**Тема 4. НАЛОГОВАЯ БАЗА**

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению (п. 1 ст. 274 НК РФ).

По общему правилу прибыль представляет собой разницу между доходами и расходами организации (ст. 247 НК РФ).

Таким образом, налоговой базой является денежная величина, определяемая как превышение полученных вами доходов над учтенными для целей налогообложения расходами. Если доходы меньше расходов (т.е. вами получен убыток), налоговая база равна нулю (абз. 1 п. 8 ст. 274 НК РФ).

Прибыль нужно определять нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года) (п. 7 ст. 274, п. 1 ст. 285 НК РФ).

**4.1. ПРАВИЛА ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ**

**Правило 1. Если ставки налога на прибыль одинаковые, то налоговая база общая**

Следует суммарно определять налоговую базу по хозяйственным операциям, прибыль от которых облагается, например, по ставке в размере 20% (п. 2 ст. 274, п. 1 ст. 284 НК РФ).

В аналогичном порядке суммарно определяется налоговая база, если прибыль облагается по иным ставкам.

**Правило 2. Если ставки налога на прибыль разные, то и налоговые базы разные**

Следует отдельно определять налоговые базы по каждому виду хозяйственных операций, прибыль от которых облагается по иным ставкам, отличным от общей (п. 2 ст. 274 НК РФ).

Таким образом, по операциям, прибыль от которых облагается по иным налоговым ставкам, формируются "специальные налоговые базы". Это значит, что полученные от осуществления таких операций доходы могут быть уменьшены только на расходы, произведенные в рамках этих же операций.

Так, например, российская организация должна сформировать "специальные налоговые базы":

- по доходам, полученным в виде дивидендов от российской организации (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ);

- по доходам, полученным в виде дивидендов от иностранной организации (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ);

- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно (пп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ).

**Правило 3. Финансовый результат по операциям, которые учитываются в особом порядке, определяется отдельно**

На основании п. 2 ст. 274 НК РФ в отношении операций, по которым в соответствии с гл. 25 НК РФ предусмотрен отличный от общего порядка учет прибыли и убытка, необходимо вести раздельный учет доходов (расходов).

К таким операциям относятся:

- операции, связанные с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);

- операции по договору доверительного управления имуществом (ст. 276 НК РФ);

- операции по договору простого товарищества (ст. 278 НК РФ);

- операции, связанные с уступкой (переуступкой) права требования (ст. 279 НК РФ);

- операции с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ);

- операции с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС) (ст. 304 НК РФ);

- операции с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);

- операции по реализации покупных товаров (ст. 268 НК РФ).

При этом прибыль от осуществления таких операций увеличивает прибыль организации отчетного (налогового) периода, а убыток принимается к налоговому учету в особом порядке, установленном НК РФ.

|  |  |
| --- | --- |
| Вид операции  | Особенности учета убытка  |
| Деятельность, связанная с использованием объектов обслуживающих производств (ст. 275.1 НК РФ)  | При соблюдении условий, установленных ст. 275.1 НК РФ, уменьшает общую налоговую базу, в противном случае уменьшает прибыль от данного вида деятельности  |
| Операции по договору доверительного управления имуществом (ст. 276 НК РФ) | Полученные в течение срока действия договора убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаются убытками учредителя (выгодоприобретателя), учитываемыми в целях налогообложения (п. 4.1 ст. 276 НК РФ). В случае возврата имущества у учредителя управления не образуется убытка независимо от возникновения отрицательной разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом (п. 5 ст. 276 НК РФ)  |
| Операции по уступке (переуступке) прав (требований) (ст. 279 НК РФ)  | Включается в состав внереализационных расходов |
| Участие в договоре простого товарищества (ст. 278 НК РФ)  | Не распределяется между участниками и не принимается к учету  |
| Операции с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ)  | Уменьшает налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами соответствующей категории в отч. (налоговом) периоде, в порядке, установленном ст. 283 НК РФ  |
| Операции с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС) (ст. 304 НК РФ)  | От операций с ФИСС, обращающимися на организованном рынке, - уменьшает общую налоговую базу, не обращающимися - уменьшает прибыль от этих операций в соответствии со ст. 283 НК РФ  |
| Операции, связанные с выбытием амортизируемого имущества (ст. 323 НК РФ)  | Отражается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, с учетом п. 3 ст. 268 НК РФ  |

