

ДОЛЯ В УК УЧРЕЖДАЕМОГО ОБЩЕСТВА ОПЛАЧЕНА ИМУЩЕСТВОМ

Доцент Е.Н. Иванов

Мы продолжаем тему, начатую в "ПБ" № 11/2011 в статье М. Воленкурт "Имущественный взнос в УК: налоговая оценка". В предлагаемой статье рассмотрены налоговые последствия при оплате имуществом долей в УК для учреждаемых обществ, а также особенности данных операций при оплате УК отдельными видами имущества учредителями, имеющими различный статус. При этом как учредители, так и учреждаемые ими ООО могут находиться на специальных режимах налогообложения.

Налоговые последствия для учреждаемого общества

Налог на добавленную стоимость

Передача *учредителем* имущества в оплату доли в УК, согласно пп. 1 п. 2 ст. 146 и пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, не облагается НДС.

Однако при этом у учредителя, согласно требованию пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, появляется обязанность по восстановлению НДС, если данный налог был принят к вычету при приобретении вносимого имущества.

Так, в этом случае по вносимым объектам основных средств НДС восстанавливается в сумме, пропорциональной их остаточной (балансовой) стоимости (без учета переоценок).

Это требование не распространяется только на объекты недвижимости, которые эксплуатируются более 15 лет (п. 6 ст. 171 НК РФ). Восстановленная сумма данного налога отражается *учредителем* отдельной строкой в документах на передачу вклада, однако счет-фактура не оформляется (абзац 3 пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

В качестве документа, оформляемого учредителем при передаче имущества, может выступать двухсторонний акт приема-передачи имущества в качестве вклада в УК, содержащий все обязательные для первичного бухгалтерского документа реквизиты, предусмотренные ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В акте необходимо указать стоимость передаваемого имущества, а также сумму восстановленного по нему НДС.

При передаче материалов учредителем дополнительно оформляется накладная по форме № М-15, а принимающая сторона оформляет приходный ордер по форме № М-4, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 № 71а. При передаче товаров оформляется накладная по форме № Торг-12, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.98 № 132.

При передаче *основного средства* в акте следует зафиксировать его первоначальную и остаточную стоимости, сумму НДС, принятую ранее учредителем к вычету, а также полученную расчетным путем сумму восстановленного НДС. В качестве форм актов на передачу объектов ОС можно использовать формы актов № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-

1б, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7. В эти формы можно добавить дополнительные строки, содержащие сведения о суммах НДС, так как вносить в формы первичных документов необходимые дополнения не запрещено.

Основанием для отражения в налоговом учете *учреждаемого общества* остаточной стоимости объекта ОС помимо акта о его приеме-передаче являются технический паспорт объекта (его копия либо выписка из него с указанием года создания ОС), выписка из регистров налогового учета учредителя о стоимости передаваемого ОС, а также о начисленной за период эксплуатации амортизации (Письма УМНС РФ по г. Москве от 23.06.05 № 20-12/44940 и от 24.09.04 № 24-11/61921).

Суммы восстановленного НДС не включаются *учреждаемым ООО* в стоимость внесенного имущества, и, если имущество будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС, *общество вправе принять эти суммы к вычету после принятия имущества на учет* (п. 11 ст. 171 и п. 8 ст. 172 НК РФ).

По мнению контролирующих органов, рассматриваемые суммы: подлежат вычету после принятия объектов на учет в качестве основных средств, т.е. после их отражения на счете **01** (Письма Минфина РФ от 02.08.10 № 03-07-11/330, от 21.09.07 № 03-07-10/20, ФНС от 05.04.05 № 03-1-03/530/8@ и УФНС по г. Москве от 02.10.07 № 19-11/093494).

Однако высшие судьи указали, что законодатель не связывает право вычета с постановкой ОС на бухгалтерский учет по какому-то конкретному счету (Определение ВАС РФ от 03.03.09 № ВАС-1795/09).

Такой вывод очень важен при внесении в УК объектов, требующих достройки или длительных монтажных и пусконаладочных работ и учитываемых учреждаемым ООО на счетах **08** и **07**.

Далее. Так как счет-фактура на передачу имущества не выписывается, то в момент возникновения права на налоговый вычет в книге покупок регистрируются документы, которыми оформлена передача (п. 8 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвер-

жденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.00 № 914).

Эти же документы (их нотариально заверенные копии) необходимо хранить в журнале учета полученных счетов-фактур (абзац 4 п. 5 Правил).

В том случае, если *сумма налога фактически не была восстановлена передающей стороной*, права на вычет у общества нет (Постановления ФАС Уральского округа от 27.01.09 № Ф09-10568/08-С2 и Поволжского округа от 29.01.09 № А55-8201/2008).

Однако, если учредитель восстановил сумму НДС, но не уплатил ее в бюджет, то по мнению судей, право на вычет учреждаемое общество имеет (Постановления ФАС Московского округа от 07.07.09 № КА-А40/6019-09 и Северо-Западного округа от 01.07.08 № А05-12093/2007).

Примечание. 1. Если имущество изначально приобреталось учредителем для взноса в УК, то, согласно пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ, сумму "входного" НДС, которая не предъявлялась учредителем к вычету, учреждаемым обществом необходимо учесть в его стоимости.

2. Если имущество получено от учредителя - физического лица, не являющегося ИП, которое не обязано восстанавливать НДС и выделять его в документах на передачу, то даже если сумма НДС будет в них выделена, то принять ее к вычету общество не вправе (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.08.08 № А42-5628/2007).

3. Если по имуществу, полученному в качестве вклада (взноса) в УК, налогоплательщик ранее правомерно применил налоговые вычеты, а в дальнейшем это имущество стало использоваться для осуществления операций, не облагаемых НДС, суммы налога по этому имуществу, согласно пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, должны быть восстановлены в том налоговом периоде, в котором полученное имущество стало использоваться для осуществления таких операций. При этом по недвижимому имуществу нормы п. 6 ст. 171 НК РФ не применяются.

4. Подпункт 1 п. 3 ст. 170 НК РФ устанавливает обязанность передающей имущество стороны восстановить "входной" НДС без каких-либо условий и исключений из данного правила. Поэтому восстанавливать налог нужно независимо от того, применяет получающая имущество сторона общий или иной режим налогообложения (УСН, платит ЕНВД, ЕСХН) либо освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ. Учреждаемое общество, не являющееся плательщиком НДС, не сможет принять к вычету восстановленную сумму НДС. По ее учету существуют два альтернативных мнения экспертов.

Первое мнение - никаких действий в отношении восстановленных сумм НДС выполнять не нужно. Указанные налогоплательщики не имеют права отнести суммы восстановленного НДС на стоимость внесенного имущества, так как п. 2 ст.

170 НК РФ предоставляет такое право только *покупателям* имущества.

Согласно же п. 3 ст. 170 НК РФ сумма НДС, восстановленного при передаче имущества, также в его стоимость не включается.

Так, если организация применяет УСН, то, не являясь налогоплательщиком НДС, не может воспользоваться правом на вычет суммы НДС, восстановленного участником (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

Исходя же из норм п. 8 ПБУ 5/01 и п. 9 ПБУ 6/01 данная сумма не может быть включена в фактическую себестоимость полученных ТМЦ и ОС.

Поэтому полученное "упрощенцем" *право на вычет НДС не может быть использовано* и не несет учреждаемой организации каких-либо экономических выгод.

Отсюда "упрощенец" вправе не отражать в учете полученное им право на налоговый вычет по НДС, поскольку оно не является ни активом, ни доходом организации (пункты 8.3 и 8.5 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом ИПБ РФ 29.12.97).

При этом, если "упрощенец" планирует переходить на общую систему налогообложения и имеется уверенность, что полученное в качестве вклада в уставный капитал сырье будет использовано при общем режиме налогообложения, то после такого перехода организация сможет воспользоваться предоставленным ей правом вычета НДС.

В этом случае "упрощенец" может зачислить НДС, указанный учредителем в передаточных документах, проводкой **Д19 К83**.

Второе мнение - согласно норме пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, абзаца 6 п. 6 ПБУ 5/01 и абзаца 7 п. 8 ПБУ 6/01 сумма восстановленного НДС включается в фактическую себестоимость имущества, полученного в качестве вклада в УК, что, например, отражается проводкой **Д01,41 К19**.

Однако это мнение не представляется нам состоятельным, так как пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ определяет включение сумм НДС неплательщиками НДС в стоимость приобретенных товаров, а не полученных в результате их передачи.

Отметим, что разъяснений контролирующих органов о недопустимости передачи права на вычет НДС в качестве вклада в уставный капитал мы не обнаружили. Тем не менее, если кто-нибудь из учредителей в судебном порядке оспорит право на оплату доли в УК суммой восстановленного НДС, то предсказать исход процесса невозможно.

При отрицательном же подходе суда возникнут серьезные последствия как для учредителя, взнос которого был оплачен суммой НДС, так и для самого ООО, так как уставный капитал в сумме НДС будет признан несформированным, а доля - непоплатенной.

Налог на прибыль

При получении имущества в качестве оплаты за размещаемые доли у учреждаемого общества не возникает прибыли (убытка), так как, согласно подпунктам 3 и 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, ни стоимость имущества, ни сумма восстановленного передающей стороной НДС в доходы не включаются.

В целях налогообложения полученное от учредителя имущество оценивается учреждаемым обществом по данным налогового учета учредителя на дату перехода права собственности с учетом дополнительных расходов, которые несет учредитель при внесении вклада (если сумма этих расходов признается частью его вклада).

При этом в зависимости от статуса учредителя и применяемого им режима налогообложения применяются разные нормы НК РФ (см. статью М. Воленкурт "Имущественный взнос в УК: налоговая оценка", опубликованную в "ПБ" № 11/2011 на стр. 9, а также наш комментарий к ней).

При дальнейшем использовании полученного имущества общество может учитывать его стоимость в целях налогообложения прибыли, так как в данном случае в оплату этого имущества участнику передается доля в УК, т.е. данная операция является возмездной.

