

О ЛЬГОТЕ НА ПРИБЫЛЬ НА ФИНАНСИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Игнатов А.В., ведущий специалист отдела внутреннего контроля

ООО «ЛУКОЙЛ-Севернефтепродукт»

В соответствии со статьей 6 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" налогооблагаемая прибыль организаций сферы материального производства уменьшалась на суммы, которые были направлены ими на финансирование капитальных вложений производственного назначения.

Поначалу размер этой льготы ограничивался четырьмя условиями:

- начисленная за отчетный период сумма амортизации основных средств должна была быть полностью использована на финансирование капитальных вложений;
- капитальные вложения должны были быть оплачены, а если они осуществлялись за счет кредита, то следовало учитывать лишь погашение кредита и уплату процентов по нему;
- капитальные вложения должны были быть оприходованы в качестве основных средств;
- сумма льготы не должна была превышать половины налогооблагаемой прибыли.

После появления на свет Инструкции по налогу на прибыль предприятий от 15 июня 2000 г. № 62 список условий пополнился еще одним: **капитальные вложения должны были быть произведены за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия**. Правда, сказать, что этот момент Инструкции был чем-то абсолютно новым, нельзя, поскольку в законе № 2116-1 такая фраза уже имелась. Однако до Инструкции № 62 на этот пункт никто – ни налоговые органы, ни тем более налогоплательщики – не обращал внимания, и соответственно появление нового ограничения явилось для налогоплательщиков полной неожиданностью.

Почему МНС вспомнило об этом пункте закона – понять не сложно. К 2000 г. предприятия уже **научились** показывать все свои капитальные вложения как **оплаченные**. Именно что **научились** и именно что **показывать**, так как первую очередь они оплачивали счета поставщиков за оборудование или подрядчиков за СМР, как-то странно "забывая" при этом о счетах поставщиков за иные товарно-материальные ценности (то, что поступало на счета 10, 20 или 41), а заодно и об обязательствах перед бюджетом и внебюджетными фондами. Ясно, что такая избирательная "амнезия" – *тут помню, а тут не помню*, – рано или поздно должна была надоесть МНС, и что, собственно говоря, и произошло.

Налоговые органы интерпретировали новый пункт Инструкции особо не мудрствуя:

льгота по налогу на прибыль на финансирование капитальных вложений не должна превышать нераспределенную прибыль, показанную... А где показанную – это уже зависело от отдельно взятого конкретного налогового инспектора. Радикально настроенные из них в качестве ориентира рассматривали строку 190 ф.2 "Отчет о прибылях и убытках", то есть только лишь нераспределенную прибыль отчетного года. В то же время более либеральные из них были

склонны соглашаться на сумму строк 460 и 470 в ф.1 "Баланс предприятия", то есть подразумевали всю нераспределенную прибыль предприятия, которая накопилась у него за весь период его существования.

Но если бы налоговые органы начали рассматривать под углом этого ограничения только лишь льготы, которыми предприятия воспользовались последний полный налоговый период действия Инструкции № 62 (а им был 2001 г.), то все бы еще ничего. Однако они начали пристрастно изучать вообще все льготы, которые попадали в поле их зрения, то есть и за 2000 г., и за 1999 г., а может быть, и за еще более ранние периоды. В итоге налоги и санкции, дополнительно начисленные в ходе камеральных и выездных проверок, посыпались на налогоплательщиков как из рога изобилия.

Среднестатистический налогоплательщик, особенно в провинции, негодювал, но добросовестно составлял уточненные налоговые декларации и платил дополнительно начисленные налоги, а в придачу еще пени и штрафы. Более же просвещенные налогоплательщики и аудиторы из столиц коллективными усилиями выработали оппозиционную линию поведения. Суть ее сводилась примерно к следующему: **поскольку-де закон не определяет, что есть "прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия", то, следовательно, позиция налоговых органов в вопросе применения льготы строится не на законе**. А стало быть, **налогоплательщик вправе пользоваться этой льготой безотносительно к величине нераспределенной прибыли и соответственно может оспаривать решение налоговых органов, если они по этой причине применяют к нему налоговые санкции**.