**Правило 4. Доходы и расходы по деятельности, не облагаемой налогом на прибыль, нужно учитывать отдельно**

Организации обязаны вести обособленный учет доходов и расходов в отношении (п. 9 ст. 274 НК РФ):

- деятельности, относящейся к игорному бизнесу (гл. 29 НК РФ);

- деятельности, переведенной на уплату ЕНВД (гл. 26.3 НК РФ).

При этом расходы таких организаций в случае невозможности их отнесения к конкретному виду деятельности определяются пропорционально доле доходов от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, а также деятельности, переведенной на ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности (п. 9 ст. 274 НК РФ).

Зачастую внереализационные доходы, а также доходы от реализации бывшего в употреблении имущества нельзя отнести к конкретному виду деятельности. В связи с этим налоговые органы указывают, что при определении вышеуказанной пропорции необходимо учитывать только доходы от реализации, непосредственно связанные с производством товаров, выполнением работ или оказанием услуг. А внереализационные доходы и доходы от реализации бывшего в употреблении имущества в общую сумму доходов не включаются.

*Например, организация "Альфа" занимается гостиничной деятельностью. При этом деятельность нескольких гостиниц площадью менее 500 кв. м переведена на ЕНВД. Помимо этого организация получает внереализационные доходы от сдачи в аренду нежилых помещений под офисы, а также проценты по договорам займа. Если руководствоваться позицией контролирующих органов, доля расходов, относящихся к ЕНВД, рассчитывается как отношение выручки гостиниц, деятельность которых переведена на ЕНВД, к общему доходу от гостиничных услуг. Внереализационные доходы при этом в расчет не включаются. То есть эта доля получится больше, чем она была при включении в расчет внереализационных доходов. Следовательно, и расходы при исчислении налога на прибыль признаются в меньшем размере.*

Однако отметим, что в Налоговом кодексе РФ не предусмотрен порядок распределения доходов, которые нельзя отнести к конкретному виду деятельности.

**4.2. РАСЧЕТ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ**

Расчет налоговой базы является подтверждением данных НУ. В Расчете отражается систематизированная и накопленная в аналитических регистрах налогового учета информация.

Из самого названия видно, что Расчет предназначен для определения размера налоговой базы.

Порядок составления Расчета подразумевает механизм расчета налоговой базы отчетного (налогового) периода, который реализован в налоговой декларации. Поэтому при его составлении вы моно использовать соответствующие таблицы из формы налоговой декларации.

Расчет налоговой базы составляется за соответствующий отчетный (налоговый) период самостоятельно в произвольной форме с учетом особенностей деятельности.

Форму Расчета не нужно утверждать учетной политикой организации, так как он не признается регистром НУ.

Структура Расчета должна содержать те разделы, которые указаны в ст. 315 НК РФ. При этом вы вправе включать в Расчет дополнительные сведения, которые раскрывают порядок формирования налоговой базы.

Итак, для расчета налоговой базы вам необходимо сделать следующее.

1. Выявить финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации.

При этом в Расчете надо отдельно отразить суммы доходов и расходов, а также выявить прибыль или убыток в отношении каждой из операций:

- по реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;

- реализации прочего имущества и имущественных прав;

- реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

- реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

- реализации покупных товаров;

- реализации основных средств;

- реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

Это обусловлено тем, что по данным операциям предусмотрен особый порядок налогообложения (особенности определения расходов, особый порядок признания убытка, особенности определения налоговой базы).

Поэтому в течение отчетного (налогового) периода нужно группировать доходы и расходы по каждой операции раздельно (п. 2 ст. 274 НК РФ).

2. Выявить финансовый результат (прибыль или убыток) от внереализационных операций.

