(Письмо Минфина России от 19.08.2010 № ШС-37-3/9373@)

В связи с вступлением в силу Федерального закона от 05.04.2010 № 41-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 41-ФЗ) и многочисленными обращениями налоговых органов и налогоплательщиков о порядке налогообложения сумм выплат, полученных на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утвержденными соответствующими органами государственной власти, Федеральная налоговая служба сообщает следующее.

Порядок налогообложения указанных средств напрямую зависит от того, какой режим налогообложения применяет получатель данных средств.

1. Если организация или индивидуальный предприниматель применяет систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД).

Пунктом 4 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) определено, что уплата ЕНВД организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), а индивидуальными предпринимателями – от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан, не являются доходом, полученным от осуществления видов предпринимательской деятельности, переведенных на уплату ЕНВД, поэтому данные суммы подлежат налогообложению у организаций налогом на прибыль организаций, а у индивидуальных предпринимателей – налогом на доходы физических лиц в соответствии с главами 25 и 23 Кодекса (порядок налогообложения разъяснен в пунктах 3 и 4 настоящего письма).

2. Если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) или уплачивает единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН).

Положениями подпункта 1 пункта 5 статьи 346.5 и пункта 1 статьи 346.17 Кодекса (в редакции Федерального закона № 41-ФЗ) установлено, что в целях определения налоговой базы по ЕСХН и УСН, суммы выплат, полученные на указанные выше цели, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат.

При нарушении условий получения данных выплат, их суммы в полном объеме отражаются в составе доходов того налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму расходов, учтенных в соответствии с настоящими пунктами, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

Таким образом, в случае получения налогоплательщиком выплат в 2009 году и использовании части этих выплат в 2009 году, в составе доходов и расходов при применении УСН (ЕСХН) должна учитываться сумма выплат, израсходованная налогоплательщиком в данном налоговом периоде в соответствии с условиями получения указанных выплат. В аналогичном порядке учитывается оставшаяся неучтенная сумма выплат в 2010 и 2011 годах.

Если расходы, предусмотренные условиями получения указанных выплат, произведены полностью в течение первого (первых двух) налогового(ых) периода(ов) (2009, 2010 годов), то полученные выплаты и осуществленные за счет этих выплат расходы отражаются в налоговом учете в соответствующих налоговых периодах.

В случае нарушения условий получения выплат, предусмотренных подпунктом 1 пункта 5 статьи 346.5 и пунктом 1 статьи 346.17 Кодекса, суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение.

Согласно разъяснениям, данным Минфином России в письме от 23.04.2010 № 03-11-09/33, указанными нормами пункта 1 статьи 346.17 Кодекса должны руководствоваться как налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», так и налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы».

И теми и другими налогоплательщиками учет полученных выплат и сумм произведенных расходов осуществляется в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, форма и Порядок заполнения которых утверждены приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н (далее – Книга по УСН).

Принимая во внимание особый порядок учета указанных выплат, установленный Федеральным законом № 41-ФЗ, налогоплательщики, применяющие УСН, в графе 4 раздела I Книги по УСН отражают суммы полученных выплат в размере фактически произведенных расходов, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат, а в графе 5 раздела I Книги по УСН – соответствующие суммы осуществленных расходов из предусмотренных условиями договоров.

При этом налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы», при определении суммы дохода, подлежащего налогообложению за соответствующий отчетный (налоговый) период (графа 4 раздела I Книги по УСН), указанные суммы выплат не учитывают.

Индивидуальные предприниматели - налогоплательщики ЕСХН учет полученных выплат и осуществленных за их счет расходов для целей исчисления налоговой базы по ЕСХН ведут в Книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН), форма и порядок заполнения которой утверждены приказом Минфина России от 11.12.2006 № 169н (далее – Книга по ЕСХН), отражая суммы полученных выплат в размере фактически произведенных расходов в графе 4 раздела I Книги по ЕСХН, а соответствующие суммы осуществленных расходов из предусмотренных условиями договоров - в графе 5 раздела I Книги по ЕСХН.

Такой порядок отражения (учета) доходов и расходов не приводит к дополнительному налогообложению полученных выплат.

Поскольку суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан, не являются доходом, полученным от осуществления видов деятельности, в отношении которых возможно применение УСН на основе патента, то налогообложение данных сумм регулируется главой 23 Кодекса.

Пример:В 2009 году налогоплательщиком, применяющим УСН (ЕСХН) получены выплаты, предусмотренные подпунктом 1 пункта 5 статьи 346.5 Кодекса (пунктом 1 статьи 346.17 Кодекса) в размере 58 800 рублей. В октябре 2009 года из суммы полученных выплат налогоплательщиком израсходованы 30 000 рублей на цели, предусмотренные условиями получения указанных сумм выплат. В июне 2010 года налогоплательщиком нарушены условия получения выплат.

При исчислении налогооблагаемой базы по налогу при применении УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» (ЕСХН) за 2009 год, налогоплательщик учитывает в составе доходов налогового периода с одновременным отражением в расходах сумму в размере 30 000 рублей.

Указанная сумма (30 000 рублей) отражается по строкам 210 и 220 раздела 2 декларации по УСН (строкам 010 и 020 раздела 2 декларации по ЕСХН).

Учитывая особый порядок учета вышеуказанных выплат, установленный Федеральным законом № 41-ФЗ, налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы», указанную сумму (30 000 рублей) в строке 210 раздела 2 декларации по УСН не отражают.

В случае нарушения налогоплательщиком условий получения выплат в 2010 году он будет обязан при исчислении налоговой базы по налогу при применении УСН (ЕСХН) за 2010 год учесть в составе доходов всю сумму полученных выплат – 58 800 рублей.

При этом согласно статье 81 Кодекса оснований представлять уточненную декларацию по УСН (ЕСХН) за 2009 год у налогоплательщика не возникает.

3. Если организация применяет общий режим налогообложения.

В соответствии с положениями статьи 247 Кодекса объектом налогообложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Согласно пункту 4.1 статьи 271 и пункту 2.1 статьи 273 Кодекса суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти, учитываются в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат.

В случае нарушения условий получения выплат, суммы полученных выплат в полном объеме отражаются в составе доходов налогового периода, в котором допущено нарушение. Если по окончании третьего налогового периода сумма полученных выплат превышает сумму расходов, учтенных в соответствии с данными пунктами, оставшиеся неучтенные суммы в полном объеме отражаются в составе доходов этого налогового периода.

Учитывая изложенное, средства, полученные организациями по программам содействия самозанятости безработных граждан, учитываются в целях налогообложения в порядке, установленном пунктом 4.1 статьи 271 и пунктом 2.1 статьи 273 Кодекса.

4. Разъяснения о порядке налогообложения сумм выплат в случае, если получателями по программам содействия самозанятости безработных граждан, открывших собственное дело, денежных средств из бюджетов разных уровней, являются

индивидуальные предприниматели, налогообложение которых регулируется главой 23 Кодекса, даны в письме Минфина России от 01.06.2010 № 03-04-08/8-111.