

Задание 3

По приведенным ниже данным аргументировать, произвести все необходимые расчеты, отразить операции по принятию к учету здания производственного цеха, вычета НДС и его последующего восстановления в бухгалтерском и налоговом учете ООО «Альфа». Сформировать соответствующие показатели в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

Исходные данные:

В декабре 2013 года ООО «Альфа» приняла к учету здание производственного цеха, построенное подрядным способом. Общая стоимость работ по договору подряда составила 12 960 000 руб., включая НДС 2160 000 руб. Здание использовалось для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость. С апреля 2019 г. в данном цехе начато производство также и не облагаемой НДС продукции. Общая стоимость проданных товаров за 2019 г. составила 45 000 000 руб. (без НДС), в том числе стоимость продукции, не облагаемой НДС, - 9 000 000 руб. Для целей налогообложения прибыли ООО «Альфа» применяет метод начисления.

Ответ**Бухгалтерский учет**

В данном случае организация при строительстве объекта выступает в качестве заказчика-застройщика, который ведет бухгалтерский учет затрат на строительство (долгосрочных инвестиций) в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160 (п. п. 1.2, 1.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам (п. 2.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций). В данном случае фактическими затратами на строительство является договорная (сметная) стоимость работ, выполненных подрядной организацией, которая принимается на учет (в качестве долгосрочных инвестиций) на дату принятия у подрядчика результата выполненных работ и возникновения обязательства по их оплате, что согласуется с нормой абз. 3 п. 3.1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Учет затрат на строительство ведется на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-3 "Строительство объектов основных средств" (п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). При принятии у подрядчика результата выполненных работ (построенного объекта) на сумму договорной стоимости выполненных работ (без учета НДС, подлежащего налоговому вычету, о чем будет сказано ниже) производится запись по дебету счета 08, субсчет 08-3, в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (Инструкция по применению Плана счетов).

Законченное строительством здание, которое будет использоваться в производственной деятельности организации в течение срока, превышающего 12 месяцев, и готово к использованию в запланированных целях без осуществления дополнительных

затрат, принимается на учет в качестве объекта ОС по первоначальной стоимости (п. п. 4, 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, п. п. 3.2.1, 3.2.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Порядок отражения в бухгалтерском учете сумм восстановленного НДС по объектам ОС (в том числе недвижимости), используемым в дальнейшем для осуществления не облагаемых НДС операций, нормативно не закреплён.

Допустим, что восстановленный НДС может учитываться в одном из следующих порядков:

- в составе расходов по обычным видам деятельности в соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, так как рассматриваемое восстановление НДС – законодательно закреплённая обязанность организации, непосредственно связанная в данном случае с производством не облагаемой НДС продукции;

- в составе прочих расходов на основании п. 11 ПБУ 10/99, так как восстановление НДС хоть и является законодательно закреплённой обязанностью организации, но все же не является операцией, прямо связанной с производством и продажей продукции.

Независимо от применяемого порядка сумма восстановленного НДС признаётся расходом в периоде регистрации в книге продаж бухгалтерской справки-расчета, в которой указана сумма НДС, подлежащая восстановлению (п. п. 16, 18 ПБУ 10/99).

Порядок учета восстановленного НДС следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

В данном случае бухгалтерские записи приведены по первому и второму вариантам учета, когда восстановленный НДС признаётся расходом по обычным видам деятельности или включается в состав прочих расходов. В первом случае учета восстановленный НДС за 2019 г. может быть признан управленческим расходом (п. 9 ПБУ 10/99).

Бухгалтерские записи по рассмотренным операциям производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и приведены в таблице проводок. В данной ситуации начисление амортизации по зданию в бухгалтерском и налоговом учете не рассматривается.