При этом в Расчете вы отдельно отражаете сумму доходов и расходов, а также финансовый результат (прибыль или убыток) по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок:

- обращающимися на организованном рынке;

- не обращающимися на организованном рынке.

По этим операциям установлены особенности определения налоговой базы и учета убытка для целей налогообложения. Поэтому доходы и расходы в течение отчетного (налогового) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок также группируется раздельно (п. 2 ст. 274 НК РФ).

3. Рассчитав прибыль (убыток) от реализации и внереализационных операций, вы определяете налоговую базу за отчетный (налоговый) период. Для этого вы складываете сумму прибыли (убытка) от реализации и сумму прибыли (убытка) от внереализационных операций.

Если по итогам отчетного (налогового) периода получен убыток, налоговая база равна нулю (абз. 1 п. 8 ст. 274 НК РФ).

Если получена прибыль, то организация имеет право уменьшить ее на сумму переносимого убытка в соответствии с порядком, установленным ст. 283 НК РФ (абз. 2 п. 8 ст. 274 НК РФ).

Оставшаяся прибыль является базой для исчисления налога, в отношении которого применяется общая налоговая ставка 20%.

После составления налогового расчета необходимо заполнить налоговую декларацию.

Схема расчета налоговой базы за налоговый период

┌──────────────────┐ ┌──────────────────┐

│ Получена прибыль │ │ Получен убыток │

└─┬────────────────┘ └────────────────┬─┘

 │ ┌────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │

 │ │ от реализации │ │

 │<────┤ товаров (работ, ├─────────────────────────────────────────>│

 │ │ услуг) собственного│ │

 │ │ производства │ │

 │ └────────────────────┘ │

 │ ┌────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │

 │<────┤ от реализации ├─────────────────────────────────────────>│

 │ │ прочего имущества │ │

 │ │и имущественных прав│ │

 │ └────────────────────┘ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ ┌────────────────────┐ │Налоговая база равна нулю │ │

 │ │Доходы минус расходы│ │(п. 8 ст. 274 НК РФ). Убыток │ │

 │ │ от реализации ЦБ, │ │переносится на будущее в │ │

 │<────┤ не обращающихся ├────>│порядке ст. 283 НК РФ и │ │

 │ │ на организованном │ │погашается в пределах прибыли │ │

 │ │ рынке │ │по этим же операциям (п. 10 │ │

 │ └────────────────────┘ │ст. 280 НК РФ) │ │

 │ └──────────────────────────────┘ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ ┌────────────────────┐ │Налоговая база равна нулю │ │

 │ │Доходы минус расходы│ │(п. 8 ст. 274 НК РФ). Убыток │ │

 │ │ от реализации ЦБ, │ │переносится на будущее в │ │

 │<────┤ обращающихся ├────>│порядке ст. 283 НК РФ и │ │

 │ │ на организованном │ │погашается в пределах прибыли │ │

 │ │ рынке │ │по этим же операциям (п. 10 │ │

 │ └────────────────────┘ │ст. 280 НК РФ) │ │

 │ └──────────────────────────────┘ │

 │ ┌────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │

 │<────┤ от реализации ├─────────────────────────────────────────>│

 │ │ покупных товаров │ │

 │ └────────────────────┘ │

 │ ┌────────────────────┐ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │Срок амортизации истекает в │ да │

 │<────┤ от реализации ├────>│текущем налоговом периоде ├────>│

 │ │ основных средств │ │(п. 3 ст. 268, ст. 323 НК РФ) │ │

 │ └────────────────────┘ └───────────────┬──────────────┘ │

 │ нет \│/ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ │Срок амортизации не истекает в│ │

 │ │текущем отчетном периоде. │ │

 │ │Налоговая база равна нулю. │ │

 │ │Сумма убытка включается в │ │

 │ │состав прочих расходов равными│ │

 │ │долями в течение срока, │ │

 │ │определяемого как разница │ │

 │ │между сроком полезного │ │

 │ │использования и сроком │ │

 │ │эксплуатации до дня реализации│ │

 │ │(п. 3 ст. 268, ст. 323 НК РФ) │ │

 │ └──────────────────────────────┘ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ │Соблюдаются следующие условия:│ │

