

## **ПРЕДСТОЯЩИЕ ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ**

Стало традицией, что каждый новый год нормативная база различных сфер законодательства пополняется новыми документами, с которыми нужно ознакомиться как можно скорее, чтобы после новогодних праздников быть во всеоружии и применять уже вступившие в силу поправки. Сегодня мы предлагаем вниманию читателей обзор изменений в Налоговом кодексе, которые начнут действовать с 2010 г. Также мы расскажем об основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на ближайшую перспективу и кратко напомним наиболее значимые изменения в отраслевом законодательстве.

### **Начинаем: направления налоговой политики на ближайшую перспективу**

Летом 2009 г. на официальном сайте Минфина <\*> и в информационно-правовых базах появился небезынтесный для всех налогоплательщиков документ - Основные направления налоговой политики на 2010-2012 гг., который одобрен Правительством РФ 25.05.2009. В нем одна часть посвящена анализу уже вступивших в силу в 2008-2009 гг. антикризисных поправок, а другая - готовящимся мерам налоговой политики на предстоящую перспективу (2010-2012 гг.). Основная часть законодательных инициатив уже реализована в принятых федеральных законах, о которых мы расскажем ниже, тем не менее еще предстоит проделать большую работу, чтобы улучшить нормы действующего налогового законодательства. В трехлетней перспективе (2010-2012 гг.) приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики неизменны - это создание эффективной налоговой системы, сохранение сложившегося налогового бремени.

-----

<\*> [http://www1.minfin.ru/ru/tax\\_relations/policy/](http://www1.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/).

Основные направления налоговой политики разработаны Минфином в рамках цикла подготовки проекта федерального бюджета на очередной период. Несмотря на то что данный документ не является нормативным правовым актом, он служит основанием для внесения изменений в налоговое законодательство. Такой порядок способствует прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства, что немаловажно для налогоплательщиков. Не все планируемые изменения затронут бюджетные учреждения, поэтому мы остановимся только на тех, которые могут иметь отношение к сфере здравоохранения, а точнее, к деятельности учреждения, приносящей доход и облагаемой налогами в рамках традиционной системы налогообложения.

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

## Налог на прибыль

По данному налогу в ближайшие годы планируется пересмотреть подходы к классификации основных средств по амортизационным группам и определению норм амортизации для этих групп. Поясним. В настоящее время состав амортизационных групп, утвержденный Постановлением Правительства РФ N 1 <\*>, основан на сроке службы того или иного объекта основных средств. Определение сроков службы отдельных активов является непростой задачей. Для начисления амортизации важны не только физические сроки службы объектов основных средств, но и иные факторы, которые оказывают влияние на начисление амортизации, в частности темпы развития технологий, заставляющие обновлять основные средства до истечения срока их службы. Правительство РФ вынуждено постоянно менять состав амортизационных групп, что делается как для снижения налоговой нагрузки, так и для учета изменившейся ситуации в той или иной отрасли. В результате постоянных поправок сроки полезного использования объектов основных средств перестали быть обоснованными, что нарушает один из принципов признания расходов в целях налогообложения. Минфин планирует проработать данный вопрос, только пока не ясно, как именно планируется пересмотреть подход к определению норм амортизации ОС.

-----  
<\*> Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Кроме того, финансовое ведомство предлагает дополнить отдельные виды расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Среди них: затраты, связанные с созданием и эксплуатацией объектов благоустройства (парковки, охрана), расходы на приобретение униформы для персонала. Учреждения здравоохранения, которые имеют обслуживающие хозяйства, могут надеяться на уточнение порядка налогообложения прибыли по таким хозяйствам. Дело в том, что пока нет четкой формулировки понятия обслуживающих хозяйств, также требуют уточнения критерии признания убытков от таких хозяйств. Медицинским учреждениям, занимающимся продажей медицинских товаров, следует иметь в виду, что налоговые расходы могут быть дополнены потерями, связанными с хранением товаров. Для этих целей предполагается установить общий предельный размер товарных потерь (в частности, потерь от порчи, боя, лома товаров, потерь товарного вида), а потери по конкретным товарным группам будут приниматься в пределах, утверждаемых Правительством РФ.

