЭВМ

В пп. 26 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ сказано, что в составе прочих расходов учитываются затраты на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 тыс. руб. Федеральный закон N 158-ФЗ увеличивает пороговую сумму вдвое - до 20 000 руб.

Законодатели устраняют свою прежнюю недоработку. Дело в том, в соответствии с п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Вместе с тем в соответствии с действующей редакцией пп. 26 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. Возникает вопрос: как учесть при исчислении налога на прибыль расходы на приобретение исключительных прав на программы ЭВМ стоимостью 10 000 - 20 000 руб.? По мнению Минфина России, высказанному в Письме от 1 июля 2008 г. N 03-03-06/1/379, нематериальные активы в виде исключительных прав на программы для ЭВМ первоначальной стоимостью более 10 000 руб. подлежат амортизации.

С 2009 г. стоимость таких "малоценных" исключительных прав на программы для ЭВМ можно будет списать сразу, не амортизируя.

4.7. Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли

4.7.1. Материальная помощь

Материальная помощь не включается в расходы при расчете налога на прибыль, поскольку она прямо поименована в п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ. Действующая норма приводит примеры материальной помощи. Это в том числе помощь для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, для беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности.

Такая формулировка давала возможность учесть некоторые виды материальной помощи при расчете налога на прибыль. Правда, только через суд и только при соблюдении некоторых условий.

Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 11 мая 2006 г. по делу N Ф09-3490/06-С7 пришел к выводу, что материальная помощь, выплачиваемая организацией своим работникам в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных трудовым договором, являются

стимулирующими выплатами и подлежат включению в состав расходов на оплату труда. Согласно с коллегами и судьи ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 9 октября 2006 г. N Ф04-949/2006(26899-А75-25) по делу N А75-6762/05. В деле арбитры пришли к выводу, что материальная помощь связана с выполнением трудовых обязанностей и отвечает таким критериям расходов, как экономическая обоснованность и документальная подтвержденность, производилась на основании коллективного и трудовых договоров, приказов за добросовестный труд, за выполнение особо важных заданий, за расширенный объем работ, а также по иным показателям выполнения трудовых обязанностей. Следовательно, указанные выплаты подлежат отнесению на расходы при исчислении налога на прибыль.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 10 апреля 2006 г. по делу N А44-3851/2005-9 пришел к выводу, что п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ распространяется только на материальную помощь, которую невозможно признать расходами на оплату труда.

С 2009 г. п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ будет звучать так: не учитываются при налогообложении расходы в виде сумм материальной помощи работникам.

4.7.2. Вознаграждения и иные выплаты членам совета директоров

С 2009 г. ст. 270 Налогового кодекса РФ будет дополнена п. 48.8. Согласно ему не включаются в расходы при расчете налога на прибыль суммы вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров.

А как обстоит дело сейчас? Чиновники неоднократно утверждали, что вознаграждения членам совета директоров, выплачиваемые на основании устава общества, а не трудовых или гражданско-правовых договоров, не учитываются при налогообложении прибыли. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 10 июля 2007 г. N 03-03-06/1475.

Однако с чиновниками не соглашаются арбитражные суды. Так, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 4 декабря 2006 г. по делу N А43-15277/2006-37-399 признал, что налогоплательщик правомерно отнес выплаченные вознаграждения членам совета директоров в состав внереализационных расходов как экономически оправданные и документально подтвержденные. В другом деле судьи также пришли к выводу, что выплаты членам Совета директоров и членам ревизионной комиссии относятся на расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций как затраты на управление организацией или ее отдельными подразделениями в соответствии с пп. 18 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2007 г. по делу N Ф04-1644/2007(32712-А27-6)). Однако чиновники с такой трактовкой не согласны (см., например, Письмо Минфина России от 26 января 2007 г. N 03-04-07-02/2). Согласно п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членом совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений устанавливаются решением общего собрания акционеров.

В соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 48 Федерального закона "Об акционерных обществах" к компетенции общего собрания акционеров относится распределение прибыли, то есть чистой прибыли акционерного общества, остающейся после уплаты налога на прибыль, включая возможность направления части нераспределенной прибыли общества на выплату вознаграждений членам советов директоров.

Вследствие этого акционерное общество не может гарантировать в обязательном порядке выплату вознаграждений членам совета директоров общества.

В соответствии с п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ при налогообложении прибыли не учитываются расходы в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, могут приниматься выплаты любых видов вознаграждений и компенсаций, предоставляемых руководству или работникам, только в том случае, когда такие выплаты предусмотрены законодательством Российской Федерации, коллективным и (или) трудовым договорами.

Кроме того, основанием признания в целях налогообложения прибыли расходов на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ являются заключенные с ними договоры гражданско-правового характера (п. 21 ст. 255 и пп. 41 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Следует дополнительно учитывать, что согласно Федеральному закону "Об акционерных обществах" непосредственное руководство текущей деятельностью акционерного общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным

директором) или единоличным исполнительным органом общества и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией), компетенция которых определяется уставом общества. В компетенцию совета директоров (наблюдательного совета) общества входит решение вопросов общего руководства деятельностью общества, что, по мнению Департамента, не может квалифицироваться как управление организацией или отдельными ее подразделениями в смысле пп. 18 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, расходы налогоплательщика - акционерного общества на выплату вознаграждений членам совета директоров, производимых не на основании трудовых или гражданско-правовых договоров с обществом, а на основании устава общества, не могут быть отнесены в уменьшение налоговой базы при исчислении налога на прибыль.

Как видите, и в настоящее время возможность учета при налогообложении вознаграждения членам совета директоров компании вызывает массу споров.

С 2009 г. спорам будет окончательно положен конец: такие выплаты не будут учитываться при налогообложении в силу прямого указания в законе.

4.8. Особенности исчисления и уплаты налога компаниями, у которых есть обособленные подразделения

Фирмы не должны отдельно считать налог на прибыль, приходящийся на каждое обособленное подразделение, если все они находятся в одном субъекте РФ. Сумму налога по всем подразделениям, расположенным в одном регионе, можно рассчитать исходя из их совокупной прибыли. Перечислять платеж надо с расчетного счета одного из этих подразделений - по выбору фирмы. О том, какой именно филиал будет платить налог, надо уведомить все инспекции, в которых состоят на учете обособленные подразделения.

Надо проинформировать налоговые органы как по местонахождению ответственного за перечисление налога филиала, так и по местонахождению каждого из подразделений, через которые больше не планируется платить налог. Для каждого из этих уведомлений чиновники разработали свою форму.

Первое из уведомлений нужно подать в налоговую инспекцию по местонахождению того подразделения, через которое будет перечисляться налог. Цель этого документа - сообщить налоговикам, какое подразделение выбрала фирма для уплаты налога.

В уведомлении нужно указать:

- полное наименование фирмы и ее ИНН;
- наименование ответственного подразделения, которое будет перечислять налог за все структуры, находящиеся в данном регионе;
- подразделения, расположенные в том же субъекте России и через которые организация больше не будет перечислять региональную часть налога в отчетном году.

В каждую из налоговых инспекций, где состоят на учете филиалы, через которые больше не будет уплачиваться налог на прибыль, нужно также подать уведомление. Завизировать уведомления должны руководитель и главный бухгалтер организации.

Кодекс требует распределять налог на прибыль, уплачиваемый в бюджет субъекта России, между головной организацией и ее обособленными подразделениями. Для этого нужно определить налогооблагаемую прибыль, приходящуюся на каждое подразделение. Ее рассчитывают по двум показателям:

- удельному весу среднесписочной численности работников (или по выбору бухгалтера - расходов на оплату труда) обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) всей фирмы;
- удельному весу остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества всего предприятия.

Организации, у которых есть на территории одного субъекта РФ несколько обособленных подразделений, могут не распределять прибыль по каждому из них, а уплачивать налог в бюджет субъекта РФ через одно выбранное обособленное подразделение, уведомив об этом налоговые инспекции по месту нахождения обособленных подразделений (п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ).

Срок, в течение которого необходимо уведомить инспекторов о выбранном обособленном подразделении, через которое организация будет отчитываться по налогу на прибыль, - до 31 декабря года, предшествующего новому налоговому периоду.

Федеральный закон N 158-ФЗ уточняет, что уведомления представляются в налоговую инспекцию в случае если компания изменила порядок уплаты налога или количество структурных подразделений на территории субъекта РФ либо произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

И далее: если в течение текущего налогового периода компанией созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, она должна в течение 10 дней после того, как

закончится отчетный период, уведомить инспекцию на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Уплата налога осуществляется в сроки, установленные настоящим Кодексом, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.

Глава 5. НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

5.1. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого

Федеральным законом N 158-ФЗ будут внесены изменения в п. 1 ст. 339 Налогового кодекса РФ, связанные с определением количества добытой нефти.

Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто. Массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

В Письме Министерства финансов Российской Федерации от 19 мая 2008 г. N 03-06-06-01/16 был рассмотрен вопрос о том, является ли объектом налогообложения по НДСПИ торф, извлеченный при проведении работ по выторфовыванию, производимых при строительстве автомобильных дорог?

В соответствии со ст. 334 Налогового кодекса РФ плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 11 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии, которая удостоверяет право пользования участком недр в определенных границах в соответствии с указанной в ней целью в течение установленного срока при соблюдении владельцем заранее оговоренных условий.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 336 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения НДСПИ признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 337 Налогового кодекса РФ торф является добытым полезным ископаемым и, следовательно, в целях исчисления НДСПИ в данном случае - объектом налогообложения.

Согласно нормам ст. 339 Налогового кодекса РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр.

Учитывая вышеперечисленное, а также то, что для целей налогообложения не имеет значения способ хозяйственного использования добытого полезного ископаемого, в данном случае организации, имеющей соответствующую лицензию, следует исчислять и уплачивать НДСПИ по общеустановленной налоговой ставке в отношении всего количества добытого торфа.

Применительно к газовому конденсату необходимо обратить внимание на Письмо ФНС России от 14 марта 2006 г. N ГВ-6-21/264@ "О налоге на добычу полезных ископаемых", в котором содержится ссылка на Письмо Ростехнадзора от 8 февраля 2006 г. N 13-03-06/213 "О налогообложении газового конденсата".

Управление горного надзора считает, что в случае если техническим проектом разработки месторождения предусмотрена на площади горного отвода подготовка добываемого углеводородного сырья до стадии стабильного газового конденсата, то включаемым в исходные данные для расчета налога на добычу полезного ископаемого добытым полезным ископаемым следует считать стабильный газовый конденсат.

Учитывая многообразие горно-геологических условий и применяемых технологий, целесообразно принимать решения о достоверности исходных данных для расчета НДСПИ по конкретным месторождениям углеводородного сырья по результатам рассмотрения проектной и иной разрешительной документации.

5.2. Налоговая ставка

Пункт 1 ст. 342 Налогового кодекса РФ дополнен новыми подпунктами. С 1 января 2009 г. налогообложение производится по налоговой ставке 0% (0 руб. в случае если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется в соответствии со ст. 338 Налогового кодекса РФ как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче:

- нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн тонн на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2009 г.;

- нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.;

- нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн тонн на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.

Глава 6. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Главы по специальным налоговым режимам также подверглись изменениям. Они были внесены Федеральным законом от 22 июля 2008 г. N 155-ФЗ (далее - Федеральный закон N 155-ФЗ).