Обозначения счетов, используемых в таблице проводок:

01 -	Основные средства
08 -	Вложения во внеоборотные активы
08-03 -	Строительство объектов основных средств
19 -	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
20 -	Основное производство
60 -	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
68-НДС -	Расчеты по налогу на добавленную стоимость
91-2 -	Прочие расходы

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	2	3	4	5	6
Декабрь 2013 г. – принятие здания производственного цеха к учету					
1.	Отражена стоимость работ, выполненных подрядной организацией (12 960 000 - 2 160 000)	08-3	60	10 800 000	Акт приемки законченного строительством объекта
2.	Отражен НДС, предъявленный подрядчиком	19	60	2 160 000	Счет-фактура
3.	Принят к вычету НДС, предъявленный подрядчиком	68-НДС	19	2 160 000	Счет-фактура
4.	Здание производственного цеха учтено в составе объектов ОС*	01	08-3	10 800 000	Акт о приеме-передаче здания (сооружения), Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Декабрь 2019 г. – на дату восстановления НДС за 2019 г.					
I вариант					
1.	Восстановлен НДС**	19	68-НДС	43 200	Бухгалтерская справка-расчет
2.	Восстановленный НДС включен в расходы по обычным видам деятельности	20 (26)	19	43 200	Бухгалтерская справка
II вариант					
1.	Восстановлен НДС**	19	68-НДС	43 200	Бухгалтерская справка-расчет
2.	Восстановленный НДС включен в прочие расходы	91-2	19	43 200	Бухгалтерская справка

* Здание производственного цеха является объектом недвижимости (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество подлежит государственной регистрации. За государственную регистрацию права собственности на объект недвижимости уплачивается государственная пошлина в размере, установленном пп. 22 п. 1 ст. 333.33 НК РФ. В данной ситуации порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете затрат, связанных с уплатой указанной госпошлины, не рассматривается и соответствующие бухгалтерские записи в таблице не приводятся.

** В целях обеспечения рационального ведения бухгалтерского учета организация вправе отражать сумму восстановленного НДС без использования счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", если такой порядок предусмотрен учетной политикой для целей бухгалтерского учета (п. п. 4, 6 ПБУ 1/2008). Поскольку в данном примере не указано, какой в учетной политике предусмотрен порядок восстановления НДС, то в таблице приведены проводки с использованием счета 19.

Выполненные операции в бухгалтерском учете повлияют на показатели соответствующих строк в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ниже приведены примеры заполнения бухгалтерской (финансовой) отчетности в виде изменения показателей строк (+ увеличение/ - уменьшение).

Бухгалтерский баланс

тыс.руб.

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2013 г.
АКТИВ		
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
...		
Основные средства	1150	+ 10 800
...		
Прочие внеоборотные активы	1190	- 10 800
Итого по разделу I	1100	
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
...		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	- 2 160
...		
Итого по разделу II	1200	
БАЛАНС	1600	
ПАССИВ		
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
...		
Итого по разделу III	1300	
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
...		
Итого по разделу IV	1400	
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
...		
Кредиторская задолженность	1520	- 2 160
...		
Итого по разделу V	1500	
БАЛАНС	1700	

Бухгалтерский баланс

тыс.руб.

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2019 г.
ПАССИВ		
...		
I. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
...		
Кредиторская задолженность	1520	+ 43
...		
Итого по разделу V	1500	
БАЛАНС	1700	

Отчет о финансовых результатах

тыс.руб.

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2019 г.
...		
Управленческие расходы (I вариант учета восстановленного НДС)	2220	(+43)
...		
Прочие расходы (II вариант учета восстановленного НДС)	2350	(+43)
...		

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Сумма НДС, предъявленная подрядчиком при строительстве здания, правомерно принята организацией в декабре 2013 г. к вычету на основании п. 6 ст. 171, п. п. 1, 5 ст. 172 НК РФ.

В данном случае здание с апреля 2019 г. начало использоваться в том числе и при производстве не облагаемой НДС продукции, т.е. для осуществления операций, указанных в пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ. К этому моменту здание полностью не амортизировано и с момента ввода здания в эксплуатацию прошло менее 15 лет. Следовательно, сумма НДС, предъявленная подрядчиком при строительстве здания, подлежит восстановлению в порядке, предусмотренном ст. 171.1 НК РФ, что следует из норм абз. 4 п. 6 ст. 171, п. 1, пп. 1 п. 2, п. 3 ст. 171.1 НК РФ. Поскольку организация помимо необлагаемых НДС операций осуществляет операции, подлежащие налогообложению, она обязана вести раздельный учет таких операций (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ). В данном примере не рассматривается порядок ведения раздельного учета.