Так, если в оплату доли получены основные средства, общество вправе начислять амортизацию по ним в общеустановленном порядке (п. 1 ст. 256, п. 3 ст. 272 и пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Отметим, что если при вводе в эксплуатацию объекта ОС учредитель применял к нему амортизационную премию, то восстанавливать ее при выбытии ОС он не должен (Письмо Минфина РФ от 20.03.09 № 03-03-06/1/169). При применении линейного метода начисления амортизации срок полезного использования полученного объекта ОС можно сократить на количество месяцев его использования учредителем.

Однако учреждаемое ООО по полученному в УК объекту ОС не вправе применить амортизационную премию, так оно не понесло никаких затрат на приобретение объекта (Письма Минфина РФ от 19.06.09 № 03-03-06/2/122, от 16.05.06 № 03-03-04/1/452 и от 17.04.06 № 03-03-04/1/349).

Ряд экспертов пытаются оспорить такую позицию финансистов, полагая, что внесение имущества в УК не является безвозмездной сделкой, следовательно, к полученному в УК амортизируемому имуществу также, как к полученному в других случаях при возмездных сделках, может быть применена амортизационная премия. Судебные решения, поддержавшие такую точку зрения, отсутствуют.

Стоимость товаров и сырья (материалов), полученных в оплату доли, учитывается в целях налогообложения прибыли в общем порядке: в момент дальнейшей реализации и (или) при списании в производство соответственно (подпункты 2 и 3 п. 1 ст. 268, п. 2 ст. 272 и абзац 1 пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Далее. В статье М. Воленкурт описаны особенности определения в налоговом учете первоначальной стоимости имущества, вносимого в УК учредителем, применяющим специальный налоговый режим.

Напомним, что необходимая для налогового учета учреждаемого общества первоначальная стоимость основного средства должна быть получена из бухгалтерского учета "упрощенца" с объектом налогообложения "доходы", который не ведет налоговый учет расходов, но должен вести учет ОС и нематериальных активов в общем порядке согласно п. 3 ст. 4 ФЗ-129.

Таким образом, такой "упрощенец" при передаче основного средства в УК должен указать в акте на его передачу первоначальную и остаточную стоимость вносимого объекта, а также сумму начисленной амортизации, определенные по данным бухгалтерского учета.

Это же можно в полной мере отнести и к учредителям - *плательщикам ЕНВД*, которые обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме.

Более сложное положение с учредителем "упрощенцем", который применяет объект налогообложения "доходы минус расходы", а, следовательно, ведет налоговый учет расходов.

Такой "упрощенец" и учреждаемое общество должны учитывать, что, согласно п. 3 ст. 346.16 НК РФ, в случае реализации (передачи) ОС и НМА до истечения 3 лет с момента учета по ним расходов (в отношении ОС и НМА со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет) "упрощенец" обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования данными ОС и НМА с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Таким образом, если, например, "упрощенец" передает ОС со сроком полезного использования 5 лет до истечения 3-летнего срока с момента учета расходов на его приобретение в составе расходов, уменьшающих налоговую базу при УСН, то учредитель должен пересчитать сумму расходов, учтенную в целях налогообложения.

При пересчете из расходов "упрощенца" *вычитается стоимость объекта ОС*, а вместо нее в расходы включаются *суммы амортизации* по этому объекту, исчисленные в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Поэтому при передаче объекта в качестве вклада в УК учредитель по данным своего налогового учета должен определить остаточную (не списанную в расходы при УСН) стоимость передаваемого объекта, по которой учреждаемое общество и должно принять объект к своему налоговому учету.

Если же передача рассматриваемого ОС состоится по истечении 3-летнего срока, то пересчет уже списанной в расходы стоимости ОС не производится и объект принимается учреждаемым обществом *по нулевой стоимости*.

И, наконец, согласно п. 3 ст. 346.16 НК РФ, стоимость ОС, приобретенного в период применения "упрощенцем" объекта налогообложения "*доходы минус расходы*", списывается в течение налогового периода. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Поэтому, если ОС имеет стоимость 600000 руб. и приобретено, например, в начале года, а передано "упрощенцем" в УК в июле, его остаточная стоимость в налоговом учете передающей стороны составит 300000 руб., по которой его на учет поставит учреждаемое общество (в расходы за 2 квартала "упрощенцем" была списана половина первоначальной стоимости объекта).

Для последующего учета полученного в качестве вклада в УК объекта ОС важно определить его дальнейший срок полезного использования (СПИ). При этом СПИ ОС, полученного в качестве вклада в УК, определяется так же, как и для ОС, бывшего в эксплуатации (п. 7 ст. 258 НК РФ).

Так, для ОС, бывшего в эксплуатации, норма амортизации в целях применения *линейного* метода начисления амортизации определяется с учетом положений п. 3 ст. 258 НК РФ и Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1) *за минусом количества лет (месяцев)* его эксплуатации предыдущими собственниками (п. 7 ст. 258 НК РФ).

Приобретенные объекты ОС, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника (п. 12 ст. 258 НК РФ).

При применении *нелинейного* метода норма амортизации зависит не от конкретного СПИ, а от амортизационной группы, к которой ОС относится согласно ст. 258 НК РФ (п. 5 ст. 259.2 НК РФ).

В этом случае учредитель должен документально подтвердить амортизационную группу, к которой он отнес вносимое имущество. Это могут быть акты о приеме-передаче основных средств, составленные по формам № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-1б, документы налогового учета передающей стороны или любые другие документы, подтверждающие СПИ этого имущества.

Письмом Минфина РФ от 05.07.10 № 03-03-06/1/448 разъяснено, что при отсутствии акта по форме № ОС-1 (№ ОС-1а) налогоплательщик не вправе амортизировать бывшие в эксплуатации ОС.

Если же срок эксплуатации ОС предыдущим собственником не может быть подтвержден

документально, то его СПИ устанавливается в общем порядке, т.е. учреждаемое общество может, в частности, ориентироваться на Классификацию ОС, включаемых в амортизационные группы (Письмо Минфина РФ от 16.07.09 № 03-03-06/2/141).

Если срок фактического использования ОС у учредителя равен или больше его СПИ, а также если остаточный СПИ менее одного года, то учреждаемое общество вправе самостоятельно определять СПИ данного объекта с учетом требований техники безопасности и других факторов (абзац 2 п. 7 ст. 258 НК РФ, Письма Минфина РФ от 23.09.09 № 03-03-06/1/608 и от 16.07.09 № 03-03-06/2/141).

Обратим внимание: такой срок нужно определять с учетом реального срока возможного использования объекта в деятельности общества в дальнейшем, его способности приносить доход и технических характеристик (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 08.11.07 № Ф03-А73/07-2/3272). Иначе налоговые органы признают расходы в виде амортизации необоснованными.

Если объект ОС вносится в УК ИП, то предпринимателю необходимо документально подтвердить срок фактической эксплуатации предпринимателем данного объекта (Письмо Минфина РФ от 06.10.10 № 03-03-06/2/172).

В случае внесения ОС, бывшего в употреблении у физического лица, не являющегося ИП, учреждаемое общество не вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом требований п. 7 ст. 258 НК РФ, так как у физического лица отсутствует документальное подтверждение срока полезного использования и эксплуатации объекта в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 06.10.10 № 03-03-06/2/172). В этом случае СПИ необходимо определять, также ориентируясь на Классификацию ОС, включаемых в амортизационные группы. Уменьшить же этот период на время эксплуатации имущества предыдущим собственником нельзя.

Такая категоричная позиция финансистов не является бесспорной, так как НК РФ не содержит запрета на применение правил, установленных в ст. 258 НК РФ, в том случае, если предыдущим владельцем имущества было физическое лицо, не являющееся ИП. Однако налогоплательщик, поступивший в разрез с мнением финансистов, имеет большой риск проигрыша в суде, тем более, что судебная практика по данному вопросу не сложилась.

Налог, уплачиваемый при применении УСН

В целях применения УСН организация не признает доходов в виде имущества, полученного в качестве вклада в УК (пп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 и пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При этом возникает вопрос, может ли "упрощенец", выбравший объектом налогообложения "*доходы минус расходы*", включить в состав расходов полученное от участников имущество?

Позиция контролирующих органов по данному вопросу отрицательная. Так, Письмом Минфина РФ от 03.02.10 № 03-11-06/2/14 разъяснено, что в случае получения ОС в качестве вклада в УК учреждаемая организация не несет расходов по их приобретению и стоимость таких объектов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитываться не должна.

Большинство судебных решений поддерживают эту точку зрения (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 26.05.08 № А56-25050/2006, от 28.09.07 № А56-4532/2007 и Уральского округа от 15.12.08 № Ф09-9338/08-С3).

Однако в Постановлении ФАС Центрального округа от 18.07.06 № А09-142/06-25-16 было отказано в иске налогового органа в отношении завышения расходов, учитываемых при расчете единого налога, уплачиваемого при применении УСН, на сумму начисленной амортизации ОС. Судьи пришли к выводу, что получение обществом имущества в качестве вклада в УК нельзя рассматривать как безвозмездную передачу. В связи с этим стоимость указанного имущества можно было включить в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Такие же выводы сделаны в Постановлении ФАС Уральского округа от 19.04.10 № Ф09-5943/09-С2 в отношении возможности включения в состав налоговых расходов стоимости имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал обществом, применявшим ЕСХН.

Однако вероятность положительного судебного решения по данному вопросу для "упрощенца" невелика.

Если же "упрощенец" в дальнейшем перейдет на общую систему налогообложения, то порядок его действий подробно описан в Письме Минфина РФ от 29.01.10 № 03-11-06/2/09, в котором также указано, что стоимость ОС, полученного в качестве взноса в УК организации в период применения УСН, в расходах не учитывается. Однако при переходе на общий режим налогообложения организация должна поставить на налоговый учет ОС, полученное в период применения УСН в качестве взноса в УК.

Указанный объект, согласно положениям п. 1 ст. 277 НК РФ, в целях налогообложения прибыли принимается по остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал.

Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его

части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

В том случае, если данный объект ОС уже при применении общего режима налогообложения используется налогоплательщиком для извлечения дохода, он вправе его амортизировать. При последующей реализации данного амортизируемого объекта, согласно пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ, доходы от реализации уменьшаются на его остаточную стоимость, определяемую согласно п. 1 ст. 257 НК РФ.