6.1. Какие налоги заменяет уплата ЕСХН

Организации и индивидуальные предприниматели, занятые в сельскохозяйственном производстве, вправе сами принять решение: переходить ли им на уплату единого сельскохозяйственного налога (далее - ЕСХН) или же остаться на общем режиме налогообложения. То есть переход на единый сельскохозяйственный налог - это право, а не обязанность фирм. ЕСХН заменяет целый ряд налогов. У компаний это:

- налог на прибыль и налог на имущество организаций. В новой редакции появилось уточнение. Налог на прибыль придется заплатить с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ. Речь идет, скажем, о дивидендах, доходах в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам и т.п.;
- НДС (за исключением НДС, который фирмы уплачивают при ввозе товаров на таможенную территорию РФ);
- ЕСН (при этом предприятия продолжают уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование).

У предпринимателей:

- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности). И также Федеральный закон N 158-ФЗ делает оговорку "за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 Налогового кодекса РФ";
- налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- ЕСН (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

Субъекты этого специального режима обязаны также платить НДС в соответствии со ст. 174.1 Налогового кодекса РФ. Напомним: в ст. 174.1 Налогового кодекса РФ прописаны особенности определения налоговой базы по НДС при осуществлении совместной деятельности.

Соответствующие изменения также были внесены и в п. 1 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ. Согласно ее новой редакции не учитываются при расчете ЕСХН следующие доходы:

- поступления, указанные в ст. 251 Налогового кодекса РФ;
- доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ;
- доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 Налогового кодекса РФ.

6.2. Кто может перейти на уплату ЕСХН

Не все организации, занятые аграрным бизнесом, могут перейти на уплату ЕСХН. Для этого фирма должна соответствовать критериям сельскохозяйственного товаропроизводителя, установленным ст. 346.2 Налогового кодекса РФ.

Во-первых, организации и предприниматели вправе перейти на ЕСХН, если они производят сельскохозяйственную продукцию, а также осуществляют ее первичную и последующую (промышленную) переработку.

Чтобы узнать, относится ли продукция фирмы к сельскохозяйственной, достаточно обратиться к закрытому Перечню сельскохозяйственной продукции первичной переработки. Он утвержден Постановлением Правительства РФ от 25 июля 2006 г. N 458.

Во-вторых, доход от реализации произведенной ими сельхозпродукции (включая продукцию первичной переработки) должен составлять не менее 70%.

В-третьих, предприятия, переходящие на ЕСХН, не должны заниматься производством подакцизных товаров, иметь филиалы и представительства, заниматься предпринимательством в сфере игорного бизнеса. ЕСХН также недоступен для бюджетных учреждений.

Таким образом, фирма, не производящая сельхозпродукцию, а только закупающая и перерабатывающая ее, не является сельскохозяйственным товаропроизводителем. А значит, не имеет права перейти на ЕСХН.

Федеральный закон N 155-ФЗ внес изменения и в п. 6 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ. Указанный пункт устанавливает перечень организаций, которые не могут перейти на уплату ЕСХН.

Так вот, с 2009 г. из этого перечня исключены организации, имеющие филиалы и представительства.

Получается, что с указанной даты сельхозпроизводители, у которых есть филиалы и представительства, могут применять специальный налоговый режим "Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)". Однако это не так. Дело в том, что сельскохозяйственным товаропроизводителям, решившим перейти на уплату ЕСХН, необходимо в период с 20 октября по 20 декабря подать соответствующее заявление в налоговый орган по своему местонахождению или месту жительства (в отношении предпринимателей). Между тем на момент подачи заявления еще будет действовать прежняя редакция п. 6 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ, которая запрещает платить ЕСХН тем компаниям, у которых есть филиалы и представительства. Получается, что указанная норма будет актуальной для тех, кто захочет перейти на уплату сельхозналога, с 2010 г.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель подают соответствующее заявление в течение пяти дней после постановки на учет в налоговом органе. В этом случае они считаются перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем налоговом периоде с даты, указанной в свидетельстве о постановке на налоговый учет. Эти компании воспользоваться поправками могут, если они зарегистрированы в 2009 г.

Однако учтите, что и в настоящее время (то есть с 2009 г.) перейти на ЕСХН могут организации, у которых есть обособленные подразделения, но созданные не в форме филиалов и представительств. Во всяком случае, к такому выводу пришли специалисты Минфина России в Письме от 4 сентября 2007 г. N 03-11-04/1/20. Как отметили чиновники, ст. 55 Гражданского кодекса РФ предусмотрено, что филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ обособленным подразделением организации признается любое территориальное обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок не более одного месяца.

Таким образом, в случае если организация имеет обособленное подразделение, которое не является филиалом или представительством и не указано в учредительных документах создавшей его организации, то такая организация - сельскохозяйственный товаропроизводитель вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей на общих основаниях.

Тем же компаниям, у кого обособленные подразделения созданы в форме филиалов и представительств, придется ждать конца 2009 г. Ведь именно тогда можно воспользоваться поправками в Налоговом кодексе РФ.

6.3. Порядок определения расходов

6.3.1. Расходы на оплату труда

Статьей 346.5 Налогового кодекса РФ предусмотрен закрытый перечень расходов. Среди них расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации. В обновленной редакции пп. 6 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ уточнено, что в расходы на оплату труда включаются и выплаченные компенсации.

Впрочем, и сейчас их можно учесть при расчете сельхозналога. Дело в том, что расходы на оплату труда согласно п. 3 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ принимаются в порядке, предусмотренном ст. 255 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. Поэтому выплаченные компенсации налогоплательщик ЕСХН сможет учесть при расчете единого налога.

6.3.2. Расходы на обеспечение мер по технике безопасности

С 2009 г. п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ дополнен пп. 6.1, благодаря которому при расчете единого налога учитываются расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.

6.3.3. Расходы на командировки

Подпунктом 13 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в составе расходов при расчете единого сельскохозяйственного налога могут быть учтены затраты на командировки. В частности, суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

Нормы расходов на выплату суточных за каждый день нахождения в командировке определены в Постановлении Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией". Эти нормы действуют, и когда речь идет об уплате ЕСХН.

По России они установлены в размере 100 руб. за каждый день нахождения в командировке. Для каждой зарубежной страны предусмотрены две суммы в долларах США - для командировок длительностью до 60 дней включительно и свыше 60 дней.

Так вот, Федеральный закон N 155-ФЗ исключает из пп. 13 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ формулировку "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации". Это значит, что суточные будут учитываться при налогообложении в том объеме, что выплачены командированным в соответствии с приказом руководителя или иным локальным актом организации.

Изменения действуют с 1 января 2009 г.

6.3.4. Расходы на питание экипажей морских и речных судов, портовые сборы, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные затраты

Еще одним новым подпунктом - 22.1 - обзавелся п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ. Согласно ему плательщики единого сельскохозяйственного налога смогут учесть при налогообложении расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.

А пп. 43 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ позволяет со следующего года учесть и портовые сборы, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные затраты.

6.3.5. Расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков

Согласно пп. 31 п. 2 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ в составе расходов при расчете ЕСХН сельскохозяйственные производители могут учесть расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, в том числе:

- на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;
- на земельные участки, которые находятся в государственной или в муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства.

Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет указанную норму. С 1 января 2009 г. в указанную статью затрат включаются также и расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков. Правда, при условии, что указанный договор аренды будет заключен.

Пункт 4.1 ст. 346.5 Налогового кодекса РФ будет дополнен абзацами следующего содержания. Сумма расходов на приобретение имущественных прав на земельные участки подлежит включению в состав расходов после фактической оплаты налогоплательщиком имущественных прав на земельные участки в размере уплаченных сумм и при наличии документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

В целях настоящего пункта под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию имущественных прав понимается расписка в получении органом,

осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

Указанные расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода и учитываются только по земельным участкам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

6.4. Новый порядок списания убытков

Федеральный закон N 155-ФЗ внес изменения и в п. 5 ст. 346.6 Налогового кодекса РФ. Указанная норма определяет, как списываются убытки, которые сельскохозяйственные производители понесли в результате своей деятельности.

Убытки, полученные организацией, могут уменьшать налоговую базу последующих периодов. Однако не более чем на 30%. Сумма убытка, которая превысит указанное ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 периодов.

С 2009 г. налогоплательщики вправе переносить убыток на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Никаких ограничений не будет предусмотрено.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщики получили убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиками деятельности по причине реорганизации налогоплательщики-правопреемники вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщики обязаны документально подтвердить размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база, и сохранять такие документы в течение всего времени подобного уменьшения налоговой базы.

Убыток налогоплательщиков, полученный при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН, так же как и при переходе с ЕСХН на иные режимы налогообложения.

6.5. Налоговая декларация

Налоговая декларация по ЕСХН подается организациями по месту своего учета. Индивидуальные предприниматели предоставляют декларацию по месту жительства.

Окончательный расчет по итогам года по ЕСХН производится организациями до 31 марта. Итоговая декларация отчетного периода подается до 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Изменения коснулись промежуточной отчетности по ЕСХН. С 2009 г. не нужно будет сдавать декларации по итогам отчетного периода. То есть первый раз отчитаться по ЕСХН за 2009 г. нужно будет не позднее 31 марта 2010 г.

Обратите внимание: изменения касаются только отчетности. Авансовые платежи по-прежнему нужно перечислять по итогам полугодия. Ведь согласно ст. 346.7 Налогового кодекса РФ налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом признается полугодие.

Глава 7. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

7.1. Какие налоги заменяет уплата единого налога

Применение упрощенной системы налогообложения, предусмотренной гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, подразумевает замену единым налогом целого ряда налогов. У компаний это:

- налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ - в ред. Федерального закона N 158-ФЗ);

- налог на имущество организаций;

- единый социальный налог.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 3 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ, уплачивая единый налог, предприниматели освобождаются от таких налогов:

- налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 Налогового кодекса РФ);
- налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- единый социальный налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также с выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц.

Соответствующие изменения были внесены и в ст. 346.15 Налогового кодекса РФ. Согласно вновь введенному п. 1.1 при определении налоговой базы по единому налогу не учитываются доходы:

- организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ;
- индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 Налогового кодекса РФ.

7.2. Порядок признания расходов

7.2.1. Расходы на страхование ответственности

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, могут включать в состав расходов затраты на обязательное страхование работников и имущества (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет, что при налогообложении учитываются расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности. Указанная поправка наконец устраняет недоработку законодателей в отношении обязательного страхования имущественной ответственности.

В настоящее время "упрощенцы" не могут списать в расходы суммы страховок по различным видам страхования ответственности. Исключение сделано только для ОСАГО.

Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ установил обязанность для владельцев транспортных средств страховать за свой счет риск своей гражданской ответственности. Речь идет об ответственности, которая может наступить вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц при использовании транспортных средств.

Несмотря на то что указанный вид расходов прямо не поименован в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, он включается в состав расходов на обязательное страхование (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Дело в том, что расходы на страхование учитываются при расчете единого налога в порядке, который установлен ст. 263 Налогового кодекса РФ. Согласно п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ расходы по обязательным видам страхования включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, которые утверждены в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. Поэтому расходы на оплату страхового взноса организации могут учесть при расчете единого налога. Надо сказать, что такие рассуждения приведены в Письме УМНС России по г. Москве от 21 августа 2003 г. N 21-09/45887.

Добавим, что существует еще пп. 12 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ, согласно которому при налогообложении можно учитывать расходы на содержание служебного автотранспорта. ОСАГО - законодательно установленный вид обязательного страхования, и управление автомобилем без договора ОСАГО запрещено. Поэтому затраты по нему совершенно закономерно отнести к расходам на содержание служебного автотранспорта.