Восстановление производится в последнем квартале каждого календарного года в течение 10 лет начиная с года, в котором наступил момент, предусмотренный п. 4 ст. 259 НК РФ, т.е. здание начало амортизироваться для целей налогообложения прибыли. Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Данная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за соответствующий календарный год (п. п. 4, 5 ст. 171.1 НК РФ).

В данном случае сумма НДС, подлежащая восстановлению к уплате в бюджет в 2019 г., рассчитывается по формуле (п. 5 ст. 171.1 НК РФ):

$$\text{НДС} = \frac{1}{10} \times \text{НДС, который вы приняли к вычету по этому объекту} \times \frac{\text{Стоимость отгруженных в соответствующем году товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализация которых не облагается НДС}}{\text{Общая стоимость отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) в соответствующем году без учета НДС}}$$

Восстановленная сумма НДС в стоимость здания не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ (п. 5 ст. 171.1 НК РФ). Исходя из рассмотренного порядка:

- десятилетний период восстановления - с 2014 по 2023 г. включительно (так как амортизация по зданию начала начисляться с января 2014 г. (п. 4 ст. 259 НК РФ), следовательно, с 2014 г. начинается отсчет 10-летнего срока восстановления);
- в период с 2014 по 2018 г. включительно данное здание в операциях, не облагаемых НДС, не использовалось, следовательно, восстанавливать НДС за эти годы не нужно;
- ранее принятый к вычету НДС восстанавливается в период с 2019 по 2023 г. при условии осуществления в эти годы операций, не облагаемых НДС, с использованием данного здания.

Восстановленная к уплате в бюджет сумма НДС отражается в налоговой декларации по НДС за IV квартал каждого календарного года до истечения 10-летнего срока (п. 4 ст. 171.1 НК РФ).

В целях восстановления сумм НДС в книге продаж в последнем месяце календарного года регистрируется бухгалтерская справка-расчет с указанием в ней суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет за текущий календарный год, что следует из абз. 3 п. 14 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137.

Таким образом, сумма НДС, подлежащая восстановлению в IV квартале 2019 г. составляет 43 200 руб. ($1/10 \times 2\,160\,000 \text{ руб.} \times 9\,000\,000 \text{ руб.} / 45\,000\,000 \text{ руб.}$).

Сумму "недвижимого" НДС "к восстановлению" за 2019 год следует отразить в декларации по НДС за IV квартал, в строке 080 раздела 3. А расчет этой суммы приводится в Приложении 1 к разделу 3. Приложение нужно заполнять в отношении каждого объекта недвижимости, по которому восстанавливается НДС. Строки 010 – 060 заполняются в соответствии с п. 39.7 - 39.12 Порядка заполнения декларации, строка 070 заполняется согласно п. 39.13-39.16 Порядка заполнения декларации.

Ниже приведен пример заполнения Приложения 1 к разделу 3 Налоговой декларации по НДС за IV квартал 2019 г.

Сумма налога, подлежащая восстановлению и уплате в бюджет за истекший календарный год и предыдущие календарные годы

Наименование объекта
основного средства
(код строки 010)

З	Д	А	Н	И	Е		П	Р	О	И	З	В	О	Д	С	Т	В	Е	Н	Н	О	Г	О		Ц	Е	Х	А	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

Код операции по объекту основного средства (код строки 020)

* по ОС, построенным подрядным способом

1 0 1 1 8 0 1 *

Дата ввода объекта основного средства в эксплуатацию для исчисления амортизации (код строки 030)

0 1 . 1 2 . 2 0 1 3

Дата начала начисления амортизационных отчислений по объекту основного средства (код строки 040)

0 1 . 0 1 . 2 0 1 4

Стоимость объекта основного средства на дату ввода объекта в эксплуатацию без учета налога
(код строки 050)

1 0 8 0 0 0 0 0 - -

Сумма налога, принятая к вычету по объекту основного средства (код строки 060)

2 1 6 0 0 0 0 - - -

(код строки 070)

За истекший
календарный год
(предыдущие
календарные годы)

Дата начала использования объекта
основного средства для операций,
указанных в пункте 2 статьи 170
Налогового кодекса Российской
Федерации

Доля отгруженных товаров (работ,
услуг), имущественных прав, не
облагаемых налогом, в общей
стоимости отгрузки (%)

