

Льгота по налогу на прибыль как препятствие инновационной деятельности

Ирина ЛУКЬЯНОВА,

ассистент кафедры налогов
и налогообложения БГЭУ

Предыстория вопроса связана с разделением в 2004 году учета на бухгалтерский и налоговый, а также с переходом на новый Типовой план счетов бухгалтерского учета.

В соответствии со статьей 5 «Льготы по налогообложению» Закона «О налогах на доходы и прибыль» в редакции от 8 января 2002 года плательщики имели право уменьшить налогооблагаемую базу на «суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели». **Однако если до 1 января 2004 года предприятия льготировали «балансовую прибыль», то в связи со сменой терминологии, вызванной разделением понятий бухгалтерского и налогового учета (изменения внесены Законом РБ от 1 января 2004 г. № 260-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Беларусь по вопросам налогообложения»), начиная с января 2004 года льготиروанию могла подлежать только «облагаемая налогом прибыль» – показатель, исчисляемый в соответствии с налоговым законодательством.**

Такие безобидные с точки зрения русского языка изменения породили вопросы, разрешением которых изначально занялись бухгалтеры, собирающиеся применить льготу. Ключевым пунктом для принятия решения о возможности использовать льготу явился поиск вариантов документального подтверждения факта использования прибыли в качестве источника капитальных вложений. До 2004 года в бухгалтерском учете фактическое использование прибыли на капитальные

Вынести в заголовок статьи такое парадоксальное выражение автора заставила ситуация, сложившаяся в 2004 году на ряде белорусских предприятий, попытавшихся воспользоваться предоставленной Законом Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» возможностью уменьшить сумму облагаемой налогом прибыли на величину произведенных капитальных вложений производственного назначения (и жилищного строительства).

вложения достаточно было отразить формальными проводками Д-т 81 «Использование прибыли» – К-т 88 «Фонд накопления начисленный» и Д-т 88 «Фонд накопления начисленный» – К-т 88 «Фонд накопления использованный», либо даже только одной последней проводкой. При этом суммы, отражаемые в дебете счета 81, не увязывались с сальдо по счету 80 «Прибыли убытки», и достаточно распространенными были случаи многократного превышения величины использованной прибыли над фактически полученной. Начиная с января 2004 года, в бухгалтерском учете наконец на счете 99 «Прибыли и убытки» начал формироваться показатель, действительно свидетельствующий о результатах работы предприятия за отчетный период, а счет 81 старого Плана счетов исчез, растворившись в счетах учета затрат, операционных и внереализационных доходов и расходов, а также частично в счете 99 нового Типового плана счетов. В связи с этим у бухгалтеров возникли вопросы о том, как же теперь доказать при проверке, что прибыль действительно использована на капитальные вложения.

Обращаясь с запросами в ведущие издания в области бухгалтерского учета и налогообложения, бухгалтеры и предприятия надеялись получить однозначное толкование сложного вопроса. Ответ, опубликованный специалистами Министерства по налогам и сборам, в частности в «Вестнике Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь» (№ 25, с. 11, 2004), свидетельствовал о достаточно новационной с точки зрения законодатель-

ства позиции налогового ведомства. Суть ее сводилась к тому, что облагать налогом нужно *прибыль*, исчисленную в соответствии с налоговым законодательством, а вот льготу применить можно только в части *чистой прибыли*, представляющей собой сальдо на счете 99 бухгалтерского учета. Совершенно очевидно, что это абсолютно разные, хотя и сравнимые величины. Дополнительную сложность ситуации придавал тот факт, что предложенная специалистами налогового ведомства формулировка на практике порождала циклическую ошибку, поскольку без исчисления налога на прибыль невозможно определить итоговое сальдо по счету 99, а без итогового сальдо по счету 99 в случае осуществления капитальных вложений невозможно определить налог на прибыль.

Надежду в бухгалтеров вселила уже в начале 2005 года А.В. Крупнова («Главный бухгалтер», № 10, 2005 год, стр. 61). Комментируя порядок заполнения бухгалтерского баланса и приложений к нему, она достаточно четко указала на возможность превышения суммы используемой льготы по налогу на прибыль над суммой чистой «бухгалтерской» прибыли и даже объяснила, каким образом этот факт должен найти отражение в бухгалтерской отчетности. Поверив уважаемому человеку, бухгалтеры сдавали годовой отчет с легким сердцем. Однако уже через непродолжительное время отдельные руководители бухгалтерских служб предприятий, получая, главным образом, устные разъяснения специалистов налого-