Налоговые органы сразу же дали понять, что так легко в вопросе о льготах они не уступят. Самый последний шаг со стороны МНС в этом направлении – письмо МНС РФ от 28 августа 2002 г. № 02-5-11/190-АБ939 под многозначительным названием "О льготе по налогу на прибыль на финансирование капитальных вложений"¹. Данное письмо, содержащее подробнейшие рекомендации по расчету льготы, появилось на свет спустя 9 месяцев после исчезновения этой льготы из нормативно-правового пространства бухгалтерского и налогового учета. В нем есть и такая фраза: **налоговое законодательство не содержит понятия "прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия", поэтому на основании статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации могут быть использованы понятия, установленные нормативными актами в области бухгалтерского учета**. Этой фразой МНС недвусмысленно дает понять, что в ближайшие три года в поле зрения выездных налоговых проверок все еще будут попадать льготы по налогу на прибыль, использованные предприятиями до 2002 г., поэтому проверка обоснованности этих льгот будет выполняться, что называется, по полной программе.

Почему налогоплательщики без оптимизма отнеслись к решению налоговых органов ограничить размер льготы по финансированию капвложений, принимаемой во внимание при расчете налога на прибыль, посредством стр.190 ф.2 (или хотя бы даже суммы строк

¹ Правда, это письмо диаметрально противоположно другому, более раннему документу налогового ведомства на тему льготы по финансированию капитальных вложений – письму ГНС РФ от 27 октября 1995 г. № НП-6-01/566.

460 и 470 ф.1) – очевидно. Дело в том, что на практике именно эти показатели в 90% случаев становились верхней границей для льготы по налогу на прибыль, заметно уменьшая ее размер по сравнению с привычной планкой 50% налогооблагаемой прибыли.

Ситуация для налогоплательщика осложняется еще и тем, что апелляция налоговых органов к **прибыли, остающейся в распоряжении предприятия**, на свой лад (именно что **на свой лад**) обоснована и правомерна, нравится это кому-то или нет. Пытаться оспаривать эту позицию, ссылаясь на несовершенство закона, было неразумным поступком изначально, а после упомянутого выше Письма МНС РФ от 28 августа 2002 г. – и тем более, поскольку МНС этим письмом с безукоризненной грамотностью обозначил свои требования. МНС не может трактовать **прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия**, каким-то своим особенным способом еще и потому, что данное понятие – не настолько глобальная или спорная категория, чтобы здесь могли иметь место способы трактовки правильные или неправильные, истинные или отличные от истинных. Все способы объяснения **прибыли, остающейся в распоряжении предприятия**, независимо от того, кто берется за объяснение – МНС или его оппоненты в этом вопросе, – абсолютно равноправны. Более того, все они тождественны друг другу, если разбираться по существу дела, а не ссылаться на казуистику древних нормативных актов образца 1991-95гг, на сегодняшний день весьма сомнительных в плане доказательной силы.

И тем не менее позиция МНС о том, что размер льготы по налогу на прибыль на финансирование капитальных вложений не должен превышать величину нераспределенной прибыли отчетного года, содержит в себе принципиальный изъян (не случайно выше было сказано, что позиция МНС правомерна только **на свой лад**). Этот изъян не бросается в глаза, то есть не является самоочевидным, однако нельзя сказать также, что его не видно вовсе. Просто для того, чтобы увидеть этот фатальный недостаток позиции МНС, нужно было бы превратиться в фискала большего, чем сам МНС (быть, так сказать, святее папы), – а налогоплательщику, понятно, вжиться в такой образ проблематично. Однако жизнь не стоит на месте, и в конце 2002 г. благодаря усилиям самих же налоговых органов появился уникальный исторический шанс показать, что в затянувшейся сверх всякой меры дискуссии о льготе по налогу на прибыль в связи с капвложениями можно наконец-то поставить логическую точку. Но сначала небольшое лирическое отступление.

В конце октября 2002 г. в Московском арбитражном суде состоялся любопытный процесс: налоговые органы собирались отсудить у РАО "Газпром" акцизы. Ни много, ни мало – примерно 1 миллиард долларов США. Однако адвокаты газового гиганта представили суду более убедительные доказательства, и решение было принято в его пользу. СМИ, естественно, не могли пройти мимо такого театра и запестрели броскими названиями. Случай в отечественной налоговой практике оказался уникален, и так как он к тому же создает позитивный фон для данной статьи, то вот некоторые подробности.