## Налог на добавленную стоимость

Изменения по НДС учреждениям здравоохранения следует учесть по облагаемым данным налогом услугам. По НДС у Минфина есть идеи внести коррективы в порядок оформления счетов-фактур. В целях снижения бюрократических проволочек в ближайшем будущем будет рассмотрен вопрос о внесении изменений в отношении незначительных нарушений правил заполнения счета-фактуры. Указанные поправки должны определить, при незаполнении или неверном заполнении каких показателей счет-фактура может быть признан не соответствующим требованиям. Если огрехи будут незначительными, то к вычету НДС будет приниматься без исправления счетов-фактур с

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

такими недочетами.

Также может быть решен вопрос о возможности оформления счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов (при расчетах с использованием условных единиц).

Продолжает активно обсуждаться тема внедрения электронных счетов-фактур. Для этого нужен порядок взаимодействия плательщиков, налоговых органов, операторов связи в рамках электронного документооборота счетов-фактур по телекоммуникационным каналам связи при взаимодействии налогоплательщиков между собой и при представлении документов в налоговые органы.

### **Налог на доходы физических лиц**

По налогу на доходы физических лиц финансовое ведомство наметило упростить налоговую декларацию и разработать более простую и понятную инструкцию по ее заполнению. В настоящий момент в гл. 23 НК РФ предельные размеры суточных, не облагаемых НДФЛ, установлены фиксированной величиной. Напомним, согласно п. 3 ст. 217 НК РФ при оплате работодателем работнику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Для того чтобы указанные предельные размеры соответствовали текущей экономической ситуации, планируется индексировать суточные исходя из прогнозируемого значения инфляции, а также курса рубля к основным мировым валютам. Немаловажно, что в ближайшей перспективе будет продолжена работа по уточнению перечня доходов работников и физических лиц, освобождаемых от налогообложения. Правда, какие именно доходы физических лиц будут освобождены от налогообложения, Минфин пока не поясняет.

### **Имущественное налогообложение и госпошлина**

В будущем планируется заменить земельный налог и налог на имущество физических лиц единым налогом на недвижимость. Однако для этого должна быть проведена большая работа по регулированию порядка расчета кадастровой стоимости объектов недвижимости и порядка проведения их государственной кадастровой оценки.

По государственной пошлине намечается уточнение действующих размеров пошлины за совершение юридически значимых действий и оптимизация размеров пошлины за вновь вводимые юридически значимые действия. Как конкретно будут уточнены размеры пошлины, в Основных направлениях налоговой политики не говорится, но все же будем надеяться, что они будут снижены, а не увеличены. Этому будет способствовать разграничение полномочий органов власти и подведомственных им учреждений и организаций по совершению на платной основе юридически значимых действий и оказанию государственных услуг.

### **Продолжаем: налоговые перемены в 2010 году**

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

С 2010 г. вступит в силу ряд законов. Бюджетных учреждений, в том числе сферы здравоохранения, больше всего коснутся перемены по транспортному налогу и налогу на прибыль, а также отчасти по акцизам.

## Транспортный налог

Многие учреждения здравоохранения имеют на балансе транспортные средства, начиная с машин скорой помощи и заканчивая автомобилями, предназначенными для хозяйственно-административных нужд учреждения. При расчете транспортного налога с 2010 г. учреждениям-плательщикам нужно учесть несколько изменений, которые внесены в ст. 361 НК РФ Федеральным законом N 282-ФЗ <\*>.

-----

<\*> Федеральный закон от 28.11.2009 N 282-ФЗ "О внесении изменений в гл. 22 и 28 части второй Налогового кодекса РФ".