Налог на имущество

Полученное в качестве оплаты за размещаемые доли имущество, согласно п. 1 ст. 66 ГК РФ, становится собственностью общества.

Поэтому с поступивших в УК объектов, учитываемых на счете **01**, учреждаемое общество, согласно п. 1 ст. 374 НК РФ, должно уплачивать налог на имущество.

Для того чтобы принять такое имущество к бухгалтерскому учету и начать исчислять по нему налог, необходимо определить его первоначальную стоимость (ст. 374, п. 1 ст. 375 НК РФ, п. 7 ПБУ 6/01).

Согласно п. 9 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Если у учреждаемого общества в связи с получением имущества в его УК возникнут *дополнительные расходы*, то они также должны включаться в первоначальную стоимость объектов имущества (пункты 8 и 12 ПБУ 6/01).

В нашем комментарии к вышеуказанной статье М. Воленкурт (журнал "ПБ" № 11/2011) подробно рассмотрены особенности отражения в бухгалтерском учете учреждаемого ООО первоначальной стоимости имущества, вносимого в УК, если оно подлежит независимой оценке.

Осторожным учредителям была дана рекомендация согласовать для этого первоначальную стоимость имущества *в сумме, указанной в заключении независимого оценщика*.

При дальнейшем определении налогооблагаемой базы внесенное в УК имущество учитывается по остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Налог на имущество при совмещении ЕНВД и общего режима

Если учреждаемое ООО совмещает ЕНВД и общий режим налогообложения, то ему необходимо вести раздельный учет, в том числе имущества (п. 7 ст. 346.26 НК РФ). Включение стоимости внесенного в УК имущества в налоговую базу по налогу на

имущество зависит от того, в какой деятельности будет использоваться данное имущество.

Если имущество будет использоваться *только для ведения "временной" деятельности*, то с такого имущества налог на имущество не уплачивается (п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Если имущество будет использоваться для видов деятельности, облагаемых *в рамках общего режима*, то его стоимость включается в налоговую базу согласно нормам главы 30 НК РФ.

Если имущество будет *одновременно* использоваться в видах деятельности, один из которых переведен на уплату ЕНВД, то для расчета налога стоимость такого имущества определяется пропорционально сумме выручки от реализации, полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации. Так как НК РФ не определяет в рассматриваемой ситуации методику расчета стоимости облагаемого имущества, то общество может установить ее само, закрепив принятую методику в качестве элемента своей учетной политики.

Письмом Минфина РФ от 26.10.06 № 03-06-01-04/195 разъяснено, что в случае если организация

использует имущество одновременно в деятельности, связанной с общим режимом налогообложения и режимом ЕНВД, то остаточная стоимость облагаемого имущества в налоговом (отчетном) периоде по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода должна определяться исходя из выручки от реализации продукции (работ, услуг) за квартал (т.е. за налоговый период по режиму ЕНВД).

Таким образом, остаточная стоимость облагаемого имущества по состоянию на 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля формируется исходя из выручки от реализации продукции (работ, услуг) за I квартал (за январь - март); по состоянию на 1 мая, 1 июня и 1 июля - показателя выручки за II квартал (апрель - июнь); по состоянию на 1 августа, 1 сентября и 1 октября - показателя выручки за III квартал (июль - сентябрь); по состоянию на 1 ноября, 1 декабря и 1 января года, следующего за налоговым периодом, - показателя выручки за IV квартал (октябрь - декабрь).

При этом данный метод не требует перерасчета остаточной стоимости облагаемого имущества на каждое 1-е число налогового (отчетного) периода.

Бухгалтерский учет в учреждаемом обществе

Как было отмечено в нашем комментарии к статье М. Воленкурт (журнал "ПБ" № 11/2011), в бухгалтерском учете учреждаемого общества *стоимость имущества, вносимого в УК, соответствует оценке имущества, согласованной учредителями.*

В случае, если вносимое имущество должно быть подвергнуто независимой оценке, то с учетом позиции контролирующих органов наиболее целесообразно установить первоначальную стоимость вносимого имущества в сумме, указанной в заключении независимого оценщика.

Операции по учету формирования УК ведутся на счете **80** "Уставный капитал", сальдо по которому должно соответствовать размеру УК, зафиксированному в учредительных документах организации.

Обществу целесообразно организовать аналитический учет по счету **80**, чтобы обеспечивать получение информации по учредителям организации и стадиям формирования капитала.

Поэтому к счету **80** рекомендуется открыть следующие субсчета:

- **80-1** "Объявленный капитал";
- **80-2** "Оплаченный капитал".

Внутренние проводки между данными субсчетами выполняются после совершения соответствующих операций.

Аналитический учет должен быть организован и по субсчету **75-1**, где для каждого учредителя общества вводится отдельный субсубсчет.

При оплате вкладов в УК имуществом выполняется проводка:

Д08,07,10,41,21... К75-1.

После этого выполняется внутренняя корреспонденция между субсчетами счета **80**:

Д80-1 К80-2.

Теперь об учете суммы НДС, восстановленной учредителем и указанной в документах на передачу.

Письмами Минфина РФ от 19.12.06 № 07-05-06/302 и от 30.10.06 № 07-05-06/262 разъяснено, что сумма НДС, восстановленная учредителем по ОС и иному передаваемому в УК ООО имуществу, отражается проводкой **Д19 К83**.

Это еще раз подтверждает отмеченную выше позицию, что *сумма восстановленного НДС не может выступать в качестве оплаты доли участника ООО*, хотя у передающей стороны указанная сумма НДС включается в первоначальную стоимость финансовых вложений, так как для учредителя она уже не является возмещаемым налогом, а относится к фактическим расходам учредителя на приобретение финансового вложения (Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год, направленные Письмом Минфина РФ от 19.12.06 № 07-05-06/302, Письма Минфина РФ от 19.12.06 № 07-05-06/302, от 30.10.06 № 07-05-06/262 и УФНС по г. Москве от 04.07.07 № 19-11/063175).

Если полученное имущество будет использоваться в операциях, облагаемых НДС, то после принятия его суммы на счет **19** в учете учреждаемого общества - налогоплательщика НДС выполняется проводка, отражающая принятие восстановленной

учредителем суммы НДС к вычету: **Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19**.

Приведем примеры внесения имущества в УК учреждаемых обществ.

Начнем с простого примера, когда согласованная учредителями стоимость вносимого имущества, равная по величине сумме, указанной в заключении независимого оценщика, соответствует величине доли учредителя в УК общества и равна стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества по данным бухгалтерского и налогового учета учредителя на дату передачи.

ПРИМЕР 1. Вновь учрежденное общество, которое будет применять общую систему налогообложения, с размером УК в 1 000 000 руб. получило в качестве оплаты долей в УК:

- от Учредителя 1, являющегося также ООО, с размером доли в УК 20% - объект основных средств, остаточная стоимость которого по данным налогового учета учредителя, равная согласованной оценке всех учредителей и совпадающая с оценкой независимого оценщика, составляет 200000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте по форме № ОС-1, равна 36000 руб. Срок полезного использования полученного объекта установлен учрежденным обществом равным 4 годам, что соответствует оставшемуся СПИ по данным бухгалтерского и налогового учета учредителя. Амортизация по объекту начислялась линейным способом;

- от Учредителя 2, являющегося ООО, с размером доли в УК 30% - товары, стоимость которых по данным налогового учета учредителя, равная согласованной оценке всех учредителей и совпадающая с оценкой независимого оценщика, равна 300000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте приемки-передачи товаров и в товарной накладной по форме № Торг-12, равна 54000 руб.;

- от Учредителя 3, являющегося ИП, с размером доли в УК 20% - специально приобретенный в магазине для взноса в УК комплект офисной мебели, стоимость которой отражена в Акте приемки-передачи товаров и в товарной накладной по форме № Торг-12 и равна, включая НДС, 200000 руб.;

- от Учредителя 4, являющегося физическим лицом, не зарегистрированным в качестве ИП, с размером доли в УК 30% - объект незавершенного строительства (офисное здание), стоимость которого, согласованная всеми учредителями, совпадающая с оценкой независимого оценщика и отраженная в Акте приемки-передачи, равна 300000 руб.

Обратим внимание: по объектам, передаваемым Учредителями 3 и 4, отсутствуют суммы передаваемого НДС, так как Учредитель 3 принял комплект офисной мебели на учет вместе с суммой

"входного" НДС, а Учредитель 4 является простым физическим лицом.

Итак, на дату регистрации ООО в его учете должны быть выполнены следующие проводки:

Д75-1-1 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 200000 руб. - отражена задолженность Учредителя 1 по оплате его доли в УК;

Д75-1-2 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 300000 руб. - отражена задолженность Учредителя 2 по оплате его доли в УК;

Д75-1-3 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 200000 руб. - отражена задолженность Учредителя 3 по оплате его доли в УК;

Д75-1-4 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 300000 руб. - отражена задолженность Учредителя 4 по оплате его доли в УК;

Д08-4 К75-1-1 - 200000 руб. - принят к учету объект ОС, переданный в оплату доли в УК Учредителем 1;

Д01 К08-4 - 200000 руб. - полученный от Учредителя 1 объект введен в эксплуатацию;

Д19-1 К83 - 36000 руб. - принят к учету НДС, восстановленный Учредителем 1 по переданному им объекту;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19-1 - 36000 руб. - принят к вычету НДС, переданный обществу Учредителем 1;

Д41 К75-1-2 - 300000 руб. - приняты к учету товары, переданные в оплату доли в УК Учредителем 2;

Д19-3 К83 - 54000 руб. - принят к учету НДС, восстановленный Учредителем 2 по переданным им товарам;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19-3 - 54000 руб. - принят к вычету НДС, переданный обществу Учредителем 2;

Д08-4 К75-1-3 - 200000 руб. - принят к учету комплект офисной мебели, переданный в оплату доли в УК Учредителем 3;

Д01 К08-4 - 200000 руб. - полученный от Учредителя 3 комплект офисной мебели введен в эксплуатацию;

Д08-4 К75-1-4 - 300000 руб. - принят к учету объект незавершенного строительства, переданный в оплату доли в УК Учредителем 4;

Д80-1 К80-2 - 1 000 000 руб. - отражена полная оплата УК учредителями общества.