А вот в отношении страхования гражданской ответственности аудиторов и оценщиков чиновники не так благосклонны. Напомним: объектом страхования могут быть, в частности, имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности). Об этом сказано в п. 2 ст. 4 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. N 4015-1 "Об организации страхового дела в Российской Федерации".

Оценщики и аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования ответственности перед заказчиками (потребителями) оказываемых ими услуг на проведение оценки или аудита. Этого требуют ст. 24.7 Федерального закона от 29 июля 1998 г. N 135-ФЗ "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и ст. 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

По мнению чиновников, затраты на эти виды обязательного страхования при расчете единого налога не учитываются (Письмо Минфина России от 19 октября 2006 г. N 03-11-04/2/212).

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, при определении налоговой базы могут учитываться расходы на обязательное страхование только работников и имущества. Обязательное страхование ответственности здесь не предусмотрено. А раз так, то и суммы страховки по этому виду страхования при расчете единого налога не учитываются.

Такой вывод чиновников неверен - это формальный подход. В споре с ними можно апеллировать к ст. 263 Налогового кодекса РФ, на которую, кстати, есть ссылка в гл. 26.2 Налогового кодекса РФ. В этой статье четко сказано, что фирма может учесть при расчете единого налога расходы на любые виды обязательного страхования. А значит, и на обязательное страхование гражданской ответственности оценщиков и аудиторов. И хотя конкретно по этому виду ответственности арбитражной практики не было, можно привести Постановление ФАС Поволжского округа от 19 сентября 2006 г. по делу N А12-23912/05-С3.

В нем судьи пришли к выводу, что понесенные налогоплательщиком расходы на обязательное страхование гражданской ответственности лиц, претендующих на утверждение судом в качестве арбитражных управляющих, подлежат включению им в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

С 2009 г. налогоплательщикам больше не придется отстаивать свою правоту в судебных кабинетах.

7.2.2. Расходы на командировки

Состав командировочных расходов, которые можно учесть при расчете единого налога, установлен пп. 13 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Формулировка этого подпункта полностью повторяет текст пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, состав командировочных расходов, учитываемых при общем режиме налогообложения и при расчете налога на прибыль, один и тот же. В него включаются:

- проезд к месту командировки и обратно;
- наем жилого помещения и оплата дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах;
- суточные (учитываются в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93);
- оформление виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда и тому подобные платежи.

Для признания расходов при упрощенной системе налогообложения требуется выполнение тех же основных принципов, что и при включении расходов в налоговую базу по налогу на прибыль (п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Федеральный закон N 158-ФЗ исключает из текста Кодекса упоминание о том, что суточные учитываются в пределах норм, определенных Правительством РФ. Это значит, что с 2009 г. суточные уменьшают налогооблагаемые доходы полностью.

7.2.3. Расходы на покупку сырья и материалов

В составе материальных расходов субъекты упрощенной системы налогообложения могут включать стоимость сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Учитывая требование ст. 346.17 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик может включить в состав расходов сумму фактически оплаченных сырья и материалов, но только по мере списания их производство.

Поправки, внесенные в пп. 1 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ, меняют условия признания расходов на покупку ТМЦ. Из текста Кодекса с 2009 г. исключено положение, согласно которому расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство. Это значит, что стоимость материалов можно списать в расходы сразу по мере оплаты.

7.3. Порядок признания убытков

Налогоплательщики, которые применяют упрощенную систему налогообложения и используют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. Но такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. При этом оставшаяся часть убытка может быть

перенесена на следующие налоговые периоды. Для подтверждения сумм убытка предприятие обязано хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. Однако сумма убытка, "не использованного" в отчетном налоговом периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 10 налоговых периодов. Такова действующая редакция п. 7 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ.

С 2009 г. порядок признания убытка изменится.

Во-первых, налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором убыток был получен.

Во-вторых, налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. При этом ограничение, согласно которому убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%, отменено.

В-третьих, убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

В-четвертых, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

7.4. Налоговая декларация

В настоящее время декларация по единому налогу должна представляться в налоговую инспекцию ежеквартально - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, то есть не позднее 25 апреля, 25 июля, 25 октября.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, должны представить годовую налоговую декларацию не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. В тот же срок они должны уплатить единый налог в бюджет по итогам года.

Индивидуальные предприниматели должны отчитаться по итогам налогового периода не позднее 30 апреля.

Изменения, которые внес Федеральный закон N 155-ФЗ, касаются промежуточной отчетности. С 2009 г. компании и предприниматели больше не будут сдавать в налоговую инспекцию декларации по итогам отчетных периодов. То есть отчитываться "упрощенцам" нужно будет только раз в год, по итогам налогового периода.

Налоговая декларация по единому налогу утверждена Приказом Минфина России от 17 января 2006 г. N 7н (в ред. Приказа Минфина России от 19 декабря 2006 г. N 176н).

В эти же сроки единый налог перечисляется в бюджет. В платежном поручении на перечисление налога необходимо поставить его код бюджетной классификации (КБК) - 18210501010011000110 (налог, исчисленный с суммы доходов), 18210501020011000110 (налог, исчисленный с разницы между доходами и расходами). Последний день уплаты минимального налога совпадает со сроком представления в налоговые органы декларации. В платежном поручении необходимо указать другой КБК - 18210501030011000110.

Если срок сдачи налоговой декларации и уплаты единого налога приходится на выходной день, то он переносится на первый рабочий день.

7.5. Переход на упрощенную систему налогообложения и возврат с нее

Пункт 2.1 ст. 346.25 Налогового кодекса РФ определяет, что при переходе организации на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммы начисленной амортизации в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет, что при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

Надо сказать, что то, что с 2009 г. будет закреплено в Налоговом кодексе РФ, чиновники разъясняют и сейчас. В качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 03-11-02/266. Дело в том, что согласно ст. 346.17 Налогового кодекса РФ при переходе "упрощенцев" с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются. Именно поэтому, если налогоплательщик упрощенной системы налогообложения перешел с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется. Не определяется остаточная стоимость таких основных средств и на дату перехода налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов на общий режим налогообложения.

В случае если организация переходит с упрощенной системы налогообложения (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения до перехода на упрощенную систему налогообложения, не полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов на сумму расходов, определенной на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму расходов, определяемую за период применения упрощенной системы налогообложения расходов в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

7.6. Упрощенная система на основе патента

Статья 346.25.1 разрешает индивидуальным предпринимателям помимо стандартной "упрощенки" применять и другой режим налогообложения - упрощенный, на основе патента. Единый налог при этом заменяется патентом. На сумму патента не повлияют полученные доходы и произведенные расходы предпринимателя.

7.6.1. Условия работы на "упрощенке" по патенту

Вводить систему налогообложения в виде патента на определенной территории и определять перечень видов деятельности для него должны субъекты РФ. В их полномочия входит и расчет стоимости патента.

С нового года законодатели субъектов РФ потеряют право самостоятельно устанавливать конкретные перечни видов деятельности, по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Законодатели дали предпринимателям право выбора: работать по УСН или по патенту. Но предприниматель сможет реализовать такой выбор, только если законодатели субъекта РФ, где он действует, примут соответствующий закон.

7.6.2. Кто вправе работать по "упрощенке" на основе патента

Этот налоговый режим могут использовать только те предприниматели, которые осуществляют один из видов деятельности, который приведен в закрытом перечне п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ. Федеральный закон N 155-ФЗ изменил формулировку этой нормы. С 2009 г. купить патент можно будет по нескольким видам предпринимательства, а не по одному из перечисленных в перечне.

Работать по "упрощенке" на основе патента вправе предприниматели, которые работают самостоятельно, без привлечения персонала, в том числе работающего по гражданско-правовым договорам. В новой редакции Кодекса соответствующая оговорка отсутствует. Зато ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ дополнена п. 2.1. Согласно ему, применяя упрощенную систему налогообложения на основе патента, индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера. Однако среднесписочная численность работников, определяемая в порядке, установленном Росстатом, не должна превышать за налоговый период пять человек.

7.6.3. По каким видам деятельности возможно применение "упрощенки" на основе патента

Пункт 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ устанавливает закрытый перечень видов деятельности, при осуществлении которых можно работать с патентом. В этом списке отсутствует понятие "бытовые услуги". Он также претерпел изменения.

В редакции Федерального закона N 155-ФЗ изменена формулировка пп. 56. С 2009 г. купить патент будет можно, если предприниматель передает во временное владение и (или) в пользование гаражи, собственные жилые помещения, а также жилые помещения, возведенные на дачных земельных участках. В действующей редакции речь идет только о сдаче в аренду (внаем) собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей.

Кроме того, перечень дополнен следующими видами предпринимательства:

- услуги общественного питания;
- услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);
- услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- выпас скота;
- ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;
- занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;
- осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

7.6.4. Как получить патент

Переход на налогообложение по патенту достаточно прост. Патент выдается по выбору налогоплательщика на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год, и на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, упомянутых в региональном законе. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента. Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан. При этом налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта Российской Федерации.

Если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте Российской Федерации, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта Российской Федерации, этот индивидуальный предприниматель обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 346.20 Налогового кодекса РФ, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Патент на более короткий срок (квартал, полугодие, девять месяцев) будет стоить дешевле - его стоимость подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

Определение потенциально возможного дохода предпринимателя. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового

дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта РФ.

Если законом субъекта Российской Федерации по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, указанных в п. 2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году. Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, указанный в абз. 2 п. 2 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ.

С нового года период, на который выдан патент, составит от 1 до 12 месяцев. Налоговым периодом будет считаться срок, на который выдан патент.

7.6.5. Лишение права на продолжение работы по патенту

Если индивидуальный предприниматель нарушил условия применения упрощенной системы налогообложения на основе патента или осуществил на основе патента вид предпринимательской деятельности, не предусмотренный в законе субъекта РФ, где он работает, то он теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент. То же произойдет при неоплате (неполной оплате) предпринимателем одной трети стоимости патента в срок, установленный п. 8 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Федеральный закон N 155-ФЗ дополняет ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ п. 2.2. Он определяет: если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика превысили размер доходов, установленных п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ, и (или) если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным п. 2.1 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент.

В случае утери права на "упрощенку по патенту" индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, ему не возвращается.

Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (п. 2.2 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ).

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговую инспекцию об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, перешедший с упрощенной системы налогообложения на основе патента на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Налоговая декларация, предусмотренная ст. 346.23 Налогового кодекса, налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в инспекцию не представляется. Об этом сказано в новом п. 11 ст. 346.25.1 Налогового кодекса РФ.

Пункт 12 указанной статьи Налогового кодекса РФ гласит: налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента ведут налоговый учет в порядке, установленном ст. 346.24 Налогового кодекса РФ.

Глава 8. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

8.1. Виды деятельности, подлежащие переводу на ЕНВД

Статья 346.26 Налогового кодекса РФ определяет виды деятельности, которые переводятся на уплату ЕНВД. Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет некоторые формулировки.

Подпункт 4 п. 2 упомянутой статьи определяет, что подлежит переводу на ЕНВД оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок). В действующей редакции - оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках.

В настоящее время предоставление мест для стоянки автотранспорта без одновременного оказания услуг по сохранности автомобилей не относится к услугам по хранению автотранспортных средств на платных стоянках и не переводится на ЕНВД. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 28 января 2008 г. N 03-11-04/3/28.

