

Вопрос 1. Организация 15 июня ввела в эксплуатацию основное средство первоначальной стоимостью 600 000 руб. (третья амортизационная группа). Срок полезного использования определен в пять лет. 20 декабря того же года данное основное средство было реализовано за 520 000 руб. Для учета доходов и расходов организация применяет метод начисления, а амортизацию начисляет линейным методом.

При вводе в эксплуатацию основного средства применена амортизационная премия в размере 180 000 руб. (30% первоначальной стоимости).

Определить финансовый результат от реализации основного средства.

Ответ 1. Пункт 9 ст.258 НК РФ дает право на единовременное списание части расходов на приобретение (создание) основных средств. Согласно этой норме НК организация имеет право отнести на расходы не более 10% первоначальной стоимости основных средств или расходов на их улучшение. А по объектам, которые относятся к третьей-седьмой амортизационным группам, разрешено единовременно учитывать в расходах текущего отчетного (налогового) периода до 30% их первоначальной стоимости.

При этом, как следует из письма Минфина России от 16.07.2009 № 03-03-06/2/141 амортизационную премию в размере не более 30% от первоначальной стоимости можно применять только по тем основным средствам третьей-седьмой амортизационных групп, которые введены в эксплуатацию с 01 января 2009 года. Основные средства после ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, которая была отнесена в состав расхода текущего (отчетного) налогового периода (абз.3 п.9 ст.258 НК РФ).

Порядок признания расходов при методе начисления регламентируется ст.272 НК РФ, в п.3 которой указано, что расходы в виде амортизационной премии признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения. Согласно п.4 ст.259 НК РФ амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором основное средство введено в эксплуатацию.

Поскольку в бухгалтерском учете не предусмотрено льготного порядка списания расходов на капитальные вложения в основные средства: первоначальная стоимость основных средств переносится на расходы путем начисления амортизации (п.п.17,21 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), то применение амортизационной премии возможно только для целей налогового учета. Амортизационные отчисления в бухгалтерском и налоговом учете будут разными, что приведет к возникновению в учете разниц по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

Применение амортизационной премии является правом налогоплательщика, а не обязанностью, поэтому порядок ведения налогового учета основных средств с использованием амортизационной премии необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения прибыли (Письмо Минфина России от 23.09.2008 № 03-03-06/1/539). При этом критерии отнесения на расходы амортизационной премии необходимо установить самостоятельно (Письмо Минфина России от 10.04.2007 № 03-03-05/83).

В соответствии с абз.4 п.9 ст.258 НК РФ при реализации основного средства до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию, амортизационная премия должна быть восстановлена и включена в доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В п.п.1 п.1 ст.268 НК РФ указано, что доходы от реализации амортизируемого имущества можно уменьшить на остаточную стоимость таких объектов, порядок

определения которой прописан в п.1 ст.257 НК РФ. Так под остаточной стоимостью понимается разница между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой амортизации, начисленной за весь период эксплуатации объекта. При этом первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния в котором оно пригодно для использования.

С определением финансового результата от продажи основного средства, к которому была применена амортизационная премия, возникают сложности, поскольку в настоящее время имеются спорные разъяснения относительно расчета остаточной стоимости при реализации амортизируемого имущества.

Как следует из Письма Минфина России от 01.02.2010 № 03-03-06/1/34, в случае реализации основного средства, к которому была применена амортизационная премия, ранее, чем по истечении пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию остаточная стоимость такого основного средства определяется по данным налогового учета на дату реализации в общеустановленном порядке и не подлежит увеличению на сумму ранее учтенной премии.

И в других своих Письмах Минфин России не дает четкого и однозначного ответа, но направленность ответов такова: остаточная стоимость основного средства, на которую в силу п.п.1 п.1 ст.268 НК РФ уменьшаются доходы от его реализации, не включает в себя амортизационную премию (Письма от 10.11.2009 № 03-03-06/2/220, от 26.10.2009 № 03-03-06/1/690, от 21.05.2009 № 03-03-06/1/336, от 26.03.2009 № 03-03-06/1/188).

Более конкретно высказывается ФНС России. Она считает, что амортизационная премия является составной частью амортизации. Поэтому для определения остаточной стоимости основного средства из первоначальной стоимости объекта необходимо вычесть как начисленную амортизацию, так и сумму амортизационной премии (Письмо ФНС России от 10.06.2009 № ШС-22-3/461@).

Если рассчитывать финансовый результат в порядке, который рекомендует Минфин, то финансовый результат (убыток) от реализации основного средства составит 38 000 руб.

Если расчет произвести по рекомендациям контролирующих органов, то получаем прибыль в размере 142 000 руб.

Налоговый учет операций, связанных с реализацией основного средства

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Расчет	Доход/ Расход
15.06	Отражена первоначальная стоимость основного средства	600 000		-
31.07	Учтена в составе косвенных расходов амортизационная премия	180 000		Расход
31.07	Начислена и учтена в составе расходов амортизация	7 000	$((600\,000 - 180\,000) \cdot 60 \text{ мес.})$	Расход
31.08	Начислена и учтена в составе расходов амортизация	7 000		Расход
30.09	Начислена и учтена в составе расходов амортизация	7 000		Расход
31.10	Начислена и учтена в составе расходов амортизация	7 000		Расход
30.11	Начислена и учтена в составе расходов амортизация	7 000		Расход
20.12	Начислена и учтена в составе расходов амортизация на дату реализации основного средства	7 000		Расход

Начислен доход от реализации основного средства	520 000		Доход
Восстановлена и отражена в составе внереализационных доходов амортизационная премия	180 000		Доход
Учтена в составе расходов остаточная стоимость основного средства, рассчитанная по разъяснениям ФНС России	378 000	(600 000-180 000-42 000)	Расход
Финансовый результат, рассчитанный по разъяснениям ФНС России	142 000	(520 000-378 000)	Прибыль
Учтена в составе расходов остаточная стоимость основного средства, рассчитанная по разъяснениям Минфина России	558 000	(600 000-42 000)	Расход
Финансовый результат, рассчитанный по разъяснениям Минфина России	-38 000	(520 000-558 000)	Убыток

По моему мнению, по нормам гл.25 НК РФ в определении первоначальной стоимости и в определении амортизации упоминания об амортизационной премии как их составляющих нет. Остаточная стоимость основного средства – это первоначальная стоимость минус начисленная амортизация. После ввода основного средства в эксплуатацию не более 30% первоначальной стоимости относится на косвенные расходы, а при его реализации эта сумма восстанавливается (амортизационная премия включается во внереализационный доход). Получается, что доход от продажи уменьшается на остаточную стоимость основного средства, примененную так, как если бы амортизационная премия не применялась. Таким образом, считаю, что финансовый результат от реализации основного средства равен убытку 38 000 рублей.

Дата получения:
25.10.2010