Рассмотрим пример, когда согласованная учредителями оценка не совпадает с оценкой, отраженной учредителями в передаточных документах.

ПРИМЕР 2. Вновь учрежденное общество, которое будет применять общую систему налогообложения, с размером УК в 260000 руб. получило в качестве оплаты долей в УК:

- от Учредителя 1, являющегося также ООО, станок, остаточная стоимость которого по данным налогового учета учредителя равна 20000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте № ОС-1, равна 3600 руб. Согласованная всеми учредителями и совпадающая с оценкой независимого оценщика стоимость станка - 200000 руб. СПИ полученного объекта установлен учрежденным обществом равным 4 годам, что соответствует оставшемуся СПИ по данным бухгалтерского и налогового учета учредителя. Амортизация начислялась линейным способом;

- от Учредителя 2, являющегося также ООО, холодильную камеру, остаточная стоимость которой по данным налогового учета учредителя равна 70000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте № ОС-1, равна 12600 руб. Согласованная всеми учредителями и совпадающая с оценкой независимого оценщика стоимость холодильника - 60000 руб. Срок полезного использования полученного объекта установлен учрежденным обществом равным 2 годам, что соответствует оставшемуся СПИ по данным бухгалтерского и налогового учета учредителя. Амортизация по объекту начислялась линейным способом.

Таким образом, на дату регистрации ООО в его учете должны быть выполнены следующие проводки:

Д75-1-1 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 200000 руб. - отражена задолженность Учредителя 1 по оплате его доли в УК;

Д75-1-2 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 60000 руб. - отражена задолженность Учредителя 2 по оплате его доли в УК;

Д08-4 К75-1 - 200000 руб. - принят к учету объект ОС, переданный в оплату доли в УК Учредителем 1;

Д01 К08-4 - 200000 руб. - полученный от Учредителя 1 объект введен в эксплуатацию;

Д19-1 К83 - 3600 руб. - принят к учету НДС, восстановленный Учредителем 1 по переданному им объекту;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19-1 - 3600 руб. - принят к вычету НДС, переданный обществу Учредителем 1;

Д08-4 К75-1-2 - 60000 руб. - принят к учету объект ОС, переданный в оплату доли в УК Учредителем 2;

Д01 К08-4 - 60000 руб. - полученный от Учредителя 2 объект введен в эксплуатацию;

Д19-1 К83 - 12600 руб. - принят к учету НДС, восстановленный Учредителем 2 по переданному им объекту;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19-1 - 12600 руб. - принят к вычету НДС, переданный обществу Учредителем 2;

Д80-1 К80-2 - 260000 руб. - отражена полная оплата УК учредителями общества.

В данном случае в бухгалтерском учете станок, представляющий собой объект основных средств с первоначальной стоимостью 200000 руб., подлежит списанию в расходы посредством амортизации. В налоговом же учете его стоимость, равная 20000 руб., включается в материальные расходы единовременно. Это приводит к необходимости применения норм Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02), утвержденного Приказом Минфина РФ от 19.11.02 № 114н.

Указанные различия в принятии в расходы приводят к возникновению в бухгалтерском учете:

- налогооблагаемой временной разницы (НВР) в сумме признанных в налоговом учете материальных расходов (20000 руб.), приводящей к возникновению отложенного налогового обязательства (ОНО), равного 4000 руб. ($20000 * 20\%$). Данные НВР и ОНО уменьшаются (погашаются) по мере начисления амортизации в бухгалтерском учете (пункты 12, 15 и 18 ПБУ 18/02);

- постоянных разниц, возникающих ежемесячно при начислении амортизации в бухгалтерском учете в суммах, равных 4166,67 руб. ($200000 : 48 \text{ мес.}$). Данные разницы, согласно пунктам 4 и 7 ПБУ 18/02, обуславливают возникновение постоянных налоговых обязательств (ПНО), равных 833,33 руб. ($4166,67 * 20\%$).

Поэтому на дату регистрации общества в его учете должна быть выполнена проводка:

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" К77 - 4000 руб.

Далее ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем регистрации, в течение 48 месяцев:

Д20 К02 - 4166,67 руб. - начислена амортизация по внесенному в УК станку;

Д99 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" - 833,33 руб. ($4166,67 * 20\%$) - начислено ПНО;

Д77 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" - 83,33 руб. ($4000 : 48 \text{ мес.}$) - погашено ОНО.

Что касается внесенного в УК холодильника, то так как его налоговая остаточная стоимость по данным Учредителя 2 (70000 руб.) больше его стоимости, принятой в бухгалтерском учете (60000 руб.), ежемесячная сумма амортизации (при одинаковых сроках полезного использования) в налоговом учете будет больше бухгалтерской. При этом по мере начисления амортизации возникает постоянная разница, которая, согласно пунктам 4 и 7 ПБУ 18/02, ежемесячно приводит к образованию постоянного налогового актива (ПНА), отражаемого проводкой:

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" **К99** - 83,33 руб. ((70000 - 60000) : 24 мес. * 20%).

Рассмотрим пример, когда учреждаемое общество с начала своей деятельности будет применять упрощенную систему налогообложения.

ПРИМЕР 3. Вновь учрежденное общество, которое будет применять УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы" и с размером УК в 150000 руб., получило в качестве оплаты долей в УК:

- от Учредителя 1, являющегося также находящимся на общей системе налогообложения ООО, требующее монтажа основное средство (станок), остаточная стоимость которого по данным налогового учета учредителя равна 80000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте по форме № ОС-1, равна 14400 руб. Согласованная всеми учредителями и совпадающая с оценкой независимого оценщика стоимость станка - 100000 руб. Срок полезного использования полученного объекта установлен учрежденным обществом равным 6 годам, что соответствует оставшемуся СПИ по данным бухгалтерского и налогового учета учредителя. Амортизация по объекту начислялась линейным способом;

- от Учредителя 2, являющегося также ООО, находящимся на общей системе налогообложения, сырье, стоимость которого по данным налогового учета учредителя равна 40000 руб. Сумма НДС, восстановленная учредителем по объекту и отраженная в Акте приемки-передачи, а также в

приходном ордере, равна 7200 руб. Согласованная всеми учредителями и совпадающая с оценкой независимого оценщика стоимость сырья - 50000 руб.

Таким образом, на дату регистрации ООО в его учете должны быть выполнены следующие проводки:

Д75-1-1 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 100000 руб. - отражена задолженность Учредителя 1 по оплате его доли в УК;

Д75-1-2 К80-1 субсчет "Объявленный капитал" - 50000 руб. - отражена задолженность Учредителя 2 по оплате его доли в УК;

Д07 К75-1-1 - 100000 руб. - отражена стоимость объекта ОС, переданного в оплату доли в УК Учредителем 1 и требующего монтажа;

Д08-3 К07 - 100000 руб. - полученный от Учредителя 1 объект передан в монтаж;

Д23 К10,70,69 - 15000 руб. - отражены затраты по монтажу объекта;

Д08-3 К23 - 15000 руб. - списаны затраты по монтажу объекта;

Д01 К08-3 - 115000 руб. - полученный от Учредителя 1 объект введен в эксплуатацию;

Д10 К75-1-2 - 50000 руб. - отражена стоимость сырья, переданного в оплату доли в УК Учредителем 2;

Д80-1 К80-2 - 150000 руб. - отражена полная оплата УК учредителями общества.

Как быть с оплатой УК имуществом до момента государственной регистрации?

Согласно п. 2 ст. 16 ФЗ-14 на момент государственной регистрации общества его УК должен быть оплачен учредителями не менее чем на 50%.

Если уставной капитал формируется за счет внесения в его оплату только денежных средств, проблемы не возникает, так как один из учредителей общества до его регистрации открывает так называемый накопительный счет в банке, в котором общество после своей государственной регистрации будет обслуживаться.

Случай же с оплатой долей в УК имуществом вызывает проблему, так как на баланс учреждаемого общества, что подтверждает оплату его уставного капитала, имущество может быть поставлено только после государственной регистрации общества. Законодательно такая процедура не проработана, поэтому мы приведем процедуры, отработанные на практике.

Так, учредители должны отразить в договоре об учреждении общества, заключаемом, согласно п. 5 ст. 11 ФЗ-14, в письменной форме и определяющем порядок осуществления учредителями совместной деятельности по учреждению общества,

размер УК общества, размер и номинальную стоимость доли каждого из учредителей, а также размер, порядок и сроки оплаты таких долей в уставном капитале общества, что оплата долей в УК будет произведена имуществом, принадлежащем на праве собственности учредителям.

Учредители, согласно п. 2 ст. 15 ФЗ-14, на своем общем собрании, на основании представленных учредителями документов, в том числе подтверждающих их права собственности на имущество, должны протоколом единогласно утвердить денежные оценки имущества (в отдельных случаях на основании заключения независимого оценщика), вносимого для оплаты долей в УК общества.

Далее следует создать акт приемки-передачи имущества. Так как общество еще не зарегистрировано, то его должен утвердить председатель учредительного собрания.

Вместо такого акта можно передать движимое имущество на ответственное хранение любому юридическому лицу (по договору хранения), а затем уже после государственной регистрации принять его на баланс учрежденного ООО.

Данные документы, составляемые незадолго до государственной регистрации ООО, можно утвердить и нотариально.

В представляемом в налоговую инспекцию заявлении о государственной регистрации ООО подтверждается, что представленные учредительные документы соответствуют установленным законодательством РФ требованиям к учредительным документам юридического лица данной организационно-правовой формы, что сведения, содержащиеся в этих учредительных документах, иных представленных для государственной регистрации документах, заявлении о государственной регистрации, достоверны, что при создании юридического лица соблюден установленный для юридических лиц данной организационно-правовой формы порядок их учреждения, *в том числе оплаты УК на момент государственной регистрации.*

Вся ответственность за правильность заполнения заявления лежит на заявителе.

