

ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НЕГОСУДАРСТВЕННЫМИ ПЕНСИОННЫМИ ФОНДАМИ (НПФ), ИМЕЮЩИМИ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ.

Автор: Светлова Елена Валерьевна, ведущий аудитор ЗАО «Аудиторской фирмы «Скарабей», (опубликовано в журнале «Пенсия» № 3 2012 г.)

В процессе подготовки Годового отчета за 2011 год и налоговой отчетности в НПФ, вопрос об исчислении налоговой базы по налогу на прибыль является актуальным. Особенно следует рассмотреть порядок исчисления и уплаты налога на прибыль в НПФ, имеющих обособленные подразделения.

Понятие обособленного подразделения содержится как в гражданском, так и в налоговом законодательстве РФ. В соответствии со статьей 55 Гражданского кодекса РФ, Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Таким образом, представительство имеет более узкие полномочия, нежели филиал.

Еще одним отличительным критерием обособленного подразделения, согласно гражданского кодекса, является то что , перечень филиалов и представительств должен быть указан в учредительных документах юридического лица.

В налоговом законодательстве определение обособленного подразделения содержится в статье 11 НК РФ.. Согласно указанной статье, обособленное подразделение-это любое территориально обособленное от организации подразделение, по месту которого оборудованы стационарные рабочие места. Рабочее место считается стационарным, если оно создано на срок более одного месяца. Создание рабочих мест является определяющим критерием для признания подразделения обособленным. Требования, указывать перечень обособленных подразделений в учредительных документов, налоговый кодекс не содержит. Также налоговое законодательство не разделяет обособленные подразделения на филиалы и представительства.

Таким образом, важно понимать, что 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, что подтверждается Письмом Минфина России от 29.03.2010 г. № 03-04-06/53).

Обособленное подразделение может быть как выделено на отдельный баланс и иметь свой расчетный счет, так и не иметь собственного баланса и все необходимые для деятельности платежи проводить через расчетные счета головного подразделения компании.

После создания обособленного подразделения исчислять и уплачивать налог на прибыль организация должна с учетом особенностей, установленных ст. 288 НК РФ.

Рассмотрим основные аспекты, на которые необходимо обратить внимание, при исчислении налога на прибыль. Особенность такого расчета состоит в том, что на каждое обособленное подразделение, включая «головной офис», Фонд должен распределить долю прибыли, приходящуюся на данное обособленное подразделение НПФ.

Уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, производится по месту нахождения Фонда, а также по месту нахождения

каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, согласно ст. 288 НК РФ определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества. Указанные показатели удельного веса среднесписочной численности работников и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств указанных организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

Необходимо учитывать, что, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю (п. 8 ст. 274 НК РФ). Распределению подлежит только прибыль.

Обращаем внимание, что под налоговым периодом понимается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Алгоритм расчета доли прибыли и специфика расчета показателей.

Исходя из вышесказанного определения следует, что в расчете доли прибыли участвуют следующие показатели:

1. среднесписочная численность работников **или** расходы на оплату труда (ФОТ);
2. удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Следует обратить внимание на то, что Фонды самостоятельно определяют, какой из показателей должен применяться - среднесписочная численность работников **или** сумма расходов на оплату труда. Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода. Данное положение обязательно должно быть закреплено в учетной политике для целей налогового учета (расчета налога на прибыль).

Если Фондом **выбран показатель среднесписочная численность**, то доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется по формуле:

$$Д \text{ об. п.} = (СЧ \text{ об. п.} / СЧ \text{ ф.} + ОС \text{ об. п.} / ОС \text{ ф.}) / 2,$$

где Д об. п. - доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение;

СЧ об. п. - среднесписочная численность работников обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период;

СЧ ф. - среднесписочная численность работников Фонда в целом за отчетный (налоговый) период;

ОС об. п. - средняя остаточная стоимость ОС обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период;

ОС ф. - средняя остаточная стоимость ОС Фонда в целом за отчетный (налоговый) период.

Если Фондом **выбран показатель расходов на оплату труда**, то в этом случае формула будет выглядеть следующим образом:

$$\text{Д об. п.} = (\text{ОТ об. п.} / \text{ОТ ф.} + \text{ОС об. п.} / \text{ОС ф.}) / 2,$$

где ОТ об. п. - расходы на оплату труда обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период;

ОТ ф. - расходы на оплату труда Фонда в целом за отчетный (налоговый) период.

Рассмотрим, как определяется каждый из показателей, участвующий в расчете.

Среднесписочная численность (расходы на оплату труда) обособленного подразделения и среднесписочная численность (расходы на оплату труда) Фонда.

Удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) определяется исходя из фактических их показателей за отчетный (налоговый) период.

Расчет среднесписочной численности производится по правилам, изложенным в Приказе Росстата № 278. (Приказ Росстата от 12.11.2008 г. № 278 «Об утверждении **Указаний** по заполнению форм федерального статистического наблюдения»).