Во-первых, ставки транспортного налога региональные власти смогут увеличить (уменьшить) до нового предела - не более чем в десять раз. Ранее это ограничение, установленное п. 2 ст. 361 НК РФ, было в два раза меньше, так как ставки могли изменяться от базовых величин не более чем в пять раз. Отметим, сами базовые ставки остались прежними, несмотря на то что одним из направлений налоговой политики являлось увеличение средних ставок в два раза. Но эта законодательная инициатива не была поддержана Советом Федерации, поэтому базовые ставки на 2010 г. остаются на прежнем уровне (п. 1 ст. 361 НК РФ).

В Письме от 03.12.2009 N 03-05-06-04/401 финансовое ведомство напоминает, что законодательные органы власти субъектов РФ самостоятельно принимают решения об установлении на подведомственной им территории конкретных размеров налоговых ставок, увеличивая или уменьшая их относительно ставок, указанных в ст. 361 НК РФ. Само по себе издание Федерального закона N 282-ФЗ не влечет автоматического увеличения налоговых ставок, установленных законами субъектов РФ, а расширяет диапазон возможностей для принятия решений органами власти субъектов РФ по установлению ставок транспортного налога. Поэтому не стоит поддаваться паническим настроениям, возможно, в вашем регионе хватает источников финансирования и налоговых поступлений и власти субъектов РФ не будут спешить с изменением (повышением) налоговых ставок <\*>.

-----

<\*> Заметим, ряд регионов уже воспользовался правом повысить ставки налога (Алтайский край, Карачаево-Черкесская республика, Республика Саха (Якутия), Пермский край, Тульская область и другие субъекты РФ).

Во-вторых, с 2010 г. допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом:

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

- количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств;
- экологического класса автомобилей, являющихся объектом обложения.

Рассмотрим отдельно эти два фактора градации ставок транспортного налога.

Количество лет. Согласно прежней формулировке п. 3 ст. 361 НК РФ для дифференциации ставок определяющим был срок полезного использования, который не учитывал текущее состояние автомобиля, а показывал больше период, в течение которого транспортное средство может эксплуатироваться и являться объектом налогообложения. Кроме того, для применения указанной градации в Налоговом кодексе не было уточнено, как рассчитать срок полезного использования авто в целях исчисления транспортного налога. Рекомендации на этот счет содержались в Порядке заполнения налоговой декларации по транспортному налогу <\*>. Федеральным законом N 282-ФЗ устранен этот недостаток путем указания в Налоговом кодексе используемого в расчете налога показателя.

-----  
<\*> См. пп. 8 п. 17 Приложения 2 к Приказу Минфина России от 13.04.2006 N 65н.

В частности, количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства. Поясним применение этого правила на примере.

Допустим, законом субъекта РФ с 2010 г. установлена пониженная ставка налога (50% от базовой ставки) для транспортных средств, при условии, что с года их выпуска прошло не более 4 лет. Учреждение здравоохранения имеет на балансе автомобили с разными годами выпуска, например 2001, 2005, 2008. Рассчитаем количество лет, прошедших с года выпуска транспортных средств до 01.01.2010, когда поправки вступят в силу и региональные власти примут решение о градации ставки по данному показателю. Для транспортных средств 2001 года выпуска количество прошедших лет составит 8 лет (с 01.01.2002 по 01.01.2010), для авто 2005 года выпуска - 4 года, для авто 2008 года выпуска - 1 год (с 01.01.2009 по 01.01.2010).

Учреждение здравоохранения сможет воспользоваться в 2010 г. пониженной ставкой налога, предусмотренной региональными властями, в отношении автомобилей 2008 и 2005 годов выпуска. К транспортным средствам 2001 годов выпуска будет применяться базисная ставка, так как с года их выпуска прошло более 4 лет, в пределах которых плательщик может рассчитывать на пониженную ставку налога. В подтверждение приведенного расчета можно обратиться к Письму Минфина России от 07.07.2009 N 03-05-05-04/07. В нем рассчитан срок полезного использования транспортного средства, методика определения которого аналогична порядку исчисления количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств.