Так, пунктами 3 и 4 ст. 14.25 КоАП РФ установлено, что представление недостоверных сведений о юридическом лице в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, в случаях, если такое представление предусмотрено законом, влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 5000 руб., а представление в указанный орган документов, содержащих заведомо ложные сведения, если такое действие не содержит уголовного наказания, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 5000 руб. или дисквалификацию на срок до 3 лет.

Согласно же ст. 171 УК РФ представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, документов, содержащих заведомо ложные сведения, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере, наказывается штрафом в размере до 300000 руб. или в размере заработной платы или

иного дохода осужденного за период до 2 лет, либо обязательными работами на срок от 180 до 240 часов, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев.

То же деяние, совершенное организованной группой, сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100000 до 500000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до 3 лет либо лишением свободы на срок до 5 лет со штрафом в размере до 80000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 6 месяцев либо без такового.

Согласно ст. 170.1 УК РФ представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, документов, содержащих заведомо ложные данные, в целях внесения в ЕГРЮЛ недостоверных сведений об учредителях (участниках) юридического лица, о размерах и номинальной стоимости долей их участия в уставном капитале хозяйственного общества, об обременении доли, о лице, осуществляющем управление долей, переходящих в порядке наследования, о руководителе постоянно действующего исполнительного органа юридического лица или об ином лице, имеющем право без доверенности действовать от имени юридического лица, либо в иных целях, направленных на приобретение права на чужое имущество, наказывается штрафом в размере от 100000 до 300000 руб. либо лишением свободы на срок до 2 лет со штрафом в размере до 100000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 6 месяцев либо без такового.

На дату фактической передачи имущества стороны должны составить в количестве не менее 2 экземпляров соответствующие акты о приеме-передаче имущества, накладные по форме № М-15 (при передаче в УК материалов) или по форме № Торг-12 (при передаче в УК товаров). К актам учредители должны приложить всю техническую документацию на передаваемые объекты.

Передача недвижимого имущества в УК

Статьей 213 ГК РФ определено право собственности коммерческих организаций на имущество, переданное им в качестве вкладов в УК их учредителями.

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 25.02.98 № 8 указано, что с момента внесения имущества в уставный капитал и государственной регистрации юридических лиц учредители утрачивают право собственности на него, и это право переходит к обществу.

Однако отчуждение недвижимого имущества подлежит государственной регистрации. Поэтому

право собственности у общества на него возникает, согласно ст. 223 ГК РФ, с момента такой регистрации, который, естественно, будет позже момента государственной регистрации общества.

При этом следует руководствоваться Письмом ФНС от 13.12.05 № ШТ-6-07/1045, которым разъяснено, что документами, подтверждающими оплату УК неденежными средствами, являются копии документа, подтверждающего право собственности учредителя на имущество, с приложением отчета об оценке объектов и акта приема-передачи имущества.

Налоговые последствия для ООО - учредителя общества

Налог на добавленную стоимость

Передача имущества ООО в оплату доли в уставном капитале учреждаемого общества носит инвестиционный характер и не облагается НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146 и пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ).

Однако при этом у ООО-учредителя возникает обязанность восстановить НДС, принятый к вычету при приобретении передаваемого имущества (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление НДС отражается проводкой **Д19 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС"**.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом по передаваемому имуществу (товарам, сырью и другим ТМЦ) к вычету, а в отношении основных средств - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки (абзац 2 пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Суммы восстанавливаемого НДС можно определить по соответствующим счетам-фактурам, полученным учредителем от поставщиков передаваемого имущества. Документальным подтверждением ранее произведенных вычетов "входного" НДС служат данные книги покупок и деклараций по НДС за налоговые периоды, в которых были произведены соответствующие вычеты.

Обратим внимание: в отношении ОС для восстановления НДС принимается их остаточная стоимость, отраженная по данным бухгалтерского учета учредителя на его балансе. Данная оценка объектов может отличаться от их оценки в налоговом учете (например, из-за разных сумм начисленной амортизации в обоих видах учета, из-за того, что в налоговом учете в первоначальной стоимости объекта не учтены проценты по инвестиционному кредиту, суммы на страхование, непосредственно связанные с приобретением объекта, и др.).

Поэтому если в бухгалтерском учете ОС амортизировано полностью, а в налоговом учете его остаточная стоимость не равна нулю, то НДС не восстанавливается. Такая ситуация может сложиться, например, с объектами недвижимости, начисление амортизации по которым в налоговом учете начинается в отличие от правил, действующих в бухгалтерском учете, не с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, а не ранее 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором получено документальное подтверждение факта подачи документов на государственную регистрацию прав (п. 11 ст. 258 НК РФ, Письма Минфина РФ от 20.09.10 № 03-03-06/1/598, от 29.07.10 № 03-03-06/1/492, от 13.10.09 № 03-03-06/1/658 и УФНС по г. Москве от 28.12.09 № 16-15/137360.2).

Примечание. 1. Не исключено, что в оплату доли в УК учредитель-общество может передавать объект недвижимости, вычет "входного" НДС по

которому был произведен до введения в действие главы 21 "НДС" НК РФ, т.е. до 01.01.01.

Эксперты полагают, что при этом положение пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ не применяются и восстановление НДС в соответствии с его нормой не производится. Это подтверждено Постановлением ФАС Поволжского округа от 29.07.03 № А12-3141/03-С25, в котором судьями сделан вывод об отсутствии оснований для восстановления по принятым к вычету в соответствии с Законом РФ от 06.12.91 № 1992-1 "О НДС" суммам НДС по ОС, приобретенным до 01.01.01 и переданным в оплату доли в УК.

2. Если учредитель передает в оплату доли в УК имущество, специально приобретенное для этой цели, а, следовательно, "входной" НДС по нему не принимался к вычету, то данное имущество передается учреждаемому обществу без выделения суммы "входного" НДС в передаточных документах.

3. Учредители, применяющие специальные налоговые режимы (УСН, ЕНВД и ЕСХН), т.е. не являющиеся плательщиками НДС и включающие, согласно пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ, суммы "входного" НДС в стоимость имущества, также передают имущество учреждаемому обществу без выделения суммы "входного" НДС в передаточных документах.

Итак, передача имущества в оплату долей в УК не является операцией по реализации данного имущества, поэтому общество-учредитель не выставляет счет-фактуру на восстановленную сумму НДС (Письмо Минфина РФ от 21.04.09 № 03-07-11/109).

Однако, так как суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость имущества, а подлежат налоговому вычету у учреждаемого ООО, то они указываются в документах, которыми оформляется передача имущества (абзац 3 пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Хотя в первой части статьи мы это и указывали, но будет полезно повторить, что в качестве документа, оформляемого учредителем при передаче имущества, может являться двухсторонний акт приема-передачи имущества в качестве вклада в УК, содержащий все обязательные для первичного бухгалтерского документа реквизиты, предусмотренные ст. 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

В акте необходимо указать оценку передаваемого имущества, единогласно согласованную учредителями, его стоимость (остаточную стоимость), сформированную в налоговом учете передающей стороны (пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ), а также сумму восстановленного по имуществу НДС.

Действующим законодательством не предусмотрена обязанность учредителя указывать в акте

стоимость вклада, исходя из которой рассчитана восстановленная сумма НДС.

При передаче материалов учредителем дополнительно оформляется накладная по форме № М-15, а принимающая сторона оформляет приходный ордер по форме № М-4, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 № 71а. При передаче товаров накладная оформляется по форме № Торг-12, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.98 № 132.

В качестве форм актов на передачу объектов ОС можно использовать формы актов № ОС-1, ОС-1а и ОС-1б, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7.

При этом, например, в акте по форме № ОС-1 следует отразить первоначальную и остаточную стоимости объекта, сумму НДС, принятую ранее учредителем к вычету. Полученную расчетным путем сумму восстановленного НДС следует отразить в разделе "Другие характеристики", а оценку имущества, согласованную учредителями, - в графе 1 раздела 2.

Вносить в формы первичных документов необходимые дополнения не запрещено, поэтому в эти формы добавляются дополнительные строки, содержащие сведения о суммах НДС.

При передаче имущества учредитель также должен предоставить учреждаемому обществу следующие документы:

- протокол общего собрания учредителей о передаче имущества в уставной капитал и правоустанавливающие документы на него;
- перечень передаваемых объектов ОС;
- выписки из регистров налогового учета учредителя о первоначальной стоимости передаваемого ОС и о начисленной за период эксплуатации амортизации;
- по объектам ОС, бывшим в эксплуатации, - копии инвентарных карточек (формы №№ ОС-6, ОС-6а, ОС-6б, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7);
- техническую документацию по передаваемым объектам ОС;
- при необходимости акты независимого оценщика об оценке ОС;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие дополнительные расходы, связанные с передачей имущества в качестве оплаты долей в УК.

Об отражении учредителем суммы восстановленного НДС

При восстановлении НДС по имуществу, передаваемому в оплату доли в УК, учредитель должен зарегистрировать в книге продаж счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. При этом в графе 1 книги продаж рядом с реквизитами счетов-фактур, по которым восстанавливается НДС, целесообразно сделать пометку "восст.". Так как при передаче имущества в УК покупатель

отсутствует, то в графах 2, 3 и 3а книги продаж можно поставить прочерки.

Счет-фактура регистрируется в месяце передачи имущества на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.00 № 914, и Письмо УФНС по г. Москве от 26.11.09 № 16-15/124316).

Расчет подлежащей восстановлению суммы НДС учредитель оформляет в виде отдельной бухгалтерской справки, прилагаемой к указанному выше счету-фактуре.

Если у учредителя отсутствует счет-фактура в связи с истечением срока его хранения, то в книге продаж можно зарегистрировать справку бухгалтера, в которой отражена сумма налога, определенная расчетным путем (Письмо Минфина РФ от 20.05.08 № 03-07-09/10). При этом налог рассчитывается по ставке, действующей в период, когда учредитель предъявил НДС по передаваемому имуществу к вычету. При восстановлении сумм НДС вносить изменения в книгу покупок не нужно (Письмо Минфина РФ от 16.11.06 № 03-04-09/22).