 │ │1) стоимость реализуемых │ │

 │ │товаров (работ, услуг) │ │

 │ │соответствует стоимости │ │

 │ │аналогичных услуг, оказываемых│ │

 │ │специализированными │ │

 │ ┌────────────────────┐ │организациями; │ │

 │ │Доходы минус расходы│ │2) расходы на содержание ОПХ │ │

 │ │ от реализации │ │не превышают обычных расходов │ да │

 │<────┤ товаров (работ, ├────>│на обслуживание аналогичных ├────>│

 │ │услуг) обслуживающих│ │объектов, осуществляемых │ │

 │ │ производств │ │специализированными │ │

 │ │ и хозяйств │ │организациями; │ │

 │ └────────────────────┘ │3) условия оказания услуг, │ │

 │ │выполнения работ существенно │ │

 │ │не отличаются от условий │ │

 │ │оказания услуг, выполнения │ │

 │ │работ специализированными │ │

 │ │организациями (ст. 275.1 │ │

 │ │НК РФ) │ │

 │ └───────────────┬──────────────┘ │

 │ нет \│/ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ │При несоблюдении вышеуказанных│ │

 │ │условий налоговая база равна │ │

 │ │нулю (п. 8 ст. 274 НК РФ). │ │

 │ │Убыток переносится на срок не │ │

 │ │более 10 лет и погашается за │ │

 │ │счет прибыли от деятельности │ │

 │ │обслуживающих производств │ │

 │ │(ст. 275.1 НК РФ) │ │

 │ └──────────────────────────────┘ │

 │ ┌────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │

 │ │по операциям с ФИСС,│ │

 │<────┤ обращающимися ├─────────────────────────────────────────>│

 │ │ на организованном │ │

 │ │ рынке (ст. 304 │ │

 │ │ НК РФ) │ │

 │ └────────────────────┘ │

 │ ┌──────────────────────────────┐ │

 │ ┌────────────────────┐ │Налоговая база равна нулю │ │

 │ │Доходы минус расходы│ │(п. 8 ст. 274 НК РФ). │ │

 │ │по операциям с ФИСС,│ │Убыток переносится на будущее │ │

 │<────┤ не обращающимися ├────>│и погашается за счет прибыли │ │

 │ │ на организованном │ │по этим же операциям, за │ │

 │ │ рынке (ст. 304 │ │исключением случаев, указанных│ │

 │ │ НК РФ) │ │в п. 5 ст. 304 НК РФ (п. 4 │ │

 │ └────────────────────┘ │ст. 304 НК РФ) │ │

 │ └──────────────────────────────┘ │

 │ ┌────────────────────┐ │

 │ │Доходы минус расходы│ │

 │<────┤ по иным ├─────────────────────────────────────────>│

 │ │ внереализационным │ │

 │ │ операциям │ │

 │ └────────────────────┘ │

 \│/ \│/

┌──────────────────┐ ┌──────────────────┐

│Прибыль налогового│ │ Убыток налогового│

│ периода │ │ периода │

└─┬────────────────┘ └────────────────┬─┘

 \│/ \│/

┌─────────────────────────────────────┐ результат ┌──────────────────┐

│ Прибыль минус убыток ├───────────────>│Если получен │

└──────────────────┬──────────────────┘ отрицательный │отрицательный │

 результат \│/ положительный │результат, то │

┌─────────────────────────────────────┐ │налоговая база │

│ Налоговая база налогового периода │ │равна нулю. │

└──────────────────┬──────────────────┘ │Убыток переносится│

 \│/ │на будущее в │

┌─────────────────────────────────────┐ │порядке ст. 283 │

│ Налоговая база минус убыток прошлых │ │НК РФ │

│ лет согласно ст. 283 НК РФ │ └──────────────────┘

└──────────────────┬──────────────────┘

 \│/

┌─────────────────────────────────────┐

│ Налогооблагаемая прибыль │

└─────────────────────────────────────┘