В соответствии с п. **81 Указаний среднесписочная численность** работников за месяц исчисляется путем суммирования списочной численности работников *за каждый календарный день месяца*. С 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля - по 28-е или 29-е число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца.

Численность работников списочного состава за выходной или праздничный (нерабочий) день принимается равной списочной численности работников за предшествующий рабочий день. При наличии двух или более выходных или праздничных (нерабочих) дней подряд численность работников списочного состава за каждый из этих дней принимается равной численности работников списочного состава за рабочий день, предшествовавший выходным и праздничным (нерабочим) дням.

Расчет среднесписочной численности работников производится на основании ежедневного учета списочной численности работников, которая должна уточняться на основании приказов о приеме, переводе работников на другую работу и прекращении трудового договора. Численность работников списочного состава за каждый рабочий день должна соответствовать данным табеля учета использования рабочего времени работников, на основании которого устанавливается численность работников, явившихся и не явившихся на работу.

При этом необходимо учитывать, что в списочную численность согласно п. 83 Указаний, **не включаются** следующие категории работников:

- принятые на работу по совместительству из других организаций (внешние совместители);

- выполняющие работу по договорам гражданско-правового характера;
- переведенные на работу в другую организацию, если за ними не сохраняется заработная плата, а также направленные на работу за границу;
- подавшие заявление об увольнении и прекратившие работу до истечения срока предупреждения или прекратившие работу без предупреждения администрации и некоторые другие категории работников.

Отмечаем, что работниками следует считать только те лица, с которыми оформлены трудовые отношения согласно статье 16, ТК РФ. При этом физические лица, работающие

в Фонде по договорам гражданско-правового характера, а также индивидуальные предприниматели не являются работниками Фонда.

В случае, если Фонд в качестве показателя для определения доли прибыли, выберет сумму расходов на оплату труда, то определяя перечень расходов необходимо руководствоваться нормами статьи 255 НК РФ. То есть, следует иметь в виду, что расходы на оплату труда, следует принимать в суммах, отраженных в налоговом учете Фонда. Отметим, что к таким расходам относятся выплаты, связанные с поощрительными, стимулирующими и компенсационными выплатами, осуществляемые на основании трудового договора, локального нормативного акта.

Обращаем внимание, что в состав расходов на оплату труда также включаются расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате налогоплательщика, за выполненные ими работы по гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам подряда (п. 21 ст. 255 НК РФ). Однако выплаты по гражданско-правовому договору, заключенному с индивидуальным предпринимателем, не учитываются при распределении прибыли между центральным офисом Фонда и ее обособленным подразделением.

Остаточная стоимость амортизируемого имущества обособленного подразделения и Фонда в целом.

Чтобы подойти к расчету показателя остаточной стоимости амортизируемого имущества, определим, что признается амортизируемым имуществом в целях главы 25. Согласно п. 1 статьи 256 НК РФ, амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Следует учитывать, что в соответствии п. 3 статьи 256 НК РФ в составе амортизируемого имущества не учитываются следующие основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Соответственно остаточная стоимость основных средств, не относящихся к амортизируемому имуществу, в расчете удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества не участвует (Письмо Минфина России от 14.03.2006 г. № 03-03-04/1/225).

Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

При этом следует иметь в виду, что для расчета средней остаточной стоимости основных средств используются правила расчета среднегодовой стоимости основных средств, применяемые для исчисления налога на имущество. **А вот для определения удельного веса остаточной стоимости** необходимо составлять отдельный расчет, а не брать сведения из декларации по налогу на имущество. Обратите внимание, что для расчета доли прибыли следует использовать данные налогового учета о чем, в частности, сказано в Письме ФНС России от 14.07.2005 № ММ-6-02/575@. Аналогичная позиция изложена также в Письмах ФНС России от 02.10.2009 г. № 3-2-10/24@, Минфина России от 30.09.2008 г. № 03-03-06/2/131, от 07.10.2008 г. № 03-03-06/4/68, от 10.07.2008 г., № 03-03-06/2/74 и от 06.07.2005 г. № 03-03-02/16.

Таким образом, в расчете доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, участвует остаточная стоимость амортизируемого имущества этого обособленного подразделения, определенная по данным **налогового учета**.

Также важно не забывать, что если Фондом на основные средства, числящие в составе амортизируемого имущества, не начислялась амортизация для целей налогообложения прибыли на основании п. 2 ст. 256 НК РФ, то при расчете остаточной стоимостью основных средств признается их первоначальная (восстановительная) стоимость (Письмо Минфина России от 07.10.2008 г. № 03-03-06/4/68).

Еще один важный нюанс, который необходимо учесть при расчете. Если объект основных средств числится на балансе головного офиса, но фактически эксплуатируется в филиале (или наоборот), то остаточная стоимость данного актива должна учитываться при определении доли прибыли того подразделения, в котором он фактически используется (независимо от того, на чьем балансе он отражен). Такая точка зрения высказана в письме Минфина России от 7 марта 2006 г. № 03-03-04/1/187, письме ФНС России от 14.04.2010 № 3-2-10/11. Также, показательным по данному вопросу, является решение ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 14.12.2006 г. по делу № А56-11668/2006.