Итак, учредитель восстанавливает НДС в том налоговом периоде, в котором имущество было фактически передано, а, следовательно, право собственности на него было передано учреждаемому обществу (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.09.07 № А28-1087/2007-2/11).

По передаваемому же в УК имуществу, право собственности на которое *подлежит государственной регистрации*, НДС восстанавливается в том налоговом периоде, в котором произошла государственная регистрация.

Налог на прибыль

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ при передаче имущества в оплату приобретаемой доли в УК учреждаемого общества в налоговом учете его учредителя не возникает прибыли (убытка).

При этом, согласно п. 3 ст. 270 НК РФ, расходы в виде взноса в УК при налогообложении прибыли не учитываются. Так как право собственности на имущество, переданное в оплату доли в УК, согласно п. 1 ст. 66 ГК РФ, переходит к учреждаемому обществу, то при передаче ОС начисление учредителем амортизации по ним прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия амортизируемого имущества (п. 5 ст. 259.1 и п. 10 ст. 259.2 НК РФ).

При этом, согласно абзацу 2 пп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ, для целей налогообложения стоимость приобретаемой учредителем доли в УК признается равной стоимости вносимого имущества, определяемой по данным его налогового учета на дату перехода права собственности на передаваемое имущество, с учетом дополнительных расходов, кото-

рые также признаются у учредителя для целей налогообложения при таком внесении.

Так, при оплате доли в УК путем внесения объекта ОС налоговая стоимость доли в УК для учредителя складывается из остаточной стоимости объекта по данным его налогового учета.

При оплате доли в УК путем внесения товаров налоговая стоимость доли в УК для учредителя складывается из покупной стоимости товаров по данным его налогового учета.

При учете позиции налоговых органов, которой мы рекомендуем придерживаться, данные стоимости в целях налогообложения прибыли в налоговом учете учредителя и учреждаемого общества совпадают, так как сумма восстановленного по вносимому имуществу НДС, согласно пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, в стоимость передаваемого имущества не включается. Кроме того, восстановленная сумма НДС не может быть учтена и при налогообложении прибыли (Письмо УФНС по г. Москве от 05.07.06 № 19-11/058862). Так, в целях налогообложения прибыли у учредителя восстановленный НДС не увеличивает стоимость приобретаемой доли.

Согласно же ст. 277 НК РФ имущество, полученное в виде взноса (вклада) в УК организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в УК имущества.

Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета учредителя на дату перехода права собственности на указанное имущество с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются учредителем при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в УК.

Поэтому налоговая оценка вклада (затраты на приобретение доли в уставном капитале) формируется без учета суммы НДС, восстановленной учредителем при передаче имущества.

Что касается возможности, согласно ст. 265 НК РФ, учесть сумму восстановленного налога в расходах (как другие обоснованные расходы), уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, то она также отсутствует.

Это справедливо, так как, во-первых, нет связи такого расхода с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, что противоречит нормам ст. 252 НК РФ. Во-вторых, переданная учреждаемому обществу сумма НДС, восстановленная учредителем, в общем случае проходит обычный путь для данного возмещаемого налога - принимается учреждаемым обществом к вычету.

В бухгалтерском же учете она включается в первоначальную стоимость финансовых вложений, т.е. отражается проводкой **Д58-1 К19** (Письмо Минфина РФ от 30.10.06 № 07-05-06/262).

Однако, по мнению отдельных экспертов, которое может привести к спорам с налоговыми органами, стоимость доли в УК ООО для учредителя

складывается из стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества по данным налогового учета учредителя и суммы восстановленного по данному имуществу НДС.

Далее. Налоговая стоимость доли в УК необходима как для учета полученного имущества в налоговом учете учрежденного общества, так и для самого общества - учредителя ООО. Учреждаемое же общество указанную сумму НДС принимает к вычету либо, если применяет один из спецрежимов налогообложения, не учитывает вообще.

Учредителю налоговая стоимость приобретенной доли в УК учрежденного им общества будет необходима при дальнейшей реализации этой доли.

Так, налогоплательщик имеет право уменьшить доходы от продажи доли на сумму затрат, связанных с ее приобретением, т.е. в случае оплаты доли путем внесения в УК имущества - на его стоимость (остаточную стоимость), определяемую по данным налогового учета учредителя на дату перехода права собственности на это имущество к учреждаемому обществу, а также на сумму дополнительных затрат учредителя, связанных с приобретением доли, если они не были включены в стоимость имущественного вклада (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Налоговая оценка имущественного вклада необходима учредителю и для применения нормы пп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ, согласно которой в налоговом учете в составе облагаемых доходов не учитывается имущество, которое будет получено учредителем при выходе из состава учредителей или разделении имущества ликвидируемой организации между учредителями.

При этом от обложения налогом на прибыль освобождается только сумма дохода, не превышающая размера вклада в УК.

ПРИМЕР 4. ООО "Альфа" в качестве оплаты доли в УК учреждаемого ООО "Альтаир" передало оборудование, первоначальная стоимость которого в налоговом учете учредителя - 500000 руб. На момент передачи оборудования в налоговом учете учредителя начислена сумма амортизационных отчислений в размере 25000 руб.

Сумма восстановленного учредителем НДС составила 85500 руб. Транспортные расходы по доставке оборудования, которые не были включены в оплату доли, составили 11800 руб. Сумма НДС, предъявленная транспортной организацией, учитывается в стоимости оказанных ею услуг, поскольку они связаны с осуществлением операций, не облагаемых НДС (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

В дальнейшем ООО "Альфа" полностью реализовало долю в УК ООО "Альтаир" третьему лицу за 850000 руб. По данной операции ООО "Альфа" должно отразить в налоговом учете доход от реализации доли в размере 850000 руб. и расходы, связанные с ее приобретением, - 486800 руб. (500000 - 25000 + 11800).

Примечание. Восстановленный НДС в сумме 85500 руб. в целях налогообложения прибыли в составе расходов не учитывается ни при передаче имущества, ни при последующей продаже доли в УК (пп. 1 п. 3 ст. 170, п. 3 ст. 270 НК РФ и Письмо УФНС по г. Москве от 05.07.06 № 19-11/058862).

Налог на имущество

Объекты ОС, переданные в оплату приобретаемой доли, переходят в собственность учреденного общества (п. 1 ст. 66 ГК РФ). Поэтому они списываются с баланса учредителя, уменьшая его налогооблагаемую базу по налогу на имущество (п. 1 ст. 374 НК РФ).

При этом на 1-е число месяца выбытия объекта его остаточная стоимость в последний раз включается в расчет базы по налогу на имущество, так как на эту дату объект еще находился на балансе учредителя. Отметим, что на практике процесс выбытия ОС может занимать продолжительное время (например, при передаче объекта, право собственности на который требует государственной регистрации, и т.п.). При этом возможно, что с начала процесса выбытия имущество перестает эксплуатироваться или даже фактически передается учреждаемому обществу, что оформляется актом приема-передачи.

По мнению контролирующих органов, в случае длительного выбытия ОС оно может быть списано с баланса (следовательно, исключено из объекта обложения налогом на имущество) только по окончании процесса выбытия (Письма Минфина РФ от 28.01.10 № 03-05-05-01/02, от 26.12.08 № 03-05-05-01/75 и от 03.04.07 № 03-05-06-01/24).

Налог, уплачиваемый при применении УСН

Доходы и расходы при оплате имуществом приобретаемой доли в УК учреждаемого "упрощен-

цем" при его налогообложении не учитываются, так как данная операция, согласно пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, не признается реализацией, и подобный вид расходов не предусмотрен перечнем, определенным п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Поэтому расходы, связанные, например, с приобретением передаваемых товаров, не могут быть учтены при исчислении налога, уплачиваемого при применении УСН.

Что касается передачи основных средств, то, согласно абзацу 14 п. 3 ст. 346.16 НК РФ, при передаче объекта ОС со сроком полезного использования не более 15 лет, если с момента учета расходов по нему *не прошло 3 лет*, необходимо пересчитать налоговую базу по единому налогу за весь период пользования объектом с момента учета соответствующих расходов до даты его передачи в УК учреждаемого общества с учетом начисленной в соответствии с положениями главы 25 НК РФ амортизации.

Письмом Минфина РФ от 30.06.09 № 03-11-06/2/113 разъяснено, что моментом учета расходов должна быть дата, на которую расходы по объекту будут учтены полностью. Кроме того, придется уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Если 3 года для указанного объекта ОС истекли, то пересчитывать расходы не нужно.

При передаче объектов со сроком полезного использования свыше 15 лет, пересчет производится, если с момента их приобретения (сооружения, изготовления) не прошло 10 лет.

Обратим внимание: Письмами Минфина РФ от 26.03.09 № 03-11-06/2/50 и от 26.03.09 № 03-11-06/2/51 разъяснено, что пересчитывать налоговую базу необходимо и в том случае, если на дату передачи ОС "упрощенец" перешел с объекта налогообложения "доходы минус расходы" на объект налогообложения "доходы".

Бухгалтерский учет учредителя при оплате им доли в УК имуществом

Согласно пунктам 2 и 3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02), утвержденного Приказом Минфина РФ от 10.12.02 № 126н, вклады в УК других организаций являются финансовым вложением. Согласно п. 14 ПБУ 19/02 *первоначальной стоимостью финансовых вложений*, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

При невозможности установить стоимость таких активов стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Отсюда следует, что *в бухгалтерском учете учредителя* финансовое вложение в виде оплаты имуществом доли в УК ООО принимается к учету по первоначальной стоимости, *равной согласованной всеми учредителями ООО оценке вносимого имущества* (пункты 8 и 14 ПБУ 19/02 и п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ).

В случае необходимости независимой оценки имущества учредители согласовывают стоимость вносимого имущества в сумме, указанной в заключении оценщика.

Что касается восстановленной суммы НДС со стоимости вносимого имущества, то она относится на увеличение первоначальной стоимости рассматриваемого финансового вложения (Письма Минфина РФ от 19.12.06 № 07-05-06/302, от 30.10.06 № 07-05-06/262 и УФНС по г. Москве от 04.07.07 № 19-11/063175).

