

Вопрос № 3

Индивидуальный номер участника 19

Что касается бухгалтерского учета предложенных к рассмотрению операций, то необходимо отметить следующее.

Согласно п. 7 Приказа Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)» *«Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива ... В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.*

... под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. ... которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком ... в качестве основных средств ...».

Автомобиль отвечает критериям основного средства, отраженным в п. 4 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01». Однако, не требует длительной подготовки (строительства) перед использованием. Соответственно, приобретенный автомобиль не признается инвестиционным активом и проценты по кредиту, направленному на его приобретение учитываются в бухгалтерском учете в составе текущих.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

1. Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 66 «Краткосрочные кредиты и займы» (67 «Долгосрочные кредиты и займы» в зависимости от срока кредитования, субсчет «Основной долг») — на сумму полученного кредита;
2. Дебет 60 «Поставщики и подрядчики» Кредит 51 «Расчетные счета» - на стоимость приобретаемого автомобиля;
3. Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Поставщики и подрядчики» - получен автомобиль от поставщика;
4. Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на сумму, накопленную на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в части формирования стоимости автомобиля, основное средство введено в эксплуатацию;
5. Дебет 91.2 «Прочие расходы» Кредит 66 «Краткосрочные кредиты и займы» (67 «Долгосрочные кредиты и займы» субсчет «Проценты») - начисление процентов по кредиту (ежемесячно).

Относительно налогового учета рассматриваемых операций считаю необходимым указать на следующее.

Статье 17 Федерального закона от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» установлены особенности уплаты налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций резидентами, установленные статьями 288.1 и 385.1 НК РФ.

Статьей 385.1 НК РФ установлен льготный порядок налогообложения имущества созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта в соответствии с федеральным законом об Особой экономической зоне в Калининградской области.

Аналогично ст. 288.1 НК РФ установлены пониженные ставки по налогу на прибыль организаций в отношении доходов и расходов организаций, полученных при реализации инвестиционных проектов.

Согласно п. 10 ст. 4 Федерального закона от 10.01.2006 № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» *«К инвестиционным проектам, реализуемым резидентами, предъявляются следующие требования ... **осуществление инвестиций в форме капитальных вложений.** Капитальными вложениями, учитываемыми при определении минимальной стоимости инвестиционного проекта, являются **инвестиции в основной капитал (основные средства)**, в том числе затраты на осуществление проектно-изыскательских работ, новое строительство, техническое перевооружение, модернизацию основных фондов, реконструкцию зданий, приобретение машин, оборудования, инструментов, инвентаря (за исключением затрат на приобретение легковых автомобилей, спортивных, туристских и прогулочных судов, а также затрат на строительство и реконструкцию жилых помещений, которые не учитываются в качестве капитальных вложений при определении стоимости инвестиционного проекта) ...».*

Таким образом, можно сделать вывод о том, что рассматриваемые хозяйственные операции подлежат налогообложению в общеустановленном порядке — без применения льгот.

После ввода в эксплуатацию, то есть начиная с февраля 2011, года приобретенный автомобиль подлежит налогообложению налогом на имущество организаций (ст 374 НК РФ) по ставке 2,2 % (ст. 380 НК РФ, ст. 2 Закона Калининградской области от 27.11.2003 № 336 «О налоге на имущество организаций»).

В части формирования налоговой первоначальной стоимости автомобиля необходимо отметить следующее.

Согласно нормам НК РФ¹ и официальным разъяснениям контролирующих органов² проценты, уплаченные по долговым обязательствам любого вида не включаются в первоначальную стоимость основного средства. Таким образом, для целей налогового учета расходы в виде процентов по кредиту будут учтены в составе внереализационных расходов организации. В учете организации бухгалтерская и налоговая стоимость автомобиля будет одинаковой.

При учете в расходах по налогу на прибыль процентов по полученному кредиту следует иметь ввиду особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, прописанным в ст. 269 НК РФ.

Организацией предельная величина процентов, учитываемых в расходах по налогу на прибыль учитывается в зависимости от выбранной методики (закрепленной в учетной политике).

В том случае, если «бухгалтерские» проценты превысят «налоговые» у организации образуется постоянное налоговое обязательство в сумме превышения (п. 4 Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02»).

Кроме того, поскольку организацией осуществляются операции как подпадающие под льготное налогообложение, по деятельности связанной с реализацией инвестиционного проекта, так и иные виды деятельности, подлежащие налогообложению в общеустановленном порядке, необходима организация раздельного учета операций.

1 Пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ «В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности ... расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам ... При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного) ...».

2 Письмо Минфина России от 18.06.2009 № 03-03-06/1/408, Письмо Минфина России от 19.01.2009 № 03-03-06/1/22.