12 марта 2002 г. начальник столичной налоговой полиции Виктор Васильев обвалил акции "Газпрома" на 8,3%. Генерал ФСНП заявил на пресс-конференции,

что может возбудить в отношении руководителей монополиста уголовное дело за уход от уплаты налогов в особо крупных размерах. Поводом послужила проверка "Газпрома" за 1999, 2000 и первое полугодие 2001 г., по результатам которой налоговики досчитали компании акциз на общую сумму 29 837 млн.руб. Главная их претензия сводилась к тому, что компания якобы экспортировала природный газ под видом сухого отбензиненного, говорит адвокат "Газпрома", управляющий партнер "Пепеляев, Гольцблат и партнеры" Сергей Пепеляев. До 9 сентября 2001 г. акциз на природный газ составлял при экспорте 30%, а при продаже внутри страны – 15%, тогда как сухой отбензиненный газ был полностью освобожден от этого налога.

Экспортная цена газа для дальнего зарубежья в несколько раз выше, чем на внутреннем рынке (сейчас \$90 за 1000 куб. м против \$18 на внутреннем рынке, говорит аналитик ИК "Тройка Диалог" Валерий Нестеров). Неудивительно, что в таких условиях "Газпром" предпочел весь свой отбензиненный газ продавать на экспорт. Если в 1999 г. отбензиненный газ не экспортировался вовсе, то в 2000 г. его поставки составили 16 млрд. куб. м, в 2001 г. – 18,9 млрд. куб. м. Летом прошлого года депутаты приняли правительственные поправки в Налоговый кодекс, и с 9 сентября 2001 г. льгота по акцизу для экспортируемого отбензиненного газа не действует.

Однако налоговая инспекция № 2 решила, что "Газпром" не мог ею пользоваться и прежде – по причине диффузии. Поскольку природный газ смешивается в трубе с сухим отбензиненным и физически не мог полностью уйти на экспорт, налоговики решили считать, что сухой отбензиненный газ занимал в экспорте "Газпрома" ту же долю, что и в поставках на внутренний рынок. Другими словами, по логике налоговиков получалось, что от 30%-ного акциза должны были быть освобождены не 12,4% экспортных поставок "Газпрома", а только 3%. В итоге инспекция полностью пересчитала выручку монополиста и его налоги.

Но за три дня судебного заседания адвокаты "Газпрома" убедили суд первой инстанции в том, что Налоговый кодекс имеет больший вес, чем учебник физики. "Мы не можем подвергать сомнению первичные документы налогоплательщика. Если в контрактах, актах приема-передачи, счетах-фактурах и таможенных декларациях сказано, что экспортируется сухой отбензиненный газ, значит, так оно и есть", – говорит Пепеляев. Представители "Газпрома" тоже убеждены, что продавали в Западную Европу именно продукт переработки нефтяного попутного газа. [Ведомости. 29.10.2002 (№ 197). Н.Неймышева. В трубах "Газпрома" диффузии нет].

Словом, Газпрому удалось блестяще подтвердить жизнеутверждающее высказывание Козьмы Пруткова о том, что если на клетке со слоном написано "буйвол", то это еще не повод бежать в аптеку подбирать очки...

Однако каким образом этот невероятный случай с акцизами "Газпрома" может помочь решить вопрос о том, какой же должна быть истинная льгота по налогу на прибыль, если руководствоваться правилом, что финансирование капитальных вложений должно осуществляться за счет **прибыли, остающейся в распоряжении предприятия**, а последнюю соответственно

трактовать как **нераспределенную прибыль отчетного года?**

Поскольку предоставляемая льгота затрагивает лишь показатели капитальных вложений в основные средства и нераспределенную прибыль отчетного года, то есть **ПРИРОСТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ** и **ПРИРОСТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ** в течение отчетного года, то соответственно все рассуждения о предельном размере льготы могут быть построены исходя из приростных показателей баланса в отчетном году. С этой целью конструируется импровизированный приростный баланс предприятия, в котором изменение валюты баланса принято за 1. В этом балансе выделяются только те статьи, вокруг которых разгорелся спор по поводу льготы по налогу на прибыль, а все прочие статьи баланса показываются общей суммой, то есть в итоге импровизированный приростный баланс предприятия будет иметь по два показателя в активе и пассиве (рис. 1 - 2).