Что касается хранения эвакуированных транспортных средств на специализированных (штрафных) стоянках, то и сейчас чиновники придерживаются мнения, что в данном случае о переводе на ЕНВД говорить не приходится (см., например, Письмо Минфина России от 10 декабря 2007 г. N 03-11-04/3/481). Соответствующие поправки были внесены и в ст. 346.27 Налогового кодекса РФ, где приведены определения.

Так, платные стоянки - площадки (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок).

Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств - платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках и штрафных автостоянках.

Претерпела изменение и формулировка вида деятельности "розничная торговля". В новой редакции на уплату ЕНВД переводится розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети. Федеральный закон исключил из нормы слова "киоски, палатки, лотки и другие".

В пп. 10 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ уточнено, что на уплату ЕНВД переводится распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций. А в обновленном п. 11 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ сказано, что под "вмененную" попадает деятельность по размещению рекламы на транспортных средствах. Упоминание о том, что речь идет об автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах, исключено.

Претерпели изменения и пп. 13 и 14 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ. Однако поправки тут носят больше технический характер. Так, из формулировки "оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей" исключена расшифровка объектов нестационарной торговой сети.

Обновленный пп. 14 п. 2 упомянутой статьи определяет, что на уплату ЕНВД переводятся услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания. Действующая формулировка такова: "оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей".

8.2. Ограничения на применение системы налогообложения в виде ЕНВД

Федеральный закон N 155-ФЗ дополняет ст. 346.26 Налогового кодекса РФ двумя новыми п. 2.2 и 2.3. Первый определяет, какие компании не переводятся на уплату ЕНВД. Это:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек. При этом среднесписочная численность определяется в соответствии с Постановлением Росстата от 20 ноября 2006 г. N 69;

2) компании, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. Указанное ограничение не распространяется на организации:

- уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов. Правда, при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%;

- потребительской кооперации, которые работают в соответствии с Законом РФ от 19 июня 1992 г. N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации". А также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с упомянутым Законом;

3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с гл. 26.2 Налогового кодекса РФ на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на уплату ЕНВД;

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, предусмотренной пп. 8 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями.

Добавим, что одновременно в новой редакции пп. 8 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ исключено положение, согласно которому не переводятся на уплату ЕНВД услуги общественного питания, которые оказываются учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения;

5) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в пп. 13 и 14 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

В настоящее время для целей гл. 26.3 Налогового кодекса РФ автозаправочные станции относятся к объектам стационарной торговой сети, не имеющим торговых залов. Поэтому сдача в аренду данного объекта подпадает под "вмененку" в соответствии с пп. 13 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ. Для расчета суммы ЕНВД нужно применять физический показатель базовой доходности "площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)". Об этом Минфин России сообщает в Письме от 11 марта 2008 г. N 03-11-04/3/117.

Согласно п. 2.3 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, если по итогам налогового периода среднесписочная численность сотрудников превысит 100 человек или в уставном капитале компании на "вмененке" доля участия других организаций будет больше 25%, то плательщик ЕНВД утрачивает право на применение указанного налогового режима. Причем с начала того квартала, когда было допущено нарушение, бывший "вмененщик" обязан платить налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. Суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Если налогоплательщик, утративший право перейти на применение системы налогообложения в виде ЕНВД, будет вновь выполнять условия, которые предписаны пп. 1 и 2 п. 2.2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, то он сможет вновь перейти с начала следующего налогового периода на уплату ЕНВД. То есть с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком устранены несоответствия установленным требованиям.

Понятно, что тут речь идет о видах деятельности, переведенных решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату ЕНВД.

Как видите, с 2009 г. компании, переведенные на ЕНВД, должны будут выполнять ограничения по структуре уставного капитала и численности работников.

8.3. Понятия для целей главы 26.3 Налогового кодекса РФ

Основные понятия, используемые в гл. 26.3 Налогового кодекса РФ, установлены в ст. 346.27.

8.3.1. Коэффициент К1

Федеральный закон N 155-ФЗ изменяет определение коэффициента К1. С 2009 г. таковым считается устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор. Он рассчитывается как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году.

В действующей редакции ст. 346.27 Налогового кодекса РФ сказано, что К1 устанавливается на календарный год и учитывает изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ. Таким

образом, в 2009 г. К1 будет рассчитываться как произведение К1 на 2008 г. (сейчас он составляет 1,081) и индекса инфляции за 2008 г. (1,105 - по прогнозу).

8.3.2. Бытовые услуги

Бытовые услуги - платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН). Этот Классификатор утвержден Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. N 163. Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет, что к ним в целях гл. 26.3 Налогового кодекса РФ не относятся услуги по изготовлению мебели (код по ОКУН 014100) и строительству индивидуальных домов (код по ОКУН 016201).

А как обстоит дело в настоящее время?

И сейчас чиновники придерживаются мнения, что деятельность по изготовлению мебели по индивидуальным заказам населения (физических лиц) соответствует установленному ст. 346.27 НК РФ понятию бытовых услуг (код по ОКУН 014100) и может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход. При этом оказание этих же услуг организациям (юридическим лицам) не относится к бытовым услугам и подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД. К такому выводу пришли сотрудники Минфина России в Письмах от 20 декабря 2006 г. N 03-11-04/3/545, от 1 июня 2007 г. N 03-11-04/3/200.

В отношении строительства индивидуальных домов Минфин России в Письме от 22 ноября 2007 г. N 03-11-04/3/455 разъяснял следующее. На уплату ЕНВД могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с ОКУН. Статьей 346.27 Налогового кодекса РФ установлено, что к бытовым услугам относятся платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств) и классифицируемые в соответствии с ОКУН по коду 010000 "Бытовые услуги", в частности строительство индивидуальных домов (код ОКУН 016201). При этом между организацией (или индивидуальным предпринимателем), осуществляющей предпринимательскую деятельность в сфере оказания бытовых услуг, и физическим лицом должен быть заключен договор бытового подряда. Пунктом 1 ст. 730 Гражданского кодекса РФ также установлено, что по договору бытового подряда (в рамках которого осуществляется оказание бытовых услуг) подрядчик обязуется выполнить по заданию гражданина (заказчика) определенную работу, предназначенную удовлетворять бытовые или другие личные потребности заказчика, а заказчик обязуется принять и оплатить выполненную работу. Таким образом, налогоплательщиками ЕНВД признаются только те организации (или индивидуальные предприниматели), которые оказывают физическим лицам платные бытовые услуги на основе договоров бытового подряда. Предпринимательская деятельность по строительству индивидуальных домов, осуществляемая в соответствии с заключаемым между юридическими лицами договором, должна облагаться налогами в рамках общего режима налогообложения или упрощенной системы налогообложения. С 2009 г. деятельность по изготовлению мебели, услуги по строительству индивидуальных домов не будут подпадать под ЕНВД вне зависимости от того, кому такие услуги оказывают.

8.3.3. Транспортные средства

Федеральным законом N 155-ФЗ будет дополнено определение, что считать транспортными средствами.

Во-первых, уточнено, что определение применяется в целях пп. 5 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ.

Во-вторых, определение дополнено новыми нормами. Так, в автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, количество посадочных мест определяется как количество мест для сидения (за исключением места водителя и места кондуктора) на основании данных технического паспорта завода-изготовителя автотранспортного средства. Если в техническом паспорте завода-изготовителя автотранспортного средства отсутствует информация о количестве посадочных мест, то это количество определяется органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации. Для этого собственник транспортного средства должен подать в ГИБДД соответствующее заявление.

Надо сказать, что и в настоящее время Минфин России придерживается позиции, что посадочное место - это место для сидения, за исключением места водителя и кондуктора. При этом общее количество посадочных мест необходимо определять на основании данных технического паспорта завода-изготовителя автотранспортного средства. В качестве примера

можно привести Письмо Минфина России от 15 августа 2007 г. N 03-11-05/190 "Об определении количества посадочных мест".

8.3.4. Розничная торговля

Для целей гл. 26.3 Налогового кодекса РФ под розничной торговлей понимается торговля товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация:

1) подакцизных товаров, указанных в пп. 6 - 10 п. 1 ст. 181 Налогового кодекса РФ, а именно:

- легковых автомобилей;
- мотоциклов с мощностью двигателя свыше 150 лошадиных сил;
- автомобильного бензина;
- дизельного топлива;
- моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонного бензина;

2) продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания;

3) газа;

4) грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов;

5) товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок (посылочная торговля), а также через телемагазины и компьютерные сети). Федеральный закон N 155-ФЗ уточняет, что продажа товаров по телефону также не считается розничной торговлей для целей гл. 26.3 Налогового кодекса РФ. И в настоящее время деятельность по продаже товаров путем приема заказов по телефону с последующей бесплатной доставкой не может быть переведена на ЕНВД. Данный вид предпринимательской деятельности подлежит налогообложению в общеустановленном порядке либо может быть переведен на упрощенную систему налогообложения. Таково мнение, которое высказал Минфин России в Письме от 24 июля 2007 г. N 03-11-04/3/288;

6) передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления).

А вот реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях настоящей главы к розничной торговле (в ред. Федерального закона N 155-ФЗ). А значит, переводится на ЕНВД.

Объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей, - объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания относятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии и другие аналогичные точки общественного питания. Уточнено, что магазины (отделы) кулинарии должны быть при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных.

С 2009 г. из ст. 346.27 Налогового кодекса РФ исключено понятие "стационарное торговое место".

8.3.5. Распространение и размещение рекламы

Существенно расширено понятие "распространение наружной рекламы", и, наоборот, более лаконично будет выглядеть определение "размещение рекламы на транспортном средстве" (в ред. Федерального закона N 155-ФЗ).

Во-первых, из определения исчезла формулировка "размещение" и добавилось уточнение "с использованием рекламных конструкций".

Итак, распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций - предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стенов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламодателем, с соблюдением требований Федерального закона от 13 марта 2006 г. N 38-ФЗ "О рекламе".

Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) - собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную

конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником.

Во-вторых, размещение рекламы на транспортном средстве - предпринимательская деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемая с соблюдением требований Федерального закона "О рекламе", на основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство.

В действующей редакции было конкретизировано, на каких видах транспорта возможно размещение рекламы (автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах) и каким способом (на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы).

8.4. Налогоплательщики

Федеральный закон N 155-ФЗ расширяет ст. 346.28 Налогового кодекса РФ, которая определяет круг налогоплательщиков ЕНВД.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые занимаются видами предпринимательской деятельности, переведенными решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, обязаны встать на учет в налоговом органе по месту:

1) нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) - в отношении:

- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов;
- розничной торговли, в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли;
- размещения рекламы на транспортных средствах;

2) осуществления предпринимательской деятельности - по иным видам бизнеса.

Постановка на учет

Если компания или индивидуальный предприниматель ведут предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, в нескольких округах или районах городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, то есть действуют на территориях, подведомственных нескольким инспекциям, то постановка на учет осуществляется в налоговой инспекции, на подведомственной территории которой расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет.

Согласно п. 3 ст. 346.28 Налогового кодекса РФ организации или индивидуальные предприниматели, которые должны встать на учет в качестве налогоплательщиков ЕНВД, в течение пяти дней со дня начала осуществления "вмененной" деятельности подают в налоговую инспекцию соответствующее заявление.

Налоговики также в пятидневный срок со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика ЕНВД выдают уведомление.

