

Регистрационный номер участника VI Республиканского конкурса «Бухгалтер-профессионал 2010» -

Номер конкурсного задания – 4

Содержание конкурсного задания: Автотранспортное предприятие «А» приобрело по договору лизинга транспортное средство, выкупная стоимость которого составила 1 000 руб. без НДС. В том же месяце данное имущество было продано юридическому лицу, созданному ранее путем выделения из предприятия «А», по стоимости 1 000 руб. без НДС. Составьте бухгалтерские проводки у предприятия «А» по приобретению и продаже транспортного средства с учетом положений ПБУ № 18/02. Составьте регистр налогового учета предприятия «А» по определению налоговой базы по налогу на прибыль указанных операций. Определите сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, по продаже указанного имущества.

Ответ: Согласно п.4.ст.58 ГК РФ, при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с разделительным балансом. В соответствии с п.п.2 п.3 ст.39 НК РФ передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации не признается реализацией. Однако в задании говорится о продаже объекта основных средств ранее выделенному юридическому лицу, т.е. имущество переходит к покупателю не по решению собственников и не в соответствии с разделительным балансом, а в результате реализации на обычных основаниях.

Приобретение транспортного средства по договору лизинга означает переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. В задании оговорена выкупная стоимость предмета лизинга. Можно утверждать, что предприятие «А» учитывало эту стоимость отдельно от текущих лизинговых платежей. Согласно п. 1 ст. 31 Федерального закона от 29.10.1998 N 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному согласию.

Независимо от условия учета имущества на балансе лизингодателя или лизингополучателя, выкупная стоимость подлежит калькулированию на сч.08, только различны моменты возникновения бухгалтерских записей. Стоимость полученного по договору лизинга основного средства в размере выкупной стоимости по договору лизинга (без НДС) отражается лизингополучателем по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных Приказом Минфина России от 17.02.1997 N 15, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Сформированная на счете 08 первоначальная стоимость ОС списывается в дебет счета 01 (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, Инструкция по применению Плана счетов).

В бухгалтерском учете выкупная стоимость предмета лизинга подлежит капитализации, т.к. выполнены условия для включения объекта в состав основных средств, предусмотренные п.4 ПБУ № 6/01 «Учет основных средств». Однако на основании разрешения, данного в абз. 4 п.5 ПБУ № 6/01, объект может быть учтен в составе материально-производственных запасов (первоначальная стоимость ниже 20 000 руб.) с последующим включением в затраты и учетом движения объекта на забалансовом счете.

В налоговом учете в силу п.п.10 п.1 ст.264 с п.5 ст.270 НК РФ лизинговый платеж в части выкупной цены должен формировать первоначальную стоимость объекта и списываться в расходы посредством начисления амортизации. Ввиду того что выкупная стоимость автомобиля не превышает 20 000 руб., он не включается в состав амортизируемого имущества в налоговом учете, т.к. не соответствует требованиям п. 1 ст. 256 НК РФ. Расходы на приобретение автомобиля в сумме его выкупной цены (без НДС) могут быть учтены в целях налогообложения прибыли как материальные расходы на основании п.п. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ. Следовательно, в налоговом учете в

момент ввода объекта в эксплуатацию первоначальная стоимость включается в расходы и на момент передачи у объекта нет остаточной стоимости.

Очевидно, предприятие «А» по договору лизинга с лизингодателем специально предусмотрело выкупную стоимость менее 20 000 руб., чтобы не включать объект в состав амортизируемого имущества и основных средств как бухгалтерском, так и в налоговом учете. Одновременно с этим увеличились сами лизинговые платежи, включаемые в расходы единовременно. Такая ситуация отражает использование механизма налоговой оптимизации, что не противоречит положениям законодательства.

Объект передается предприятию в момент, отличный от момента выделения его на отдельный баланс, поэтому к данной операции применимо понятие реализации, данное в п.39 НК РФ: «реализацией товаров, работ или услуг организацией признается соответственно передача на возмездной или безвозмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу». Налогообложение производится в порядке, предусмотренном НК РФ при заключении договора купли-продажи, с учетом особенностей, описанных в п.323 НК РФ. В общем порядке доходами от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п.1 ст.249 НК РФ).