		АКТИВ	ПАССИВ
Льгота по налогу на прибыль по кап-вложениям в представлении налоговых органов	Y	прирост основных средств, X	прирост полной суммы нераспределенной прибыли, Y
		прирост всех остальных активов (внеоборотных и оборотных), 1 - X прирост активов (1) = прирост пассивов (1)	прирост всех остальных пассивов (собственных, привлеченных и заемных), 1 - Y

Рис.1. Приростный баланс предприятия: прирост нераспределенной прибыли Y меньше, чем прирост основных средств X

		АКТИВ	ПАССИВ
Льгота по налогу на прибыль по кап-вложениям в представлении налоговых органов	X	прирост основных средств, X	прирост полной суммы нераспределенной прибыли, Y
		прирост всех остальных активов (внеоборотных и оборотных), 1 - X прирост активов (1) = прирост пассивов (1)	прирост всех остальных пассивов (собственных, привлеченных и заемных), 1 - Y

Рис.2. Приростный баланс предприятия: прирост нераспределенной прибыли Y больше, чем прирост основных средств X

Если на рис.1 прирост нераспределенной прибыли Y меньше, чем прирост основных средств X, то на рис.2 соотношение уже обратное. А потому, если в первом случае сумма льготы определяется приростом нераспределенной прибыли Y, то во втором картина даже лучше – весь прирост основных средств подпадает под льготу в размере X. В общем случае предельный размер льготы определяется функционалом

$$Льгота = \min\{X, Y\}.$$

Однако в обоих случаях получается, что финансирование капвложений, ведущее к приросту основных средств, осуществлялось **только и исключительно** за счет нераспределенной прибыли. В то же время прирост остальных активов **целиком и полностью** был обусловлен приростом иных пассивов (рис.1), или же в крайнем случае им тоже перепадала крохотная толика нераспределенной прибыли (рис.2). Такая картина очень похожа на акцизную гармонию в трубах "Газпрома", в которой позволили себе усомниться (и, кстати, абсолютно обоснованно) налоговые органы.

Но если в случае с "Газпромом" налоговые органы показали себя на должной высоте, то в вопросе о том, в какой же степени нераспределенная прибыль причастна к финансированию капитальных вложений, ситуация прямо противоположная, и они вплоть до сегодняшнего дня демонстрируют, сами того не желая, точно такую же "методу", посредством которой "Газпром" ушел от стопроцентно полагающегося акциза в размере 30 млрд. руб.

На самом же деле налоговым органам, определяя долю причастности нераспределенной прибыли к финансированию капитальных вложений, следовало бы поступать аналогично тому, как они нашли недоимку "Газпрома" по акцизам. Это означает, что нераспределенная прибыль, участвующая в финансировании капитальных вложений, должна определяться пропорционально доле, которую занимает прирост основных средств в приросте валюты баланса, и только эта часть нераспределенной прибыли является предельной границей льготы. Более того, при таком подходе сразу же отпадает вопрос о том, **оплачены** капитальные вложения или нет, ибо здесь они уже по определению **не могут остаться неоплаченными**.

Применительно к рис.1-2 это означало бы, финансирование капвложений за счет прироста нераспределенной прибыли (то есть предельная сумма льготы по налогу на прибыль), составляет XY, тогда как другая часть капитальных вложений была обусловлена приростом остальных пассивов X(1 - Y). Если сложить эти две доли, то, как и должно быть, получится X.

Что касается оставшейся доли прироста нераспределенной прибыли в размере (1 - X)Y, то понятно, что по правилам баланса она ушла на финансирование прироста остальных активов, и соответственно никакого отношения к льготе по финансированию капитальных вложений иметь уже не может.

Как формируется льгота по капитальным вложениям при расчете налога на прибыль, показывает рис.3, на котором для удобства анализа прирост нераспределенной прибыли помещен в середине колонки пассивов, а прирост остальных пассивов разбит на две части – сверху и снизу (см. рис. 3).

Итак, самые существенные выводы из математической конструкции **Льгота = XY**, определяемой принципами построения и движения бухгалтерского баланса:

- если все четыре прироста (основных средств, всех остальных активов, нераспределенной прибыли и всех остальных пассивов) в нашем импровизированном балансе положительны, то сумма льготы не может превысить прирост нераспределенной прибыли, то есть $XY < Y$;
- если весь прирост активов сосредоточен в приросте основных средств, иначе говоря, $X = 1$, а прирост нераспределенной прибыли положителен, то есть $Y > 0$, то в этом

случае сумма льготы будет равна приросту нераспределенной прибыли, то есть $XY = Y$;

- если приросты основных средств и нераспределенной прибыли положительны, а прирост остальных активов отрицателен (!), то в этом случае сумма льготы будет даже больше прироста нераспределенной прибыли, то есть $XY > Y$. Данный сценарий не только выходит за рамки точки зрения МНС – он к тому же еще и в пользу налогоплательщика. Это тот редкий случай, когда математика тактично подсказывает исследователю (для МНС, кстати, тоже) еще одно решение, о котором он (и МНС тоже, разумеется) даже не догадывался.