Также обратите внимания на следующие моменты:

Во-первых, если ни на балансе Фонда, ни на балансе обособленного подразделения не числятся основные средства, то доля прибыли рассчитывается по формуле, с учетом того, что показатель удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого обособленного *подразделения будет равна нулю*, и в формуле будет участвовать лишь показатель удельного веса среднесписочной численности (расходов на оплату труда).

Во-вторых, доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, в котором *работают только работники, принятые на работу по совместительству*, и у которого не имеется амортизируемого имущества, принимается *равной нулю*, если при определении указанной доли прибыли налогоплательщиком применяется среднесписочная численность работников. «Нулевой расчет» не противоречит позиции, которой придерживаются налоговые органы, отвечая на частные вопросы налогоплательщиков. Так, как уже отмечалось ранее, статьей 288 НК РФ предоставлено право самостоятельно выбирать, какой из показателей должен применяться - среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда. Главное, чтобы выбранный показатель оставался неизменным в течение налогового периода.

Налоговый регистр по расчету доли прибыли и особенности заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль.

Для удобства расчета доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, следует утвердить налоговый регистр. Форма регистра утверждается Учетной политикой Фонда. Регистр может выглядеть следующим образом.

Налоговый регистр по расчету доли прибыли обособленных подразделений НПФ «Успех»

№	Показатели	Всего	В том числе
----------	-------------------	--------------	--------------------

			Головной Офис	ОП Ижевск	ОП Омск
1	Среднесписочная численность сотрудников	100	70	20	10
2	Удельный вес среднесписоч. числен-ти, (%)	100	70	20	10
3	Остаточная стоимость ОС (руб.)	100	80	10	10
4	Удельный вес остаточной стои-ти ОС, %	100	80	10	10
5	Доля для распределения налоговой базы (стр. 2 + стр. 4) : 2	100,0	75	15	10

Данные налогового регистра по расчету доли прибыли используются при заполнении Приложения № 5 «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения» к листу 02 «Расчет налога на прибыль» налоговой декларации.

Фонды, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговый орган по месту своего нахождения декларацию, составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК РФ) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта РФ, при уплате налога на прибыль в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ (группе обособленных подразделений).

В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют декларацию, включающую в себя титульный лист (лист 01), подраздел 1.1 разд. 1 и подраздел 1.2 разд. 1 (при уплате в течение отчетных (налогового) периодов ежемесячных авансовых платежей), а также расчет суммы налога (Приложение № 5 к листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения. Приложение № 5 заполняется на отдельных листах для Фонда и всех обособленных подразделений, по месту нахождения которых уплачиваются авансовые платежи и налог на прибыль.

При расчете налога на прибыль по **группе обособленных подразделений**, находящихся на территории одного субъекта РФ, декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации (ответственное обособленное подразделение).

Также хотелось обратить внимание на то, что в случае принятия решения о прекращении деятельности обособленного подразделения, уплата авансовых платежей за последующие отчетные периоды и налог за текущий налоговый период по бывшему месту нахождения этого обособленного подразделения не производятся. В дальнейшем декларация за текущий налоговый период представляется в налоговый орган по месту нахождения (учета) организации, т.е. Фонда. В налоговый орган по месту нахождения организации сдаются и уточненные декларации по закрытому обособленному подразделению. При ликвидации обособленного подразделения последним отчетным периодом для этого подразделения является отчетный период, предшествующий периоду, в котором оно ликвидировано.

Разъяснения о порядке составления расчетов налога на прибыль при ликвидации обособленных подразделений, а также уточнения в последующем указанных расчетов отражены в Письмах Минфина России от 24.02.2009 г. № 03-03-06/1/82 и ФНС России от

30.12.2009 г. № ШС-22-3/990@, от 18.03.2009 г. № 3-2-09/66@ и от 02.05.2006 г. №ГВ-6-02/466,УФНС от 28.05.2009 г. № 16-15/053908.

Порядок исчисления и уплаты сумм авансовых платежей, а также сумм налога на прибыль.

При перечислении сумм авансовых платежей, а также сумм налога на прибыль Фондами, имеющими обособленные подразделения, необходимо учесть следующие нюансы:

Во-первых, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения **без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.**

Во-вторых, суммы авансовых платежей, а также суммы налога, подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований, исчисляются по ставкам налога, действующим на территориях, где расположены организация и ее обособленные подразделения. Если Фонд имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться;

В третьих, если Фонд имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений ***может не производиться.*** Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, **исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта** Российской Федерации. При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений.

В-четвертых, уплата налога осуществляется в сроки, установленные НК РФ, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.

Таким образом, исчисление налога на прибыль для НПФ, в которых есть обособленные подразделения, находящиеся в разных регионах страны, зависит от правильного расчета нескольких показателей, что, в свою очередь, может повлиять на распределение налоговой нагрузки по различным региональным бюджетам и расчеты с налоговыми органами в местах регистрации обособленных подразделений.