В описанной ситуации автомобиль приходится по первоначальной стоимости 1 000 руб., реализуется по этой же цене (1 000 руб. без НДС). Т.е. предприятие не получает дохода от реализации объекта. В бухгалтерском учете нет ограничений порядка установления цены. Для целей расчета налога на прибыль же четко названы принципы определения цены товаров. В соответствии с положениями ст.40 НК РФ, цена принимается равной той, что указана сторонами сделки, при этом оговаривается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налоговые органы вправе проверять правильность определения цены в случаях, поименованных в п.2 ст.40 НК РФ, для контроля за правильностью исчисления налогов. В рассматриваемом случае налоговый орган может провести проверку полноты исчисления налогов по как минимум двум из приведенных оснований:

- договор заключен между взаимозависимыми лицами,
- цена отклоняется более чем на 20 процентов в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Взаимозависимость юридических лиц явна, тем более учитывая, что предполагается один налоговый период для выделения предприятия и продажи ему автомобиля. В соответствии с п.2 ст.20 выделенное предприятие может существовать отдельно от предприятия «А» после процедуры выделения, но быть признанным судом зависимым от него. В то же время видно, что автомобиль продан по цене, отличной от рыночной и значительно заниженной. Следовательно, налоговые органы не будут оспаривать сам факт сделки, но порядок определения цены реализации по договору признают противоречащей налоговому законодательству РФ. Цену автомобиля, бывшего в эксплуатации, для целей налогового учета целесообразно определять путем привлечения независимого оценщика.

В данном случае источником уплаты налога на прибыль у предприятия будет не фактически полученная предприятием прибыль, а потенциально возможная прибыль, которую предприятие могло получить от реализации объекта, но не получило ввиду заключения заведомо невыгодного для себя договора купли-продажи.

Операция по продаже автомобиля признается реализацией и в понимании гл.21 НК РФ, поэтому в соответствии со ст. 146 и 153 НК РФ возникает объект налогообложения и формируется налоговая база. В соответствии с п.1 ст.154 НК РФ налоговая база соответствует стоимости, исчисленной согласно ст.40 НК РФ, т.е. опять-таки рыночной (оценочной) стоимости объекта.

Таким образом, для целей исчисления как налога на прибыль, так и НДС налоговая база по реализации должна соответствовать рыночной цене автомобиля.

Составим бухгалтерские проводки по приобретению и продаже объекта у предприятия «А» с учетом ПБУ № 18/02:

1. приобретение объекта у лизингодателя: Дт 08 – Кт 60,76 – калькулируется первоначальная стоимость на собирательном счете – 1 000 руб.,
2. объект вводится в эксплуатацию: Дт 01 – Кт 08 – по первоначальной стоимости – 1 000 руб.,
3. стоимость объекта включается в текущие расходы: Дт 20,23,25,26,29,44 – Кт 01 – на основании акта на списание в производство – 1 000,00 руб.,
4. объект отражается за балансом для учета его движения: Дт 013 – 1 000 руб.,
5. списывается объект в момент реализации: Кт 013 – 1 000 руб.,
6. отражается выручка от реализации (для бухгалтерского учета): Дт 62,76 – Кт 90,91 – 1 180,00 руб. на основании договора купли-продажи автомобиля,
7. с договорной цены объекта начисляется НДС: Дт 90,91 – Кт 68/НДС 180 руб.,
8. после оценки рыночной стоимости объекта с величины дооценки формируется постоянная налоговая разница, в бухгалтерском учете эта разница не находит отражения. Она зафиксирована в регистре реализации амортизируемого имущества для целей налогового учета,
9. с величины постоянной налоговой разницы рассчитывается постоянное налоговое обязательство: Дт 99 – Кт 68/НП – сумма рассчитывается как 20% от величины постоянной налоговой разницы,
10. с постоянной налоговой разницы следует доначислить НДС: Дт 99 – Кт 68/НДС.

Сформируем примерный регистр налогового учета

Регистр налогового учета доходов и расходов по реализации амортизируемого имущества

Таблица 1

№ п/п	Наименование объекта	Инвентарный номер	Остаточная стоимость (п.1 ст.257)	Расходы, связанные с реализацией	Всего расходов, уменьшающих доходы от реализации (гр.4+гр.5)	Цена реализации по договору без НДС ст.323	Цена реализации по ст.40 НК РФ	Прибыль (+) / Убыток (-) от реализации (п.8-п.6)	Срок полезного использования, мес	Срок фактической эксплуатации, мес	Количество месяцев, в течение которых убыток принимается для целей налогообложения (п.10-п.11)	Сумма убытка, принимаемого для НУ в месяц, по ст.268 НК РФ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Транспортное средство		0,00	0,00	0,00	1000,00						

Дата отправки ответа: 22.10.2010г.

Дата получения ответа оргкомитетом конкурса: 22.10.2010г. 25.10.2010