Но какими бы разнообразными ни были математические следствия, в практике последних лет все же чаще встречалась ситуация, представленная на приведенных выше рисунках, то есть имело место строгое неравенство $XY < Y$.

		АКТИВ		ПАССИВ	
		прирост основных средств, X	$X(1 - Y)$	$(1 - Y)X$	прирост всех остальных пассивов
Льгота по налогу на прибыль согласно принципам построения и движения бухгалтерского баланса	X		XY	YX	прирост
	Y	прирост всех	$(1 - X)Y$	$Y(1 - X)$	
		остальных активов, $1 - X$	$(1 - X)(1 - Y)$	$(1 - Y)(1 - X)$	прирост всех остальных пассивов
		прирост активов (1) = прирост пассивов (1)			

Рис.3. Формирование льготы по капитальным вложениям при расчете налога на прибыль

Чтобы лучше понять, что может означать на деле последнее неравенство, допустим, что письмо МНС РФ от 28 августа 2002 г. № 02-5-11/190-АБ939 содержит еще один пункт. Он гласит, что расчетная сумма нераспределенной прибыли, выступающая в качестве ограничения льготы по налогу на прибыль в связи с финансированием капвложений, определяется пропорционально доле, которую занимают капитальные вложения в приросте валюты баланса, то есть, если воспользоваться принятыми в статье математическими обозначениями, льгота не может превышать значение XY . Что будет означать этот пункт?

Льгота тотчас же превратилась бы в свою полную противоположность с соответствующими последствиями: для налогоплательщиков – астрономические суммы дополнительно начисленных налогов, пеней и штрафов; для бюджета – фантастический профицит;

для всех же вместе – скандал каких еще не было. Но даже вселенский скандал не самое плохое. Хуже то, что если данный сценарий будет реализован, то это будет означать беспрецедентную ревизию Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 в части льготы. Настолько радикальную ревизию, что от прежней льготы ровным счетом ничего не остается, а взамен появляется совершенно новая льгота, не имеющая ничего общего со льготой, предусматриваемой законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1. В этом свете позиция МНС будет выглядеть весьма двусмысленной, а сама льгота превратится в скверную шутку по отношению к налогоплательщикам: "Брали льготу? А теперь пеняйте на себя и не жалуйтесь на жизнь!"

Заключение

Таким образом, если формализовать идею МНС – регулировать размер льготы по налогу на прибыль на финансирование капвложений величиной нераспределенной прибыли, – то полученный результат будет принципиально противоречить сущности построения и движения бухгалтерского баланса как целостной синтетической конструкции, имеющей причинно-следственную природу.

Если же пытаться определять размер данной льготы на базе балансовых отношений и пропорций, которые представлены на рис. 3, и исходя из этой схемы, пусть даже рациональной и точной, пересмотреть все ранее предоставленные льготы на финансирование капвложений, то ситуация со льготой становится полностью абсурдной, превращая жизнь налогоплательщика в страшный сон.

Общий вывод такой: нераспределенная прибыль в настоящий момент не может более рассматриваться в качестве критерия для данной льготы. В рамках позиции МНС она не может быть критерием, потому что позиция МНС лишена логического обоснования и не учитывает истинный бухгалтерский аспект проблемы. Что же касается изложенного в статье рационального бухгалтерского варианта определения льготы, то нераспределенная прибыль тоже не может считаться критерием, потому что это этот вариант (пусть даже правильный) уже опоздал на 11 лет, то есть ровно на столько, сколько исполнилось бы Закону РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1.

Все это, взятое вместе, нужно понимать в том смысле, что **вопрос о льготе по налогу на прибыль на финансирование капитальных вложений** пора, видимо, закрыть, потому как история не терпит сослагательного наклонения. Иначе говоря, даже фискальные интересы государства, сколь бы ни были они приоритетны, должны уступить место пониманию того, что поезд ушел безвозвратно.

Игнатов Александр Владимирович