Если плательщик ЕНВД прекращает заниматься "вмененным" бизнесом, то в течение пяти дней он подает в налоговую инспекцию заявление, на основании которого его снимают с учета. Также в пятидневный срок, считая с того дня, как налоговики получают заявление, они должны снять с учета плательщика ЕНВД и направить ему соответствующее уведомление.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога в связи с прекращением предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, устанавливаются ФНС России.

В соответствии с п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ на розничных рынках, образованных в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. N 271-ФЗ "О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации", налогоплательщиками в отношении оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, а также земельных участков для организации торговых мест являются управляющие рынком компании.

8.5. Объект налогообложения и налоговая база

Федеральный закон N 155-ФЗ внес изменения и в таблицу, которая определяет величины базовой доходности. Поправки потребовались, чтобы привести в соответствие названия видов предпринимательской деятельности. Суммы базовой доходности не изменились.

Из п. 6 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ исключена норма, согласно которой значение коэффициента K2 рассчитывается исходя из фактического периода времени, когда велась деятельность, облагаемая ЕНВД.

Кроме того, ст. 346.29 Налогового кодекса РФ дополнена п. 11. Согласно ему значения корректирующего коэффициента K2 округляются до третьего знака после запятой. А вот значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).

Глава 9. ТРАНСПОРТНЫЙ И ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

Статья 363.1 Налогового кодекса РФ определяет, когда нужно отчитываться по транспортному налогу. Налоговая декларация представляется налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Федеральный закон 155-ФЗ уточняет, что исключение составляют плательщики единого сельскохозяйственного налога и субъекты упрощенной системы налогообложения.

Такие же изменения были внесены и в ст. 398 Налогового кодекса РФ. Напомним, она определяет, что налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, использующие принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговую инспекцию по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу. Данная норма не распространяется на налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, установленные гл. 26.1 и 26.2 Налогового кодекса РФ (Федеральный закон N 155-ФЗ).

ПРИЛОЖЕНИЕ

Федеральный закон от 22.07.2008 N 121-ФЗ "О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"

Принят
Государственной Думой
2 июля 2008 года

Одобен
Советом Федерации
11 июля 2008 года

Статья 1

Внести в пункт 1 статьи 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 1, ст. 18; 2002, N 30, ст. 3033; 2003, N 28, ст. 2874; 2004, N 27, ст. 2711; 2005, N 1, ст. 29; 2006, N 30, ст. 3295; 2007, N 31, ст. 4013) следующие изменения:

1) в абзаце первом подпункта 3 слова "вычет, превысил 20 000 рублей" заменить словами "вычет, превысил 40 000 рублей", слова "доход превысил 20 000 рублей" заменить словами "доход превысил 40 000 рублей";

2) подпункт 4 изложить в следующей редакции:

"4) налоговый вычет в размере 1 000 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на:

каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругом (супругой) родителя;

каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями, супругом (супругой) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 настоящего Кодекса) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 280 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет, установленный настоящим подпунктом, производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супруга (супруги) родителя, опекунов или попечителей, приемных родителей, супруга (супруги) приемного родителя.

Указанный налоговый вычет удваивается в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Налоговый вычет предоставляется родителям и супругу (супруге) родителя, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругу (супруге) приемного родителя на основании их письменных заявлений и документов, подтверждающих право на данный налоговый вычет.

При этом иностранным физическим лицам, у которых ребенок (дети) находится (находятся) за пределами Российской Федерации, такой вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает (проживают) ребенок (дети).

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), или с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг (достигли) возраста, указанного в абзацах пятом и шестом настоящего подпункта, или в случае истечения срока действия либо досрочного расторжения договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью, или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в образовательном учреждении и (или) учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения."

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Президент
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 121-ФЗ

Федеральный закон от 22.07.2008 N 135-ФЗ "О внесении изменения в статью 256 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах"

Принят
Государственной Думой
2 июля 2008 года

Одобен
Советом Федерации
11 июля 2008 года

Статья 1

Признать утратившими силу:

1) подпункт 5 пункта 2 статьи 256 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 33, ст. 3413);

2) абзац двести девятый пункта 14 статьи 1 Федерального закона от 6 августа 2001 года N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 33, ст. 3413).

Статья 2

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

2. Положения пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 года.

Президент
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 135-ФЗ

Федеральный закон от 22.07.2008 N 142-ФЗ "О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"

Принят
Государственной Думой
2 июля 2008 года

Одобен
Советом Федерации
11 июля 2008 года

Статья 1

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 1, ст. 18; N 33, ст. 3421, 3429; 2002, N 22, ст. 2026; N 30, ст. 3027; 2003, N 28, ст. 2886; 2004, N 31, ст. 3222; 2005, N 27, ст. 2713; N 30, ст. 3118; 2006, N 31, ст. 3433; 2007, N 21, ст. 2461) следующие изменения:

1) пункт 3 статьи 182 дополнить словами ", в отношении которого статьей 193 настоящего Кодекса установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, использованные в качестве сырья (материала)";

2) пункт 2 статьи 187.1 изложить в следующей редакции:

"2. Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Под маркой (наименованием) в целях настоящей главы понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими из следующих признаков - индивидуализированным обозначением (названием), присвоенным производителем или лицензиаром, рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.";

3) пункт 1 статьи 193 изложить в следующей редакции:

"1. Налогообложение подакцизных товаров (за исключением автомобильного бензина и дизельного топлива) осуществляется по следующим налоговым ставкам:

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)		
	с 1 января по 31 декабря 2009 года включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 года включительно	с 1 января по 31 декабря 2011 года включительно
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт- сырец из всех видов сырья)	27 руб. 70 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	30 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	33 руб. 60 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно- косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта,

	спирта, содержащегося в подакцизных товарах	спирта, содержащегося в подакцизных товарах	содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	191 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	210 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	231 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	121 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	133 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	146 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных,	2 руб. 60 коп. за 1 литр	2 руб. 90 коп. за 1 литр	3 руб. 20 коп. за 1 литр

шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта			
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр	11 руб. 55 коп. за 1 литр	12 руб. 70 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента включительно	3 руб. 00 коп. за 1 литр	3 руб. 30 коп. за 1 литр	3 руб. 60 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента	9 руб. 80 коп. за 1 литр	10 руб. 80 коп. за 1 литр	11 руб. 90 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг	330 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	19 руб. 50 коп. за 1 штуку
Сигариллы	255 руб. 00 коп. за 1 000 штук	281 руб. 00 коп. за 1 000 штук	309 руб. 00 коп. за 1 000 штук
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 6 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены,	180 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 6,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены,	216 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 7,0 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 260

	но не менее 177 руб. 00 коп. за 1 000 штук	но не менее 216 руб. 00 коп. за 1 000 штук	руб. 00 коп. за 1 000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	72 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 6 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 93 руб. 00 коп. за 1 000 штук	92 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 6,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 118 руб. 00 коп. за 1 000 штук	120 руб. 00 коп. за 1 000 штук + 7,0 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 154 руб. 00 коп. за 1 000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	21 руб. 70 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	23 руб. 90 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	26 руб. 30 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	214 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	235 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	259 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну	3 246 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	3 900 руб. 00 коп. за 1 тонну	4 290 руб. 00 коп. за 1 тонну	4 720 руб. 00 коп. за 1 тонну;

налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января 2009 года по 31 декабря 2010 года включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам:

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) рублях и копейках за единицу измерения)	
	с 1 января по 31 декабря 2009 года включительно	с 1 января по 31 декабря 2010 года включительно

Автомобильный бензин:

с октановым числом до "80" включительно	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну
---	-------------------------------	-------------------------------

с иными октановыми числами	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну;

налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января по 31 декабря 2011 года включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам:

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и (или) в рублях и копейках за единицу измерения)
	с 1 января по 31 декабря 2011 года включительно

Автомобильный бензин:

не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	4 290 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 3	3 630 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 4 и класса 5	3 500 руб. 00 коп. за 1 тонну

Дизельное топливо:

не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	1 430 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 3	1 210 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 4 и класса 5	990 руб. 00 коп. за 1 тонну.

Требования к характеристикам автомобильного бензина и дизельного топлива определяются в соответствии с техническим регламентом, принимаемым Правительством Российской Федерации."

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по акцизам.

Президент
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 142-ФЗ

Федеральный закон от 22.07.2008 N 155-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"

Принят
Государственной Думой
4 июля 2008 года

Одобен
Советом Федерации
11 июля 2008 года

(в ред. Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ)

Статья 1

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 53, ст. 5023; 2002, N 30, ст. 3021, 3027; 2003, N 1, ст. 5, 6; N 28, ст. 2886; N 46, ст. 4443; 2004, N 27, ст. 2711; N 30, ст. 3083, 3084; N 31, ст. 3231; N 49, ст. 4840; 2005, N 1, ст. 34; N 25, ст. 2428, 2429; N 27, ст. 2707; N 30, ст. 3112; N 43, ст. 4350; 2006, N 12, ст. 1233; N 31, ст. 3436; N 45, ст. 4629, 4630; 2007, N 1, ст. 31; N 23, ст. 2691; N 31, ст. 3991) следующие изменения:

1) в пункте 3 статьи 346.1:

а) абзац первый после слов "налога на прибыль организаций" дополнить словами "(за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса)";

б) в абзаце четвертом слова "(в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности)" заменить словами "(в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса)";

2) в статье 346.2:

а) пункт 5 изложить в следующей редакции:

"5. Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70 процентов.

Вновь созданная в текущем году организация, являющаяся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам последнего отчетного периода по налогу на прибыль организаций (последнего отчетного периода по налогу, уплачиваемому в рамках упрощенной системы налогообложения в соответствии с главой 26.2 настоящего Кодекса) в текущем году в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) такой организации доля дохода от реализации произведенной ею сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ею из сельскохозяйственного сырья собственного производства, или доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70 процентов.

Вновь зарегистрированный в текущем году индивидуальный предприниматель, являющийся сельскохозяйственным товаропроизводителем, вправе перейти с начала следующего года на уплату единого сельскохозяйственного налога, если по итогам девяти месяцев текущего года в общем доходе от предпринимательской деятельности такого индивидуального предпринимателя доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

В целях настоящего пункта доходы от реализации определяются в порядке, предусмотренном статьей 249 настоящего Кодекса, доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса, не учитываются.";

б) подпункт 1 пункта 6 признать утратившим силу;

3) в статье 346.5:

а) в пункте 1:

абзац четвертый изложить в следующей редакции:

"При определении объекта налогообложения не учитываются:";

дополнить абзацами следующего содержания:

"доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса;

доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;

доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 23 настоящего Кодекса.";

б) в пункте 2:

подпункт 6 после слов "труда, выплату" дополнить словом "компенсаций,";

дополнить подпунктом 6.1 следующего содержания:

"6.1) расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;"

в абзаце четвертом подпункта 13 слова "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации" исключить;

дополнить подпунктом 22.1 следующего содержания:

"22.1) расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации;"

подпункт 31 изложить в следующей редакции:

"31) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, включая расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды, в том числе:

на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;

на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства;"

подпункт 41 изложить в следующей редакции:

"41) расходы, связанные с участием в торгах (конкурсах, аукционах), проводимых при реализации заказов на поставку продукции, указанной в пункте 3 статьи 346.2 настоящего Кодекса;"

дополнить подпунктом 43 следующего содержания:

"43) суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы.";

в) пункт 4.1 дополнить абзацами следующего содержания:

"Сумма расходов на приобретение имущественных прав на земельные участки подлежит включению в состав расходов после фактической оплаты налогоплательщиком имущественных прав на земельные участки в размере уплаченных сумм и при наличии документально подтвержденного факта подачи документов на государственную регистрацию указанного права в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

В целях настоящего пункта под документальным подтверждением факта подачи документов на государственную регистрацию имущественных прав понимается расписка в получении органом, осуществляющим государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, документов на государственную регистрацию указанных прав.