Экологический класс. Это совершенно новый показатель, используемый при исчислении транспортного налога. Его толкование можно найти в Техническом регламенте о безопасности колесных транспортных средств <\*> (документ вступает в силу с сентября 2010 г.) и в Специальном техническом регламенте о требованиях к выбросам автомобильной техникой, выпускаемой в обращение на территории РФ, вредных (загрязняющих) веществ <\*\*\*> (далее - Технический регламент о требованиях к выбросам). В данных документах приведено практически одинаковое определение понятия экологического класса автомобилей: это классификационный код, характеризующий транспортное средство в зависимости от уровня выбросов вредных (загрязняющих) веществ. В настоящий момент существует пять экологических классов, в них выделены категории и подгруппы автомобильной техники и технические нормативы выбросов (Приложение 2 к Техническому

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

регламенту о требованиях к выбросам). Чем ниже экологический класс, тем меньше уровень выбросов, и можно предположить, что ставка налога будет меньше. Принадлежность автомобиля к высокому экологическому классу говорит о загрязнении им окружающей среды, а это, в свою очередь, позволит региональным властям увеличить ставку транспортного налога. Однако как будет на самом деле, покажет время и принятые региональными властями решения о порядке определения ставки транспортного налога. Напоминаем, все иные элементы налогообложения пока остаются прежними.

-----  
<\*> Утвержден Постановлением Правительства РФ от 10.09.2009 N 720.

<\*\*\*> Утвержден Постановлением Правительства РФ от 12.10.2005 N 609.

### **Взимание акцизов**

Многие бюджетные учреждения имеют на балансе транспортные средства, используемые в различных целях. Плюс к этому отдельным работникам по служебной необходимости приходится пользоваться услугами общественного транспорта, в цену которых включена стоимость ГСМ.

С 2010 г. Федеральным законом N 282-ФЗ повышаются акцизные ставки на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей. Мы не будем приводить новые акцизные ставки, скажем только, что повышение в среднем составит порядка 10% и это неизбежно приведет к увеличению стоимости подакцизных товаров и, как следствие, к увеличению текущих расходов на приобретение ГСМ. Повысятся расходы на содержание автомобилей бюджетного учреждения, в отдельных регионах может вырасти стоимость проезда в общественном транспорте. Бухгалтеру учреждения следует быть готовым к увеличению бюджета перечисленных затрат, что, возможно, потребует корректировки сметы расходов бюджетного учреждения в 2010 г.

### **Налог на прибыль**

В расчет налога на прибыль на 2010 г. внесено несколько антикризисных поправок, большинство из них имеют отношение к коммерческим организациям, но некоторые могут пригодиться и бюджетным учреждениям.

### **Неотделимые улучшения в объекты основных средств**

Не секрет, что медицинские учреждения в основном располагают имуществом, которое, как правило, передается им в оперативное управление. В рамках приносящей доход деятельности бюджетные учреждения могут приобретать имущество за плату, а также получать его в безвозмездное пользование, а признак безвозмездности, как мы знаем, является одним из препятствий для учета расходов при расчете налога на прибыль организаций.

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

Представим следующую ситуацию. Учреждение здравоохранения получает в безвозмездное пользование имущество, то есть является ссудополучателем. Как говорится, дареному коню в зубы не смотрят, поэтому у учреждения может возникнуть необходимость в улучшении полученного в безвозмездное пользование имущества. Для целей налогообложения капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, признаются амортизируемым имуществом (абз. 4 п. 1 ст. 256 НК РФ). Амортизацию начисляет та сторона договора, которая понесла расходы на неотделимые улучшения имущества. В частности, если затраты ссудополучателю компенсируются ссудодателем, то последний начисляет амортизацию по улучшению. Однако если стоимость неотделимых улучшений не компенсируется ссудополучателю, то начисляет амортизацию он, то есть тот, кто произвел улучшения.