При оплате доли в УК внесением имущества его балансовая стоимость списывается с соответствующих счетов учредителя, а на субсчет **58-1** оно принимается по согласованной учредителями оценке.

Разница между балансовой стоимостью переданного имущества и его стоимостью, согласованной учредителями общества, в бухгалтерском учете признается прочим доходом или расходом (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н, и п. 11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н).

При этом разница между оценкой вклада, отраженной по субсчету **58-1**, и стоимостью переданного имущества отражается по кредиту (как операционный доход) или дебету (как операционный расход) счета **91** ("Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета" (Бакаев А.С. и др., "ИПБ БИНФА", 2002)).

Поскольку указанный прочий доход (расход) при расчете налога на прибыль не учитывается, то в бухгалтерском учете возникают постоянная разница и соответствующие ей постоянный налоговый актив (ПНА) или постоянное налоговое обязательство (ПНО) (пункты 4 и 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (ПБУ 18/02), утвержденного Приказом Минфина РФ от 19.11.02 № 114н).

Далее. В бухгалтерском учете стоимость переданного в УК имущества должна быть списана с учета. Такое выбытие имущества не признается расходом учредителя (п. 3 ПБУ 10/99). Поэтому при передаче ОС его остаточная стоимость, согласно п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.10.03 № 91н, отражается проводкой **Д76 К01**. При внесении другого имущества списание его балансовой стоимости отражается проводкой **Д76 К41,10,43**. На основании изложенного приведем таблицу корреспонденций счетов при оплате долей в УК путем имущественных вкладов.

Содержание операции	Д	К	Первичный документ
Списана балансовая стоимость имущества (по ОС - остаточная стоимость объекта), переданного обществу	76	01 (10,41,43)	Договор об учреждении общества Товарная накладная
Приобретенная доля в УК учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями	58-1	76	Договор об учреждении общества Протокол согласования цены общим собранием учредителей Свидетельство о государственной регистрации ООО
Восстановлен "входной" НДС по переданному имуществу	19	68	Бухгалтерская справка
Восстановленный НДС передан обществу	58-1	19	Акт приема-передачи Товарная накладная
Признан прочий доход (расход) в виде разницы между согласованной участниками стоимостью переданного имущества и его балансовой стоимостью	76 (91-2)	91-1 (76)	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен ПНА (ПНО)	68 (99)	99 (68)	Бухгалтерская справка-расчет

Рассмотрим ряд практических примеров.

Пример для общей системы налогообложения

ПРИМЕР 5. ООО "Альфа" оплатило долю в УК учреждаемого ООО "Альтаир" номинальной стоимостью 250000 руб. путем передачи:

- товаров, балансовая стоимость которых - 100000 руб. (без НДС). Учредители согласовали стоимость внесения товаров, подтвержденную независимым оценщиком, суммой в 90000 руб.;
- основного средства, которое не подвергалось переоценке, с остаточной балансовой стоимостью 125000 руб. Учредители согласовали стоимость внесения объекта, подтвержденную независимым оценщиком, суммой в 160000 руб.

ООО "Альфа" находится на общей системе налогообложения. На этой же системе будет находиться и ООО "Альтаир".

На дату государственной регистрации ООО "Альтаир" в учете ООО "Альфа" должны быть выполнены следующие проводки:

Д76 К41 - 100000 руб. - списана балансовая стоимость переданных товаров;

Д58-1 К76 - 90000 руб. - приобретенная доля в УК ООО "Альтаир" учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями;

Д19-3 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" - 18000 руб. (100000 * 18%) - восстановлен к уплате "входной" НДС по переданным товарам;

Д58-1 К19-3 - 18000 руб. - восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансового вложения и передана ООО "Альтаир";

Д91-2 К76 - 10000 руб. (100000 - 90000) - отражен прочий расход в сумме превышения балансовой стоимости переданных товаров над их согласованной учредителями стоимостью;

Д99 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" - 2000 руб. (10000 * 20%) - отражено постоянное налоговое обязательство;

Д76 К01 - 125000 руб. - списана остаточная стоимость переданного ОС;

Д58-1 К76 - 160000 руб. - приобретенная доля в УК ООО "Альтаир" учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями;

Д19-1 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" - 22500 руб. (125000 * 18%) - восстановлен к уплате "входной" НДС по переданному ОС в части, пропорциональной его остаточной стоимости;

Д58-1 К19-1 - 22500 руб. - восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансового вложения и передана ООО "Альтаир";

Д76 К91-1 - 35000 руб. (160000 - 125000) - отражен прочий доход в сумме превышения согласованной учредителями стоимости объекта ОС над его остаточной стоимостью;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" К99 - 7000 руб. (35000 * 20%) - отражен постоянный налоговый актив.

Рассмотрим теперь более сложный пример оплаты доли в УК основным средством, подвергшимся в своей группе однородных объектов ОС учредителя неоднократной переоценке.

Как известно, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (п. 15 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н). При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта ОС производится путем пересчета его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Таким образом, в случае переоценки объектов ОС допускается изменение первоначальной стоимости ОС, по которой они приняты к бухгалтерскому учету (п. 14 ПБУ 6/01).

Обратим внимание на некоторые изменения, внесенные Приказом Минфина РФ от 24.12.10 № 186н в *порядок отражения переоценок в бухгалтерском учете*.

Так, согласно новой редакции п. 15 ПБУ 6/01, результаты переоценки ОС необходимо отражать не на 1 января, как раньше, а на 31 декабря отчетного года.

Как известно, сумма *дооценки* объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал (счет **83**). Однако сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов (субсчет **91-1**). Ранее для этого использовался счет **84**.

Сумма *уценки* объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов (субсчет **91-2**). Ранее для этого также использовался счет **84**.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды.

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, также относится на субсчет **91-2**.

Ранее же для этого также использовался счет **84**.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (счет **84**).

В налоговом же учете для *целей налогообложения прибыли* результаты переоценки имущества не учитываются (ст. 257 НК РФ).

Отсюда возникает необходимость применения норм ПБУ 18/02.

ПРИМЕР 6. ООО "Альфа" приобрело в июне 2010 года объект ОС, который имеет первоначальную стоимость в бухгалтерском и налоговом учете 2 360 000 руб. (включая НДС 360000 руб.) и относится к группе объектов ОС, учитываемых по текущей (восстановительной) стоимости.

Текущая стоимость объекта на конец 2010 года составила 2 200 000 руб. (без НДС), на конец 2011 года - 1 800 000 (без НДС).

В бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования объекта составляет 10 лет, амортизация начисляется линейным способом.

В декабре 2011 года объект ОС был внесен в оплату доли в УК ООО "Альтаир".

При этом учредители согласовали стоимость внесения объекта, подтвержденную независимым оценщиком, суммой, равной остаточной стоимости объекта в налоговом учете.

Итак, с 01.07.10 по 31.12.10 ежемесячная сумма амортизации по рассматриваемому объекту ОС равна 16666,67 руб. (2 000 000 : 10 лет : 12 мес.).

Амортизация, начисленная за этот период, составляет 100000 руб. (16666,67 * 6 мес.).

Первая переоценка в форме дооценки была проведена с коэффициентом пересчета 1,1.

Отсюда объект на конец 2010 года должен быть отражен на балансе по новой текущей (восстановительной) стоимости 2 200 000 руб. (2 000 000 * 1,1), а сумма начисленной амортизации должна быть дооценена до 110000 руб. (100000 * 1,1).

Поэтому по результатам первой переоценки объекта в учете организации по кредиту счета **83** необходимо отразить сумму дооценки 200000 руб. (2 200 000 - 2 000 000), а по дебету - сумму дооценки амортизации 10000 руб. (110000 - 100000).

С 01.01.11 по 31.12.11 ежемесячная сумма амортизации по данному объекту ОС равна 18333,34 руб. (2 200 000 : 10 лет : 12 мес.). Амортизация, начисленная за период с 01.07.10 по 31.12.11, составила 330000 руб. (110000 + 18333,34 * 12 мес.).

Вторая переоценка в форме уценки была проведена с коэффициентом пересчета 0,818182 (1800000 : 2200000).

Сумма уценки восстановительной стоимости объекта равна 400000 руб. (2 200 000 - 1 800 000). Пересчитанная сумма амортизации составит 270000 руб. (330000 * 0,818182).

Отсюда сумма уценки амортизации равна 60000 руб. (330000 - 270000).

Таким образом, на конец 2011 года в бухгалтерском учете ООО "Альфа" следует отразить:

- в уменьшение добавочного капитала уценку восстановительной стоимости объекта ОС в размере 200000 руб., а на увеличение добавочного капитала уценку амортизации в размере 10000 руб.;

- в составе прочих расходов уценку восстановительной стоимости объекта ОС в размере 200000 руб. (400000 - 200000), а в составе прочих доходов уценку амортизации в размере 50000 руб. (60000 - 10000).

Наконец, с учетом того, что *переоценки ОС, согласно п. 1 ст. 257 НК РФ, не учитываются в налоговом учете*, определим остаточную (без учета переоценок) стоимость передаваемого в январе 2012 года в оплату доли в УК объекта. Напомним, что объект был приобретен в июне 2010 года. Его первоначальная стоимость - 2 000 000 руб., сумма ежемесячной (с июля 2010 года) амортизации - 16666,67 руб. Всего до момента передачи (в декабре 2011 года) объект амортизировался 18 месяцев, т.е. сумма амортизации (без учета переоценок) составила 300000 руб. (16666,67 * 18 мес.), а остаточная стои-

мость объекта - 1 700 000 руб. (2 000 000 - 300000). Эти суммы соответствуют суммам амортизации и остаточной стоимости объекта по данным налогового учета.

В завершение отразим весь комплекс проводок, которые должны быть выполнены в учете ООО "Альфа" в связи с приобретением объекта ОС, его переоценками и передачей в качестве оплаты доли в УК ООО "Альгаир".

В июне 2010 года:

Д08 К60 - 2 000 000 руб. - отражено приобретение объекта ОС;

Д19-1 К60 - 360000 руб. - отражен "входной" НДС;

Д68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" К19-1 - 360000 руб. - входной НДС принят к вычету;

Д01 К08 - 2 000 000 руб. - объект введен в эксплуатацию.