Указанные расходы отражаются в последний день отчетного (налогового) периода и учитываются только по земельным участкам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.";

4) пункт 5 статьи 346.6 изложить в следующей редакции:

"5. Налогоплательщики вправе уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом под убытком в целях настоящей главы понимается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.5 настоящего Кодекса.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщики получили убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиками деятельности по причине реорганизации налогоплательщики-правопреемники вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.";

5) в статье 346.10:

а) в абзаце первом пункта 1 слова "отчетного и налогового периодов" заменить словами "налогового периода";

б) пункт 2 изложить в следующей редакции:

"2. Налогоплательщики представляют налоговую декларацию по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.";

в) в пункте 3 слова "налоговых деклараций и порядок их" заменить словами "налоговой декларации и порядок ее";

6) в статье 346.11:

а) абзац первый пункта 2 после слов "налога на прибыль организаций" дополнить словами "(за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса)";

б) в абзаце первом пункта 3 слова "(в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности)" заменить словами "(в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса)";

7) в подпункте 13 пункта 3 статьи 346.12 слово "переведенные" заменить словом "перешедшие";

8) в статье 346.15:

а) абзацы четвертый и пятый пункта 1 признать утратившими силу;

б) дополнить пунктом 1.1 следующего содержания:

"1.1. При определении объекта налогообложения не учитываются:

1) доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса;

2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;

3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 23 настоящего Кодекса.";

9) в статье 346.16:

а) в пункте 1:

в подпункте 7 слова "и имущества" заменить словами ", имущества и ответственности";

в абзаце четвертом подпункта 13 слова "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации" исключить;

б) в подпункте 2 пункта 3 слова "этого объекта нематериальных активов" заменить словами "этих нематериальных активов";

10) в подпункте 1 пункта 2 статьи 346.17 слова "лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;" заменить словом "лиц";

11) пункт 7 статьи 346.18 изложить в следующей редакции:

"7. Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и

использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со статьей 346.16 настоящего Кодекса, над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.15 настоящего Кодекса.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.";

12) в абзаце первом пункта 7 статьи 346.21 слова "налоговых деклараций" заменить словами "налоговой декларации";

13) в статье 346.23:

а) в пункте 1:

в абзаце первом слово "(отчетного)" исключить, слова "налоговые декларации" заменить словами "налоговую декларацию";

в абзаце втором слова "Налоговые декларации" заменить словами "Налоговая декларация", слово "представляются" заменить словом "представляется";

абзац третий признать утратившим силу;

б) в пункте 2:

в абзаце первом слова "налоговые декларации" заменить словами "налоговую декларацию";

абзац второй признать утратившим силу;

в) в пункте 3 слова "налоговых деклараций и порядок их" заменить словами "налоговой декларации и порядок ее";

14) в статье 346.25:

а) пункт 2.1 изложить в следующей редакции:

"2.1. При переходе организации на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 настоящего Кодекса.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

При переходе на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, определяемая исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 настоящего Кодекса, за период применения главы 26.1 настоящего Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему

налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.";

б) пункт 3 изложить в следующей редакции:

"3. В случае, если организация переходит с упрощенной системы налогообложения (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения до перехода на упрощенную систему налогообложения, не полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодекса, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму расходов, определяемую за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодекса.";

15) в статье 346.25.1:

а) пункт 1 изложить в следующей редакции:

"1. Индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в пункте 2 настоящей статьи, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.";

б) в пункте 2:

абзац первый изложить в следующей редакции:

"2. Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды предпринимательской деятельности:";

подпункт 5б изложить в следующей редакции:

"5б) передача во временное владение и (или) в пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках;"

дополнить подпунктами 62 - 69 следующего содержания:

"62) услуги общественного питания;

63) услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изделий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);

64) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

65) оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);

66) выпас скота;

67) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;

68) занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;

69) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.";

в) дополнить пунктом 2.1 следующего содержания:

"2.1. При применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период пять человек.";

г) дополнить пунктом 2.2 следующего содержания:

"2.2. Если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика превысили размер доходов, установленный пунктом 4 статьи 346.13 настоящего Кодекса, и (или) если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктом 2.1 настоящей статьи, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим

налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.";

д) второе предложение абзаца первого пункта 3 исключить;

е) абзац третий пункта 4 изложить в следующей редакции:

"Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.";

ж) пункт 5 дополнить абзацем следующего содержания:

"В случае, если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте Российской Федерации, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта Российской Федерации, этот индивидуальный предприниматель обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.";

з) пункт 12 после слов "налоговый учет" дополнить словом "доходов";

16) в статье 346.26:

а) в пункте 2:

подпункт 4 изложить в следующей редакции:

"4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);";

в подпункте 7 слова "киоски, палатки, лотки и другие" исключить;

в подпункте 8 слова "(за исключением оказания услуг общественного питания учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения)" исключить;

подпункты 10 и 11 изложить в следующей редакции:

"10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы на транспортных средствах";

в подпункте 13 слова "(прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов)" исключить;

подпункт 14 изложить в следующей редакции:

"14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.";

б) дополнить пунктом 2.2 следующего содержания:

"2.2. На уплату единого налога не переводятся:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с главой 26.2 настоящего Кодекса на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, предусмотренной подпунктом 8 пункта 2 настоящей статьи, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

5) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в подпунктах 13 и 14 пункта 2 настоящей статьи, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.";

в) дополнить пунктом 2.3 следующего содержания:

"2.3. Если по итогам налогового периода налогоплательщиком допущено несоответствие требованиям, установленным подпунктами 1 и 2 пункта 2.2 настоящей статьи, он считается утратившим право на применение системы налогообложения, установленной настоящей главой, и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено несоответствие указанным требованиям. При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Если налогоплательщик, утративший право на применение системы налогообложения, установленной настоящей главой, осуществляет виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, без нарушения требований, установленных подпунктами 1 и 2 пункта 2.2 настоящей статьи, то он обязан перейти на систему налогообложения, установленную настоящей главой, с начала следующего налогового периода по единому налогу, то есть с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком устранены несоответствия установленным требованиям.";

17) в статье 346.27:

а) абзац пятый изложить в следующей редакции:

"К₁ – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;" ;

б) абзац седьмой дополнить словами ", за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных домов";

в) абзац девятый дополнить словами "и штрафных автостоянок";

г) абзац десятый после слов "транспортные средства" дополнить словами "(в целях подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса)", слова "прицепы-ропуски;" заменить словами "прицепы-ропуски. В автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, количество посадочных мест в целях настоящей главы определяется как количество мест для сидения (за исключением места водителя и места кондуктора) на основании данных технического паспорта завода - изготовителя автотранспортного средства. Если в техническом паспорте завода - изготовителя автотранспортного средства отсутствует информация о количестве посадочных мест, то это количество определяется органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации на основании заявления организации (индивидуального предпринимателя), являющейся (являющегося) собственником автотранспортного средства, предназначенного для перевозки пассажиров при осуществлении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению в соответствии с настоящей главой;" ;

д) в абзаце одиннадцатом слова "по хранению транспортных средств" заменить словами "по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок)";

е) в абзаце двенадцатом слова "в баллонах" исключить, после слова "телемагазины" дополнить словами ", телефонную связь", слово "(изготовления);" заменить словами "(изготовления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях настоящей главы к розничной торговле;" ;

ж) абзац тринадцатый после слова "предназначенных" дополнить словами "и (или) используемых";

з) в абзаце двадцать первом слова "магазины (секции, отделы) кулинарии" заменить словами "магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных";

и) абзац тридцать первый признать утратившим силу;

к) абзац тридцать пятый изложить в следующей редакции:

"распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций - предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием

щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламодателем, с соблюдением требований Федерального закона от 13 марта 2006 года N 38-ФЗ "О рекламе" (далее - Федеральный закон "О рекламе"). Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) - собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником;"

л) абзац тридцать шестой изложить в следующей редакции:

"размещение рекламы на транспортном средстве - предпринимательская деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемая с соблюдением требований Федерального закона "О рекламе", на основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство;"

18) в статье 346.28:

а) пункт 2 изложить в следующей редакции:

"2. Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, обязаны встать на учет в налоговом органе:

по месту осуществления предпринимательской деятельности (за исключением видов предпринимательской деятельности, указанных в абзаце третьем настоящего пункта);

по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) - по видам предпринимательской деятельности, указанным в подпунктах 5, 7 (в части, касающейся розвозной и разносной розничной торговли) и в подпункте 11 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на нескольких внутригородских территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территориях которых действуют несколько налоговых органов, осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.";

б) дополнить пунктом 3 следующего содержания:

"3. Организации или индивидуальные предприниматели, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков единого налога, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога, в течение пяти дней со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляется на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения от налогоплательщика заявления о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога направляет ему уведомление о снятии его с учета.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога в связи с прекращением предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.";

в) дополнить пунктом 4 следующего содержания:

"4. На розничных рынках, образованных в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 года N 271-ФЗ "О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации", налогоплательщиками в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных подпунктами 13 и 14 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса, являются управляющие рынком компании.";

19) в статье 346.29:

а) таблицу пункта 3 изложить в следующей редакции:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Общая площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	Торговое место	9 000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь	Площадь торгового места (в квадратных метрах)	1 800

торгового места в которых превышает 5 квадратных метров		
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4 500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	3 000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	4 000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	5 000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (в квадратных метрах)	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 квадратных метров	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной	1 200

стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 квадратных метров

торговой сети, объекта организации общественного питания (в квадратных метрах)

Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 квадратных метров

Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков

5 000

Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 квадратных метров

Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в квадратных метрах)

1 000";

б) абзац третий пункта 6 признать утратившим силу;

в) дополнить пунктом 11 следующего содержания:

"11. Значения корректирующего коэффициента К округляются до третьего ²

знака после запятой. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).";

20) в пункте 2 статьи 346.32 слово "своим" исключить;

21) абзац второй пункта 3 статьи 363.1 после слова "налогоплательщиками" дополнить словами ", за исключением налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, установленные главами 26.1 и 26.2 настоящего Кодекса,";

22) абзац первый пункта 2 статьи 398 после слов "предпринимательской деятельности," дополнить словами "за исключением налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, установленные главами 26.1 и 26.2 настоящего Кодекса,".

Статья 2

Признать утратившими силу:

1) пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 24 июля 2002 года N 104-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 30, ст. 3021) в части дополнения абзацем

третьим пункта 1 и абзацем вторым пункта 2 статьи 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации;

2) пункт 12 статьи 1 Федерального закона от 31 декабря 2002 года N 191-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, N 1, ст. 6);

3) абзац третий статьи 1 Федерального закона от 18 июня 2005 года N 64-ФЗ "О внесении изменений в статью 346.29 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2005, N 25, ст. 2429);

4) абзацы шестой и седьмой подпункта "а" пункта 5 статьи 1 Федерального закона от 21 июля 2005 года N 101-ФЗ "О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2005, N 30, ст. 3112);

5) пункт 57 статьи 2 Федерального закона от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, N 31, ст. 3436);

6) абзац тринадцатый статьи 1 Федерального закона от 3 ноября 2006 года N 177-ФЗ "О внесении изменения в статью 346.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, N 45, ст. 4629);

7) пункт 16 и подпункт "з" пункта 22 статьи 1 Федерального закона от 17 мая 2007 года N 85-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, N 23, ст. 2691).

