

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ЛЬГОТИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ, НАПРАВЛЯЕМОЙ НА ФИНАНСИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

*С. Л. Коротаев, доцент БГЭУ, директор аудиторской компании
«АудитКонсульт», канд. экон. наук*

Принятие Особенной части Налогового кодекса (далее – ОЧ НК) и появление разъяснений по его применению, в частности по вопросам льготирования прибыли, направляемой на финансирование капитальных вложений, вызывает множество вопросов.

Тем более что сами разъяснения в ряде случаев имеют противоречивый характер.

Так, например, в совместном письме Минфина и МНС от 22.04.2010 г. № 05-1-25/4492 и № 2-2-3/1511-1 «О порядке применения льготы по налогу на прибыль, направляемую на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства» (далее – письмо Минфина и МНС от 22.04.2010 г.) однозначно утверждается, что «Использование амортизационного фонда может производиться только в пределах наличия этого фонда, отрицательное сальдо на забалансовых счетах «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» и «Амортизационный фонд воспроизводства нематериальных активов» не допускается» [1]. Вместе с тем в этом же письме говорится и о том, что «право на применение льготы организациями может быть реализовано в любом месяце или квартале года либо по итогам года по мере корректировки амортизационного фонда до его положительного значения».

Как видим, в одном случае допускается отрицательное значение амортизационного фонда (это следует из необходимости корректировки фонда до его положительного значения), в другом – отрицательный амортизационный фонд изначально не допускается.

При этом, по непонятным причинам, не принимаются во внимание другие нормативные правовые акты, прошедшие в свое время экспертизу в Министерстве юстиции Республики Беларусь и регистрацию в Национальном реестре правовых актов. Так, согласно п. 82 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6), «при полном использовании привлеченных источников финансирования капитальных вложений, отсутствии или недостаточности собственных источников финансирования капитальных вложений перерасход амортизационного фонда отражается организацией со знаком минус на соответствующих забалансовых счетах, а также в иной бухгалтерской отчетности» [2].

Возможность образования отрицательного амортизационного фонда оговорена и Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 14.02.2008 г. № 19 (далее – Инструкция № 19). Так, в п. 170 названного документа однозначно утверждается: «При недостатке амортизационных фондов и прибыли прошлых лет и отчетного года на финансирование капитальных вложений сальдо по статье «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств» (строка 010) показывается со знаком минус» [3].

Об отрицательном амортизационном фонде однозначно говорится и в п. 3.4 ст. 140 ОЧ НК. Более того, согласно названному пункту возможность льготирования прибыли напрямую увязана с отрицательным значением амортифонда на 1-е число месяца отчетного периода, в котором чистая прибыль направлена на финансирование капвложений.

Налицо явные противоречия между разъяснениями Минфина и МНС и действующими актами законодательства.

Как быть в сложившейся неоднозначной ситуации? Может ли амортизационный фонд быть отрицательным? Требуется ли при получении чистой прибыли, направленной на финансирование капитальных вложений, корректировать отрицательное значение амортизационного фонда? Как все-таки прольготироваться по налогу на прибыль, не допустив при этом каких-либо нарушений действующего законодательства?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем прежде всего нормы действующего законодательства по налогообложению.

В соответствии со ст. 140 ОЧ НК от налогообложения налогом на прибыль освобождается «прибыль организаций, направленная ... на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели» [4]. При этом освобождение от налогообложения применяется плательщиком при одновременном соблюдении таких условий, как:

- осуществление фактических затрат по оплате капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства или погашению кредитов банков, использованных на эти цели;
- фактическое получение объектов капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства;
- наличие на 1-е число отчетного периода отраженной в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета чистой прибыли и ее использование в отчетном периоде на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства или погашение кредитов банков, использованных на эти цели;
- **наличие на 1-е число отчетного периода, в котором чистая прибыль организации направлена на финансирование капитальных вложений, отраженного в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета положительного остатка амортизационного фонда и его использование в этом отчетном периоде на финансирование капитальных вложений.**

Особое внимание обратим на то, что в соответствии с уже называвшимся выше п. 3.4 ст. 140 ОЧ НК **освобождение от налогообложения налогом на прибыль не применяется «при отрицательном значении амортизационного фонда на 1-е число отчетного периода, в котором чистая прибыль направлена на финансирование капитальных вложений».**

По нашему мнению, данная норма ОЧ НК является спорной, поскольку отрицательное значение амортизационного фонда свидетельствует лишь об отсутствии собственных источников под произведенные капитальные вложения. И если впоследствии заработанная чистая прибыль была определена в качестве источника для таких вложений, она, без сомнения, должна льготироваться. Это, в частности, в определенной степени подтверждается и уже упоминавшимся письмом Минфина и МНС от 22.04.2010 г., согласно которому по мере корректировки амортизационного фонда до его положительного значения, а такая корректировка обеспечи-