вого ведомства по этому вопросу, осознали, что задача окончательно решения не имеет, и снова начали поиски истины. И выяснили, что позиция Министерства по налогам и сборам однозначна – льготировать можно сумму, не превышающую чистую бухгалтерскую прибыль. Министерство по налогам и сборам отстаивает свою позицию, обосновывая ее тем, что налоговая база (облагаемая налогом прибыль) не может являться источником финансирования капитальных вложений, поскольку является расчетной (то есть не реальной) величиной. Такая позиция нашла отражение в письме МНС № 2-2-12/21673 от 2 июня 2005 года, подписанном Л.А. Кондратовой. В соответствии с указанным документом «источником финансирования капитальных вложений производственного назначения, а также погашения банковского кредита, в пределах которого применение данной льготы правомерно, является чистая прибыль, отраженная в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета». **Письмо прояснило налогоплательщикам позицию министерства, однако не дало ответ на вопрос, каким же образом разрешить циклическую зависимость суммы налога на прибыль от величины чистой прибыли, и наоборот. Ответ на вопрос появился только в августе 2005 года, когда было опубликовано новое письмо МНС за № 2-2-13/746 от 20 июля 2005 года также за подписью Л.А. Кондратовой.** Согласно практически новой версии письма, датированного июнем, «источником финансирования капитальных вложений производственного назначения, а также погашения банковского кредита, в пределах которого применение данной льготы правомерно, является чистая прибыль, отраженная в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета организации по состоянию на 1-е число месяца, в котором эта прибыль направляется на вышеуказанные цели». К сожалению, в письме не указано, каким образом такая схема будет действовать при подготовке отчетности нарастающим итогом,

кроме того, ни Инструкция, определяющая порядок исчисления налога, ни какой-либо иной нормативный документ не содержит необходимости рассматривать имеющуюся прибыль именно на 1-е число месяца. Вместе с тем практически каждый, кто попробовал пересчитать льготу с учетом нового разъяснения, свидетельствовал наличие расхождений в суммах налога на прибыль, исчисленных исходя из раннего и позднего писем.

Очевидно, что проблемы, связанные с применением льготы, вызваны отнюдь не желанием специалистов МНС ввести налогоплательщика в заблуждение противоречивыми ответами.

Изучение положений Закона РБ «О налогах на доходы и прибыль» показало, что возможности его однозначного толкования, а значит, и корректного использования, в настоящий момент не существует. Обратимся еще раз к первоисточнику. Статьей 5 установлено, что **«Облагаемая налогом прибыль, исчисленная в соответствии со статьей 2 настоящего Закона, уменьшается на:**

а) прибыль, фактически использованную на мероприятия по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в соответствии с республиканской программой;

б) при этом общая сумма льготированной прибыли, использованной на мероприятия, указанные в подпункте «а», не может превышать 25 процентов облагаемой налогом прибыли, определяемой в соответствии с частью первой пункта 2 настоящей статьи;

в) суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. Указанное уменьшение налогооблагаемой прибыли производится при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели...».

Облагаемая налогом прибыль – понятие, однозначно определяемое

налоговым законодательством. А вот применяемое далее по тексту понятие «прибыль», при его внешней очевидности, к сожалению, не имеет однозначного толкования. На сегодняшний день нет нормативного акта, характеризующего или устанавливающего порядок исчисления указанного показателя. Налоговый кодекс не устанавливает презумпцию невиновности в налоговых спорах, а это означает, что именно бухгалтеру придется доказывать правомерность применения им льготы, а не инспекции МНС неправомочность ее применения. **К сожалению, в случае если предприятию придется отстаивать правильность своей позиции в суде, опереться ему будет не на что. Практически, какая бы сумма ни была прольготирована в отчетности, доказать, что это сделано правомерно, невозможно.** И если в отношении прибыли, использованной на мероприятия по ликвидации последствий аварии на ЧАЭС еще каким-то образом можно воспользоваться пунктом «б)» вышеприведенной цитаты, то в отношении прибыли, направленной на капитальные вложения производственного назначения и жилищного строительства, такой возможности нет. Даже применение письма МНС от 20 июля 2005 года не поможет предприятию доказать правильность действий, поскольку указанный документ не является актом налогового законодательства и в суде не будет являться доказательством правильности принятого решения.

Учитывая вышеизложенное, а также принимая во внимание общее направление государственной политики на расширение инновационной деятельности предприятий, которая практически невозможна без капитальных вложений, считаем чрезвычайно злободневным и важным скорейшее прояснение данного вопроса законодателем. Без уточнений законодательного акта применение льгот по налогу на прибыль содержит налоговые риски, которые не могут не сказаться на принятии предприятиями решений об осуществлении капитальных вложений. ■

Раздел подготовили С. ТЕРЕХОВИЧ, О. СЕРАФИМОВИЧ.