Абзац 9 п. 1 ст. 258 НК РФ в старой редакции ограничивал налогоплательщика в списании стоимости неотделимых улучшений в стоимость имущества, полученного в безвозмездное пользование. А именно: амортизация таких капитальных вложений рассчитывалась с учетом срока полезного использования, определяемого для полученного в пользование имущества. Выходило, что учреждению, выступающему в роли ссудополучателя, следовало амортизировать произведенные улучшения достаточно долго (особенно, если в пользование было получено помещение, а в нем установлена сигнализация или произведено иное улучшение). В итоге, даже если договор был заключен на длительный срок (он также определяет период начисления амортизации), учреждение могло не успеть списать в налоговом учете всю стоимость улучшений.

С 2010 г. Федеральным законом N 281-ФЗ <\*> внесена поправка, согласно которой ссудополучатели могут начислять амортизацию по произведенным улучшениям с учетом либо срока полезного использования полученного имущества, либо срока использования капитального вложения в указанное имущество (в соответствии с Классификацией основных средств). Таким образом, у ссудополучателя появилось право выбора, и он может взять для списания стоимости неотделимых улучшений наименьший из сроков использования (полученного имущества или произведенных улучшений). При этом не следует забывать о других ограничениях, в частности о сроке действия договора на передачу имущества в безвозмездное пользование, который может быть пролонгирован.

-----  
<\*> Федеральный закон от 25.11.2009 N 281-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ".

## **Материалы, полученные при разборке основных средств**

### **или выявленные в ходе инвентаризации**

Материальные ценности, выявленные в ходе инвентаризации, а также имущество, полученное при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, включаются в состав внереализационных доходов плательщика (п.п. 13, 20 ст. 250 НК РФ). Очевидно, что речь идет о материалах, которые получены при разборке ОС, приобретенных и используемых бюджетным учреждением в приносящей доход деятельности. До 2010 г. в налоговом учете перечисленные ценности приходовались по рыночной стоимости. При этом в дальнейшем при использовании или реализации данные материальные запасы и иное имущество включались в состав материальных расходов не в полной сумме, а по сумме налога на прибыль, исчисленного с их рыночной стоимости. Иными словами, налоговая база уменьшалась лишь на 20% от ранее учтенных налогоплательщиком

Не является официальной версией, бесплатно предоставляется членам Ассоциации лесопользователей Приладожья, Поморья и Прионежья – [www.alppp.ru](http://www.alppp.ru). Постоянно действующий третейский суд.

доходов.

Данная несправедливость в налогообложении устранена с 2010 г. Федеральным законом N 281-ФЗ. Абзац 2 п. 2 ст. 254 НК РФ в новой редакции гласит, что материальные запасы, выявленные в ходе инвентаризации, а также имущество, полученное при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, учитываются в расходах по сумме дохода, оцениваемого в порядке п.п. 13, 20 ст. 250 НК РФ. Таким образом, на какую сумму налогоплательщик учтет в доходах полученные при разборке ОС (или выявленные в ходе инвентаризации) материалы, на эту же сумму он может включить данные материалы в расходы при дальнейшем использовании (реализации), что в пользу учреждения-налогоплательщика.

Обратим внимание на временной момент применения поправки. Материалы и иное имущество могут быть получены при демонтаже (разборке, ликвидации) основных средств или выявлены в ходе инвентаризации в конце 2009 г. В этот период бухгалтер отражает материальные ценности в составе внереализационных доходов. В составе расходов при методе начисления рассматриваемые материалы и иное имущество отражаются при отпуске в эксплуатацию или в момент реализации. Если это произошло в 2010 г., то бухгалтер может смело включить в состав расходов в полном размере (а не по сумме налога) стоимость материалов и имущества, полученных при разборке (демонтаже, ликвидации) основных средств.

Эксперт журнала

"Бюджетные учреждения здравоохранения:

бухгалтерский учет и налогообложение"

С.КРАВЧЕНКО

Подписано в печать

31.12.2009