Статья 3

1. Положения подпункта 1 пункта 2.2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) применяются в отношении организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года N 3085-1 "О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации", а также хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом, начиная с 1 января 2010 года.

2. Положения подпунктов 1 и 2 пункта 2.2 статьи 346.26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) применяются в отношении аптечных учреждений, признаваемых таковыми в соответствии с Федеральным законом от 22 июня 1998 года N 86-ФЗ "О лекарственных средствах", начиная с 1 января 2011 года. (часть вторая введена Федеральным законом от 26.11.2008 N 224-ФЗ)

Статья 4

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Президент
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 155-ФЗ

Федеральный закон от 22.07.2008 N 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"

Принят
Государственной Думой
4 июля 2008 года

Одобен
Советом Федерации
11 июля 2008 года

(в ред. Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ)

Статья 1

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 1, ст. 18; N 23, ст. 2289; N 33, ст. 3413, 3429; 2002, N 1, ст. 4; N 22, ст. 2026; N 30, ст. 3021, 3027, 3033; 2003, N 1, ст. 2, 6; N 21, ст. 1958; N 28, ст. 2886; N 52, ст. 5030; 2004, N 27, ст. 2711, 2715; N 30, ст. 3088; N 31, ст. 3220, 3231; N 34, ст. 3517, 3518, 3520, 3522, 3525; N 35, ст. 3607; N 41, ст. 3994; 2005, N 1, ст. 30, 38; N 24, ст. 2312; N 27, ст. 2710, 2717; N 30, ст. 3104, 3118, 3128, 3129, 3130; N 42, ст. 5581; 2006, N 3, ст. 280; N 23, ст. 2382; N 31, ст. 3436, 3443, 3450, 3452; N 45, ст. 4627; N 50, ст. 5279, 5286; N 52, ст. 5498; 2007, N 1, ст. 20, 31, 39; N 13, ст. 1465; N 21, ст. 2462; N 22, ст. 2563, 2564; N 23, ст. 2691; N 31, ст. 3991, 4013; N 45, ст. 5416; N 46, ст. 5557; N 49, ст. 6045, 6071; N 50, ст. 6237, 6245; 2008, N 18, ст. 1942) следующие изменения:

1) в абзаце пятом пункта 6 статьи 171 слова "в абзаце втором пункта 2" заменить словами "в пункте 4";

2) в подпункте 1 пункта 2 статьи 212 слова "трех четвертых" заменить словами "двух третьих";

3) статью 214.2 после слов "Российской Федерации," дополнить словами "увеличенной на пять процентных пунктов,";

4) в статье 217:

а) пункт 21 изложить в следующей редакции:

"21) суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус,";

б) в пункте 27:

абзац второй после слов "Российской Федерации," дополнить словами "увеличенной на пять процентных пунктов,";

абзац четвертый после слов "Российской Федерации," дополнить словами "увеличенную на пять процентных пунктов,";

в) дополнить пунктом 40 следующего содержания:

"40) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.";

5) пункт 1 статьи 238 дополнить подпунктами 16 и 17 следующего содержания:

"16) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

17) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.";

6) подпункт 5 пункта 1 статьи 254 изложить в следующей редакции:

"5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии,";

7) в части второй статьи 255:

а) в абзаце девятом пункта 16 цифру "3" заменить цифрой "6";

б) дополнить пунктом 24.1 следующего содержания:

"24.1) расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда;"

8) абзац четвертый пункта 1 статьи 256 изложить в следующей редакции:

"Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.";

9) пункт 1 статьи 257 дополнить абзацами следующего содержания:

"Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, если иное не установлено настоящей главой, определяется по формуле:

$$S_n = S \times (1 - 0,01 \times k)^n,$$

где S - остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев

после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S - первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов;

n - число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса;

k - норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).";

10) исключен. - Федеральный закон от 26.11.2008 N 224-ФЗ;

11) дополнить статьями 259.1 - 259.3 следующего содержания:

"Статья 259.1. Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации

1. При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения линейного метода начисления амортизации, а также при применении линейного метода начисления амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса применяется порядок начисления амортизации, установленный настоящей статьей.

2. Сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = \frac{1}{n} \times 100\%,$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока в соответствии с абзацем вторым пункта 13 статьи 258 настоящего Кодекса).

3. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты основных средств, которые в соответствии с настоящей главой подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у

арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

4. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которые в соответствии с настоящей главой подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию капитальных вложений, у организации-ссудополучателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

5. Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

6. Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

7. При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

Статья 259.2. Порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации

1. При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации используется порядок начисления амортизации, установленный настоящей статьей.

2. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном статьей 322 настоящего Кодекса с учетом положений настоящей статьи.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном настоящей статьей.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса.

3. По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с пунктом 2 статьи 257 настоящего Кодекса в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

4. Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B \times \frac{k}{100},$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

5. В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

6. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса, начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у арендатора - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

7. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которое в соответствии с настоящей главой подлежит амортизации и амортизация по которому начисляется нелинейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса, начинается у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, у организации-ссудополучателя - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

8. Начисление амортизации по объектам, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 настоящего Кодекса, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов.

9. При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате объектов амортизируемого имущества налогоплательщику, а также при расконсервации, завершении реконструкции (модернизации) объекта основных средств, амортизация по которому начисляется нелинейным методом, амортизация по нему начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат объектов налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация объекта основного средства, а суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) увеличивается на остаточную стоимость указанных объектов с учетом положений пункта 9 статьи 258 настоящего Кодекса.

10. При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

11. В случае, если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

12. В случае, если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 000 рублей, в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

13. По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного в соответствии со статьей 258 настоящего Кодекса, налогоплательщик может

исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в порядке, установленном настоящей статьей.

Для целей настоящего пункта срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

Статья 259.3. Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации

1. Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2:

1) в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент, указанный в настоящем пункте, только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств.

В целях настоящей главы под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

При применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам;

2) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты);

3) в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

2. Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3:

1) 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;

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

3. Налогоплательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом лизинга, в соответствии с договорами, заключенными участниками лизинговой сделки до введения в действие настоящей главы, выделяют такое имущество в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

4. Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных настоящей главой по решению руководителя организации-налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения в порядке, установленном для выбора применяемого метода начисления амортизации.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.";

12) в статье 262:

а) пункт 2 дополнить абзацем следующего содержания:

"Расходы налогоплательщика на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством Российской Федерации, признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.";

б) пункт 5 изложить в следующей редакции:

"5. В случае, если в результате произведенных расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки организация-налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, указанные в пункте 3 статьи 257 настоящего Кодекса, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в соответствии с пунктами 2 и 5 статьи 258 настоящего Кодекса, с учетом положений пункта 3 статьи 259 настоящего Кодекса.";

13) в статье 264:

а) в пункте 1:

в абзаце втором подпункта 10 слова "в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса" заменить словами "в соответствии со статьями 259 - 259.2 настоящего Кодекса";

в абзаце четвертом подпункта 12 слова "в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации" исключить;

подпункт 23 изложить в следующей редакции:

"23) расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика в порядке, предусмотренном пунктом 3 настоящей статьи";

в подпункте 26 слова "менее 10 000 рублей" заменить словами "менее 20 000 рублей";

б) пункт 3 изложить в следующей редакции:

"3. Расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика включаются в состав прочих расходов, если:

1) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

2) обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие с налогоплательщиком трудовой договор, либо физические лица, заключившие с налогоплательщиком договор, предусматривающий обязанность физического лица не позднее трех месяцев после окончания указанного обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, заключить с ним трудовой договор и отработать у налогоплательщика не менее одного года. В случае, если трудовой договор между указанным физическим лицом и налогоплательщиком был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия, за исключением случаев прекращения трудового договора по обстоятельствам, не зависящим от воли сторон (статья 83 Трудового кодекса Российской Федерации), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором прекратил действие данный трудовой договор, сумму платы за обучение, профессиональную подготовку или переподготовку соответствующего физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы. В случае, если трудовой договор физического лица с налогоплательщиком не был заключен по истечении трех месяцев после окончания обучения, профессиональной подготовки или переподготовки, оплаченных налогоплательщиком, указанные расходы также включаются во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода, в котором истек данный срок заключения трудового договора.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие расходы на обучение, в течение всего срока действия соответствующего договора обучения и одного года работы физического лица, обучение, профессиональная подготовка или переподготовка которого были оплачены налогоплательщиком, в соответствии с заключенным с налогоплательщиком трудовым договором, но не менее четырех лет.

Не признаются расходами на обучение работников налогоплательщика либо физических лиц, предусмотренными настоящим пунктом, расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, с содержанием образовательных учреждений, а также с выполнением для них бесплатных работ или оказанием им бесплатных услуг.";

14) пункт 2 статьи 268 изложить в следующей редакции:

"2. Если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), указанного в подпунктах 2, 2.1 и 3 пункта 1 настоящей статьи, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.";

15) в статье 270:

а) в пункте 5 слова "указанных в пункте 1.1 статьи 259 настоящей главы" заменить словами "указанных в пункте 9 статьи 258 настоящего Кодекса";

б) в пункте 23 слова "(в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности)" исключить;

в) в пункте 38 слова "суточных, полевого довольствия и" исключить;

г) дополнить пунктом 48.8 следующего содержания:

"48.8) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров;"

16) в пункте 3 статьи 272:

а) в абзаце первом слова "статьями 259" заменить словами "статьями 259, 259.1, 259.2";

б) абзац второй изложить в следующей редакции:

"Расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 9 статьи 258 настоящего Кодекса, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.";

17) подпункт 1 пункта 3 статьи 284 после слов "не менее 365" дополнить словом "календарных";

18) в пункте 2 статьи 288:

а) абзац второй дополнить предложением следующего содержания: "Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.";

б) дополнить абзацами следующего содержания:

"В случае создания новых или ликвидации обособленных подразделений в течение текущего налогового периода налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта Российской Федерации, в котором созданы новые или ликвидированы обособленные подразделения, о выборе того обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации.

Уплата налога осуществляется в сроки, установленные настоящим Кодексом, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.";

19) в пункте 6 статьи 307 слова "подпунктом 2" заменить словами "подпунктом 3";

20) в абзаце втором пункта 1 статьи 310 слова "подпунктом 2" заменить словами "подпунктом 3";

21) статью 322 изложить в следующей редакции:

"Статья 322. Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества

1. На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено изменение метода начисления амортизации, организации в налоговом учете определяют остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества.

При установлении в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации в целях определения суммарного баланса амортизационных групп (подгрупп) остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 настоящего Кодекса, определяется исходя из срока их полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию, на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по объектам амортизируемого имущества определяется следующим образом:

1) при применении нелинейного метода начисления амортизации в составе амортизационных групп (подгрупп) - как произведение суммарного баланса соответствующей

амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной пунктом 5 статьи 259.2 настоящего Кодекса;

2) при применении линейного метода начисления амортизации - как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, установленной налогоплательщиком для указанного имущества в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 настоящего Кодекса.

2. По основным средствам, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится.

Аналогичный порядок применяется по основным средствам, переведенным по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, а также по основным средствам, находящимся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику, а также при расконсервации или завершении реконструкции (модернизации) амортизация начисляется в порядке, определенном настоящей главой, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли возврат основных средств налогоплательщику, завершение реконструкции (модернизации) или расконсервация основного средства.