Ежемесячно с июля по декабрь 2010 года:

Д44 К02 - 16666,67 руб. - начислена амортизация по объекту ОС.

31.12.10:

Д01 К83 - 200000 руб. - отражена сумма дооценки первоначальной стоимости объекта;

Д83 К02 - 10000 руб. - отражена сумма дооценки амортизации.

Ежемесячно с января по декабрь 2011 года:

Д44 К02 - 18333,34 руб. - начислена амортизация по объекту ОС;

Д99 К68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" - 333,33 руб. ((18333,34 - 16666,67) * 20%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

31.12.11:

Д83 К01 - 200000 руб. - отражена сумма уценки восстановительной стоимости объекта ОС в пределах ранее проведенной дооценки;

Д91-2 К01 - 200000 руб. - отражена сумма уценки восстановительной стоимости объекта ОС в части превышения над дооценкой;

Д02 К83 - 10000 руб. - отражена сумма уценки амортизации в пределах ранее проведенной ее дооценки;

Д02 К91-1 - 50000 руб. - отражена сумма уценки амортизации в части превышения над дооценкой.

В январе 2012 года (на дату государственной регистрации ООО "Альгаир"):

Д76 К01 - 1 530 000 руб. (1 800 000 - (16666,67 * 6 + 10000 + 18333,34 * 12 - 60000)) - списана остаточная стоимость переданного ОС;

Д58-1 К76 - 1 700 000 руб. - приобретенная доля в УК ООО "Альтаир" учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями;

Д76 К91-1 - 170000 руб. (1 700 000 - 1 530 000) - отражен прочий доход в сумме превышения согласованной учредителями стоимости объекта ОС над его остаточной стоимостью;

Д19-1 К68 субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" - 275400 руб. (1 530 000 * 18%) - восстановлен к уплате "входной" НДС по переданному ОС в части, пропорциональной его остаточной стоимости;

Д58-1 К19-1 - 275400 руб. - восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансового вложения и передана ООО "Альтаир";

Д68 субсчет "Расчет по налогу на прибыль" К99 - 34000 руб. (170000 * 20%) - отражен постоянный налоговый актив, вследствие того, что в налоговом учете не учитывается прочий доход в сумме превышения согласованной учредителями стоимости объекта ОС над его остаточной стоимостью;

Д99 К68 субсчет "Расчет по налогу на прибыль" - 30000 руб. ((200000 - 50000) * 20%) - отражено постоянное налоговое обязательство, вследствие того, что в налоговом учете не учитываются суммы прочего дохода и расхода, отраженные по результатам переоценок по субсчетам счета **91**.

Если же мы учтем, что за счет разных сумм амортизации в налоговом (16666,67 руб.) и в бухгалтерском учете (18333,34 руб.) в течение 2011 года в

бухгалтерском учете по кредиту субсчета **68** "Расчеты по налогу на прибыль" было накоплено 4000 руб. (333,33 * 12), то итоговое сальдо по данному субсчету окажется равным нулю.

То есть на текущий налог на прибыль операции переоценок и передачи объекта ОС в УК ООО "Альтаир" влияния не оказали, как этого и требуют п. 1 ст. 257, пп. 2 п. 1 ст. 277 и п. 3 ст. 270 НК РФ.

Пример для УСН

Как известно, первоначальная стоимость ОС, приобретенных в период применения УСН, определяется с учетом предъявленной суммы НДС, невозмещаемой "упрощенцами" (пп. 3 п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 346.11, пп. 3 п. 3 ст. 346.16 НК РФ и п. 8 ПБУ 6/01). Поэтому при передаче "упрощенцем" такого ОС в оплату доли в УК учреждаемого общества выделения НДС из первоначальной стоимости объекта не производится.

Если же передается имущество, приобретенное до перехода на УСН, то НДС по нему, согласно абзацу 5 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ, уже был восстановлен в налоговом периоде (квартале), предшествующем переходу на "упрощенку".

Согласно абзацу 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ восстановленный НДС был учтен при исчислении налога на прибыль в составе прочих расходов согласно ст. 264 НК РФ (Письмо Минфина РФ от 01.04.10 № 03-03-06/1/205). Поэтому "упрощенец" передает такой объект в оплату доли в УК уже "очищенным" от НДС.

Приведем таблицу корреспонденций счетов при оплате "упрощенцами" долей в УК путем имущественных вкладов.

Содержание операции	Д	К	Первичный документ
Списана балансовая стоимость имущества (по ОС - остаточная стоимость объекта), переданного обществу	76	01 (10,41,43)	Договор об учреждении общества Товарная накладная
Приобретенная доля в уставном капитале учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями	58-1	76	Договор об учреждении общества Протокол согласования цены общим собранием учредителей Свидетельство о государственной регистрации ООО
Признан прочий доход (расход) в виде разницы между согласованной участниками стоимостью переданного имущества и его балансовой стоимостью	76 (91-2)	91-1 (76)	Бухгалтерская справка-расчет

ПРИМЕР 7. ООО "Альфа", находящееся на УСН с объектом налогообложения "доходы минус расходы", оплатило долю в УК учреждаемого ООО "Альтаир" номинальной стоимостью 250000 руб. путем передачи в январе 2012 года:

- товаров, балансовая стоимость которых - 118000 руб. Учредители согласовали стоимость вношения товаров, подтвержденную независимым оценщиком, суммой в 90000 руб.;

- основного средства, согласованная стоимость вношения которого, подтвержденная независимым оценщиком, - 160000 руб. Основное средство, которое не подвергалось переоценке, было оплачено и введено в эксплуатацию в феврале 2011 года. Первоначальная стоимость данного объекта - 180000 руб., срок полезного использования 5 лет, амортизация начисляется линейным способом.

Итак, расходы на приобретение передаваемого в оплату доли в УК объекта, согласно пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 3 ст. 346.16 и пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, были в полном объеме учтены ООО "Альфа" в 2011 году (ежеквартально в сумме 45000 руб. (180000 : 4 кв.) по состоянию на 31.03.11, 30.06.11, 30.09.11 и 31.12.11). Так как до передачи в УК ООО "Альтаир" объект эксплуатировался ООО "Альфа" менее 3 лет, то при его выбытии необходимо пересчитать налоговую базу по УСН и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

ООО "Альфа" приняло решение в целях налогообложения в отношении передаваемого объекта установить срок полезного использования, как и в бухгалтерском учете, равный 5 годам, и применить линейный метод начисления амортизации.

Отсюда, согласно пп. 1 п. 1, п. 4 ст. 259 и п. 2 ст. 259.1 НК РФ, ежемесячная сумма амортизационных отчислений, рассчитанная по правилам главы 25 НК РФ, составит 3000 руб. (180000 : 5 лет : 12 мес.).

Поэтому при пересчете налоговая база по единому налогу, уплачиваемому при применении УСН, увеличивается:

- за I квартал - на 42000 руб. (45000 - 3000 * 1 мес.);
- за полугодие - на 78000 руб. (90000 - 3000 * 4 мес.);
- за 9 месяцев - на 114000 руб. (135000 - 3000 * 7 мес.);

- по итогам года - на 150000 руб. (180000 - 3000 * 10 мес.).

Кроме того, в январе 2012 года также учитывается в расходах 3000 руб. (п. 5 ст. 259.1 НК РФ).

На дату государственной регистрации ООО "Альтаир" в учете ООО "Альфа" должны быть выполнены следующие проводки:

Д76 К41 - 118000 руб. - списана балансовая стоимость переданных товаров;

Д58-1 К76 - 90000 руб. - приобретенная доля в УК ООО "Альтаир" учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями;

Д91-2 К76 - 28000 руб. (118000 - 90000) - отражен прочий расход в сумме превышения балансовой стоимости переданных товаров над их стоимостью, согласованной учредителями;

Д76 К01 - 147000 руб. (180000 - 3000 * 11 мес.) - списана остаточная стоимость переданного ОС;

Д58-1 К76 - 160000 руб. - приобретенная доля в УК ООО "Альтаир" учтена в составе финансовых вложений по стоимости, согласованной учредителями;

Д76 К91-1 - 13000 руб. (160000 - 147000) - отражен прочий доход в сумме превышения согласованной учредителями стоимости объекта ОС над его остаточной стоимостью.

Приведенная выше статья, опубликованная в журнале "Помощник Бухгалтера" № 12/2011 и № 1/2012, является извлечением из второй части книги главного редактора журнала "ПБ" Иванова Е.Н. "Энциклопедия действующего ООО". Первая часть данного пособия уже издана и пользуется большим спросом не только у бухгалтеров и руководителей многочисленных действующих обществ с ограниченной ответственностью, но и у тех лиц, которые только планируют организовать свой бизнес на основе данной формы хозяйствования.

Е.Н. Иванов. Энциклопедия действующего ООО. Часть 1.

220 руб., в т.ч. 10% НДС (192 стр.)

- Необходимость выпуска данной Энциклопедии вызвана существенными изменениями Федерального закона "Об ООО", а также потребностью создания единого пособия, охватывающего все стороны деятельности предприятий этой самой распространенной организационно-правовой формы.

- Пособие полезно как учредителям (участникам) общества, так и его руководителям (директору, главному бухгалтеру). Оно окажет помощь в решении большинства практических вопросов, возникающих и могущих возникнуть в процессе деятельности общества. Внимание: в части 1 **отдельная глава посвящена чистым активам и дивидендам в ООО.**

В разных выпусках Энциклопедии будут подробно рассмотрены правовые вопросы функционирования общества, вопросы, связанные с его персоналом, ведением бухгалтерского и налогового учета в рамках различных систем налогообложения и их комбинаций. Участники и руководители общества получают практическую помощь для работы в кризисных условиях, связанной с эскалацией оборота долей в уставном капитале, сокращением численности и штата персонала общества.

Полное содержание книг смотрите на сайте www.albeta.bryansk.ru

Заказы на книги принимаются:

по телефону (4832) 58-93-63, на e-mail: albeta32@yandex.ru, на сайте www.albeta.bryansk.ru