

**Номер конкурсного задания – 2**

**Содержание конкурсного задания:**

Какие налоговые последствия при исчислении налога на прибыль организаций возникают при реализации объекта основного средства с убытком? Приведите нормативную базу, а также раскройте порядок отражения данной операции в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, если объект реализован за 350 000 руб., его остаточная стоимость на момент реализации составила 380 000 рублей, организация применила в отношении данного основного средства механизм амортизационной премии в сумме 12 000 руб., объект введен в эксплуатацию менее 5 лет назад и реализован взаимозависимому лицу.

**Ответ:**

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок исчисления налога на прибыль организаций при реализации объекта основного средства (далее – ОС), является Налоговый кодекс РФ. Отдельные нюансы рассмотрены в Письмах Минфина и ФНС.

Порядок отражения операций по продаже ОС в налоговом учете зависит от того, к какому виду имущества оно относится: к амортизируемому или к имуществу, по которому амортизация не начисляется, а также от метода учета доходов и расходов, который применяется в организации.

Если продается амортизируемое ОС (за исключением ОС, по которому был применен инвестиционный вычет), то доход от его продажи можно уменьшить на остаточную стоимость имущества (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ); на расходы, которые связаны с продажей ОС (п. 1 ст. 268 НК РФ). Например, это могут быть затраты на транспортировку ОС, его оценку и т.п.

Если продается неамортизируемое ОС (п. 2 ст. 256 НК РФ), доход от его продажи уменьшаем на цену приобретения (создания) этого имущества (пп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ); на сумму расходов, непосредственно связанных с продажей, в том числе на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и т.п. (п. 1 ст. 268 НК РФ).

При методе начисления выручка от продажи ОС (как амортизируемого, так и неамортизируемого) признается (п. 1 ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ):

- по недвижимости - на дату передачи по передаточному акту или другому документу о передаче;
- по остальным ОС - на дату перехода права собственности.

При этом дата поступления оплаты за проданное ОС значения не имеет (п. 3 ст. 271 НК РФ).

При кассовом методе выручка от продажи ОС признается по мере поступления оплаты (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли при продаже амортизируемого ОС учитываются (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ):

- цена продажи ОС (без НДС) - в доходах от реализации;
- остаточная стоимость ОС - в расходах, связанных с реализацией.

Превышение остаточной стоимости ОС над доходом от его продажи образует убыток от продажи ОС, который списывается в расходы постепенно. Начиная с месяца, следующего за месяцем продажи ОС, убыток учитывается в прочих

расходах равными долями в течение срока, который рассчитывается по формуле (п. 3 ст. 268 НК РФ, Письмо ФНС от 07.02.2017 N СД-3-3/738@):

Срок учета убытка от  
продажи ОС в расходах  
(в месяцах)

=

Срок полезного  
использования  
ОС (в месяцах)

—

Срок эксплуатации ОС (в месяцах) начиная с месяца,  
следующего за месяцем ввода ОС в эксплуатацию,  
по месяц продажи включительно

Из п. 1 ст. 105.1 НК РФ следует, что взаимозависимыми признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Абзацем 4 п. 9 ст. 258 НК РФ предусмотрено, что при реализации объекта основных средств, в отношении которого была применена амортизационная премия, взаимозависимому лицу до истечения пяти лет с момента введения этого основного средства в эксплуатацию учтенная ранее в расходах амортизационная премия включается в состав внереализационных доходов. Сделать это необходимо в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена реализация объекта основных средств. Одновременно сумма восстановленной амортизационной премии относится на увеличение остаточной стоимости реализуемого объекта. Соответствующее положение закреплено в пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ.

В нашем случае, поскольку объект реализован взаимозависимому лицу до истечения пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию, организация должна включить сумму учтенной ранее амортизационной премии 12 000 руб. в состав внереализационных доходов. Эта же сумма будет отнесена на увеличение остаточной стоимости объекта для целей определения финансового результата от реализации. Остаточная стоимость составит:

380 000 руб. + 12 000 руб. = 392 000 руб.

Поскольку остаточная стоимость (с учетом амортизационной премии) превышает выручку от реализации объекта, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика (п. 3 ст. 268 НК РФ, Письмо Минфина России от 23.12.2014 N 03-03-06/1/66590).

Убыток от реализации составит 42 000 руб. (350 000 руб. - 392 000 руб.).

На основании п. 3 ст. 268 НК РФ полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Форма декларации по налогу на прибыль и Порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 19.10.2016 N ММВ-7-3/572@.

В декларации по налогу на прибыль за период, в котором продано ОС, необходимо заполнить Приложение N 3 к Листу 02, в котором указать (п. 8.1 Порядка заполнения декларации):

- по строке 010 - количество объектов ОС, проданных в данном периоде (1);
- по строке 020 - количество объектов ОС, проданных в данном периоде с убытком (1);
- по строке 030 - выручку от продажи ОС (350 000);
- по строке 040 - остаточную стоимость ОС (392 000);
- по строке 060 - сумму убытка от продажи ОС (42 000).



Показатели строк 030, 040 и 060 отражаются соответственно в строках 340, 350 и 360 Приложения 3 к листу 02. В свою очередь, показатели этих строк используются при заполнении листа 02, а также Приложений 1 и 2 к этому листу. Так, показатель строки 340 указывается в строке 030 Приложения 1, показатель строки 350 - в строке 080 Приложения 2, а показатель строки 360 - в строке 050 листа 02.

Выручка от реализации ОС попала в строку 010 листа 02, а расходы - в строку 030 листа 02. Чтобы убыток, полученный от реализации амортизируемого имущества, одновременно в целях налогообложения прибыли не был учтен, разработчики декларации в листе 02 "вынесли" убыток от реализации в отдельную строку 050, которая при расчете прибыли по строке 060 участвует со знаком "+".

Сумма убытка, включаемая ежемесячно в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации, в прочие расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, указывается по строке 100 Приложения 2 к листу 02 (п. 7.1 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).

Амортизационную премию (12 000) нужно отразить в строке 105 Приложения N 1 к листу 02.

Дата отправки ответа: ..... 30.10.2018 .....  
Подпись .....  .....