Сумма налога, подлежащая
восстановлению и уплате в бюджет за
календарный год (истекшие календарные
годы) в рублях

1	2	3	4
2 0 1 4	- - . - - . - - - -	- - - . -	0 - - - - - - - - -
2 0 1 5	- - . - - . - - - -	- - - . -	0 - - - - - - - - -
2 0 1 6	- - . - - . - - - -	- - - . -	0 - - - - - - - - -
2 0 1 7	- - . - - . - - - -	- - - . -	0 - - - - - - - - -
2 0 1 8	- - . - - . - - - -	- - - . -	0 - - - - - - - - -
2 0 1 9	0 1 . 0 4 . 2 0 1 9	2 0 - . -	4 3 2 0 0 - - - - -
- - - -	- - . - - . - - - -	- - - . -	- - - - - - - - -
- - - -	- - . - - . - - - -	- - - . -	- - - - - - - - -
- - - -	- - . - - . - - - -	- - - . -	- - - - - - - - -
- - - -	- - . - - . - - - -	- - - . -	- - - - - - - - -

Налог на прибыль организаций

Затраты на строительство производственного цеха в состав расходов организации не включаются и формируют стоимость объекта амортизируемого имущества (п. 5 ст. 270, п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ). Срок полезного использования (и, соответственно, амортизационная группа) амортизируемого имущества (в данном случае – объекта недвижимости) определяется на дату его ввода в эксплуатацию (п. 1 ст. 258 НК РФ).

С 01.01.2013 для включения недвижимости в состав амортизационной группы факт подачи документов на государственную регистрацию права собственности значения не имеет (пп. "б" п. 5 ст. 1 Федерального закона от 29.11.2012 N 206-ФЗ "О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации").

Восстановленная сумма НДС в стоимость здания не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ (п. 5 ст. 171.1 НК РФ).

По общему правилу расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся (п. 1 ст. 272 НК РФ). В данном случае расходы признаются в периоде восстановления НДС (регистрации бухгалтерской справки-расчета в книге продаж).

Учитывая вышеизложенное восстановленную сумму НДС необходимо отразить в декларации по налогу на прибыль в строке 040 Приложения N 2 к Листу 02, строке 130 Приложения 2 к листу 02, строке 030 листа 02 декларации по налогу на прибыль за 2019 г., т.е. как косвенные расходы, которые связаны с производством и реализацией, но не отнесены к прямым. В строках 041 - 055 приводится их детализацию. Но отдельные строки есть не для всех видов косвенных расходов, в т.ч. нет отдельной строки и для восстановленного НДС.

Ниже приведен пример заполнения Приложения № 2 к Листу 02 в виде изменения показателей соответствующих строк (+ увеличение/ - уменьшение).



Приложение № 2 к Листу 02 (продолжение)

Признак налогоплательщика (код)

☐

- 1 - организация, не относящаяся к указанным по кодам 2, 3, 4 и 6
 2 - сельскохозяйственный товаропроизводитель
 3 - резидент (участник) особой (свободной) экономической зоны
 4 - организация, осуществляющая деятельность на новом морском месторождении углеводородного сырья
 6 - резидент территории опережающего социально-экономического развития

Лицензия: серия

номер

вид

 /
Показатели
1Код строки
2Сумма в рублях
3

Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг

070

сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены

071

Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг

072

сумма отклонения от максимальной (расчетной) цены

073

Расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (стр. 350 Приложения №3 к Листу 02)

080

Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности

090

Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода

100

Сумма убытка от реализации права на земельный участок, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода

110

Сумма надбавки, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода

120

Итого признанных расходов (сумма строк 010, 020, 040, 059 - 070, 072, 080 - 120)

130

 + 4 3 2 0 0

Сумма амортизации за отчетный (налоговый) период, начисленная:

линейным методом

131

в том числе по нематериальным активам

132

нелинейным методом

133

в том числе по нематериальным активам

134

Метод начисления амортизации, отраженный в учетной политике (код)

135

- 1 - линейный
2 - нелинейный

Внереализационные расходы – всего

200

в том числе:

расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком

201

расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов

202

расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы

204

штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных или долговых обязательств, возмещение причиненного ущерба

205

расходы профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность, включая банки, по операциям с производными финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке

206