3. При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 259 настоящего Кодекса, согласно которым налогоплательщик, применяющий линейный метод начисления амортизации, переходит к применению нелинейного метода начисления амортизации, объекты, амортизация по которым в соответствии с внесенными налогоплательщиком изменениями в учетную политику для целей налогообложения начисляется нелинейным методом, включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) в целях определения их суммарного баланса по остаточной стоимости, определенной на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации.

При этом указанные в настоящем пункте объекты амортизируемого имущества в целях определения суммарного баланса амортизационных групп включаются в состав этих групп исходя из срока полезного использования таких объектов, установленного при введении их в эксплуатацию.

При внесении указанных в настоящем пункте изменений в учетную политику для целей налогообложения амортизационные подгруппы, предусмотренные пунктом 13 статьи 258 настоящего Кодекса, создаются в составе амортизационных групп, сформированных в соответствии с порядком, установленным настоящим пунктом.

4. При внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения в соответствии с пунктом 1 статьи 259 настоящего Кодекса, согласно которым налогоплательщик, применяющий нелинейный метод начисления амортизации, переходит к применению линейного метода начисления амортизации, налогоплательщик в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса определяет остаточную стоимость объектов амортизируемого имущества на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.

При этом норма амортизации для каждого объекта амортизируемого имущества определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 настоящего Кодекса исходя из оставшегося срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода начисления амортизации.";

22) в статье 323:

а) часть вторую изложить в следующей редакции:

"Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно, за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.";

б) в части третьей:

абзацы четвертый и пятый изложить в следующей редакции:

"о принятых организацией сроках полезного использования основных средств и нематериальных активов;

о сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам и нематериальным активам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано (выбыло), - для объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом;"

дополнить новыми абзацами шестым и седьмым следующего содержания:

"о сумме начисленной амортизации и суммарном балансе каждой амортизационной группы и каждой амортизационной подгруппы (при применении нелинейного метода начисления амортизации);

об остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационные группы (подгруппы), определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 настоящего Кодекса, - при выбытии объектов амортизируемого имущества;";

абзацы шестой - девятый считать соответственно абзацами восьмым - одиннадцатым;

23) абзац восьмой пункта 1 статьи 325 изложить в следующей редакции:

"В случае, если налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком, связанные с процедурой участия в конкурсе, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов, амортизация которых начисляется в порядке, установленном статьями 256 - 259.2 настоящего Кодекса, или по выбору налогоплательщика в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Избранный налогоплательщиком порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения.";

24) пункт 1 статьи 339 дополнить абзацами следующего содержания:

"Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто.

В целях настоящей главы массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.";

25) в подпункте 3 пункта 4 статьи 340 слова "статьями 258 - 259" заменить словами "статьями 256 - 259.2";

26) в статье 342:

а) в пункте 1:

в подпункте 8:

в абзаце первом слова ", при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр" исключить;

в абзаце втором слова "при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр" исключить;

в подпункте 9 слова ", при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках недр" исключить;

дополнить подпунктами 10 - 12 следующего содержания:

"10) нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн. тонн на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2009 года;

11) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05,

налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн. тонн на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 года;

12) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 года и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 года меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 рублей в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн. тонн на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 года.";

б) в абзаце первом пункта 3 слова "уменьшенного на 9" заменить словами "уменьшенного на 15", слова "(Ц - 9)" заменить словами "(Ц - 15)";

в) в пункте 4:

в абзаце втором слова ", определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр," исключить;

в абзаце шестом слова ", определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр," исключить;

абзац девятый признать утратившим силу.

Статья 2

Внести в статью 2.1 Федерального закона от 6 августа 2001 года N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 33, ст. 3413; 2003, N 46, ст. 4443; 2006, N 12, ст. 1233; 2007, N 31, ст. 4013; N 49, ст. 6041) следующие изменения:

1) в части третьей:

а) в абзаце втором цифры "2008" заменить цифрами "2012";

б) абзацы третий и четвертый признать утратившими силу;

2) части четвертую и пятую признать утратившими силу.

Статья 3

Внести в статью 3 Федерального закона от 29 ноября 2007 года N 284-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, N 49, ст. 6045) следующие изменения:

в части 4 цифры "217," исключить;

дополнить частью 5 следующего содержания:

"5. Положения пункта 35 и пункта 36 (в редакции настоящего Федерального закона) статьи 217 части второй Налогового кодекса Российской Федерации распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года, но не применяются в отношении налогоплательщиков, которые с сумм средств на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, до 1 января 2008 года уплатили налог и получили имущественный налоговый вычет, установленный подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации."

Статья 4

Признать утратившими силу:

1) абзацы седьмой, восьмой, одиннадцатый - шестнадцатый статьи 3 Федерального закона от 11 ноября 2003 года N 147-ФЗ "О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, N 46, ст. 4443);

2) абзацы третий и четвертый пункта 1, пункты 2 и 3 статьи 2 Федерального закона от 13 марта 2006 года N 39-ФЗ "О внесении изменений в главы 26.1 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2.1 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 33, ст. 3413);

3) абзацы шестой и седьмой пункта 10 статьи 2 Федерального закона от 30 декабря 2006 года N 268-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, N 1, ст. 31);

4) подпункты "б" и "в" пункта 1, пункты 2 и 3 статьи 1 Федерального закона от 29 ноября 2007 года N 280-ФЗ "О внесении изменений в статью 2.1 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2007, N 49, ст. 6041).

Статья 5

При переходе налогоплательщика на порядок учета расходов на получение (приобретение) лицензии на право пользования недрами в составе прочих расходов расходы на приобретение лицензий, указанные в абзаце восьмом пункта 1 статьи 325 Налогового кодекса Российской Федерации, не учтенные в налоговой базе по налогу на прибыль организаций по состоянию на 1 января 2009 года, учитываются равными долями в течение 2009 и 2010 годов.

Статья 6

Налогоплательщики налога на прибыль организаций в срок до 1 января 2009 года определяют в учетной политике для целей налогообложения метод начисления амортизации, который будет применяться ими с 1 января 2009 года.

Статья 7

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

2. Установить, что положения пункта 40 статьи 217, подпункта 17 пункта 1 статьи 238 и пункта 24.1 статьи 255 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) применяются до 1 января 2012 года.

3. Положения статей 307 и 310 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) распространяют свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 года.

Президент
Российской Федерации
Д.МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль
22 июля 2008 года
N 158-ФЗ

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Акцизы

- 1.1. Объект налогообложения по подакцизным товарам
- 1.2. Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки
- 1.3. Ставки акцизов
 - 1.3.1. Спирт этиловый и спиртосодержащая продукция
 - 1.3.2. Алкогольная продукция
 - 1.3.3. Табачные изделия
 - 1.3.4. Автомобили
 - 1.3.5. Нефтепродукты

Глава 2. Налог на доходы физических лиц

- 2.1. Материальная выгода, полученная от экономии на процентах по займам и кредитам
- 2.2. Налогообложение процентов, получаемых по вкладам в банках
- 2.3. Льгота по НДФЛ при оплате обучения
 - 2.3.1. Плата за обучение
 - 2.3.2. Возмещение затрат по уплате процентов
- 2.4. Стандартные налоговые вычеты
 - 2.4.1. Необлагаемый минимум дохода
 - 2.4.2. Стандартный налоговый вычет на содержание детей

Глава 3. Единый социальный налог

- 3.1. Плата за обучение сотрудников
- 3.2. Возмещение расходов по уплате процентов

Глава 4. Налог на прибыль

- 4.1. Материальные расходы
- 4.2. Расходы на оплату труда
 - 4.2.1. Взносы по договорам страхования
 - 4.2.2. Расходы на возмещение затрат сотрудников по уплате процентов по займам
- 4.3. Амортизация
 - 4.3.1. Перечень имущества, не подлежащего амортизации
 - 4.3.2. Капитальные вложения в безвозмездно полученное имущество
 - 4.3.3. Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп
 - Изменение метода расчета амортизации
 - Нематериальные активы
 - Покупка бывших в эксплуатации основных средств
 - Списание до 10% стоимости основного средства при вводе в эксплуатацию
 - 4.3.4. Порядок расчета сумм амортизации при линейном методе начисления амортизации
 - 4.3.5. Порядок расчета сумм амортизации при нелинейном методе начисления амортизации
 - Суммарный баланс
 - Амортизация по группе (подгруппе) основных средств
 - Остаточная стоимость при нелинейном методе амортизации
 - Особые случаи начисления амортизации нелинейным методом
 - 4.3.6. Повышающие и понижающие коэффициенты
 - 4.3.7. Особенности ведения налогового учета
- 4.4. Расходы на НИОКР
- 4.5. Суточные - с 2009 года без норм
- 4.6. Прочие расходы
 - 4.6.1. Затраты на подготовку кадров и обучение сотрудников
 - 4.6.2. Покупка исключительных прав на программы для ЭВМ
- 4.7. Расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли
 - 4.7.1. Материальная помощь
 - 4.7.2. Вознаграждения и иные выплаты членам совета директоров
- 4.8. Особенности исчисления и уплаты налога компаниями, у которых есть обособленные подразделения

Глава 5. Налог на добычу полезных ископаемых

- 5.1. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого
- 5.2. Налоговая ставка

Глава 6. Единый сельскохозяйственный налог

- 6.1. Какие налоги заменяет уплата ЕСХН

- 6.2. Кто может перейти на уплату ЕСХН
- 6.3. Порядок определения расходов
 - 6.3.1. Расходы на оплату труда
 - 6.3.2. Расходы на обеспечение мер по технике безопасности
 - 6.3.3. Расходы на командировки
 - 6.3.4. Расходы на питания экипажей морских и речных судов, портовые сборы, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные затраты
 - 6.3.5. Расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков
- 6.4. Новый порядок списания убытков
- 6.5. Налоговая декларация
- Глава 7. Упрощенная система налогообложения
 - 7.1. Какие налоги заменяет уплата единого налога
 - 7.2. Порядок признания расходов
 - 7.2.1. Расходы на страхование ответственности
 - 7.2.2. Расходы на командировки
 - 7.2.3. Расходы на покупку сырья и материалов
 - 7.3. Порядок признания убытков
 - 7.4. Налоговая декларация
 - 7.5. Переход на упрощенную систему налогообложения и возврат с нее
 - 7.6. Упрощенная система на основе патента
 - 7.6.1. Условия работы на "упрощенке" по патенту
 - 7.6.2. Кто вправе работать по "упрощенке" на основе патента
 - 7.6.3. По каким видам деятельности возможно применение "упрощенки" на основе патента
 - 7.6.4. Как получить патент
 - 7.6.5. Лишение права на продолжение работы по патенту
- Глава 8. Единый налог на вмененный доход
 - 8.1. Виды деятельности, подлежащие переводу на ЕНВД
 - 8.2. Ограничения на применение системы налогообложения в виде ЕНВД
 - 8.3. Понятия для целей главы 26.3 Налогового кодекса РФ
 - 8.3.1. Коэффициент К1
 - 8.3.2. Бытовые услуги
 - 8.3.3. Транспортные средства
 - 8.3.4. Розничная торговля
 - 8.3.5. Распространение и размещение рекламы
 - 8.4. Налогоплательщики
 - Постановка на учет
 - 8.5. Объект налогообложения и налоговая база
- Глава 9. Транспортный и земельный налог
- Приложение