

Когда применение амортизационной премии может быть невыгодно компании

Екатерина Флоринская, руководитель отдела налогового консультирования ООО «САФИ Консалтинг»

Стоимость основного средства можно одновременно уменьшить на сумму амортизационной премии. Однако ее придется восстановить при «досрочной» продаже актива. На этот случай ФНС России предлагает методику расчета, применение которой неминуемо приведет к увеличению налога на прибыль. Однако есть аргументы, которые помогут компании не переплачивать в бюджет.

Амортизационная премия составляет от 10 до 30 процентов от произведенных капитальных вложений, в зависимости от того, к какой амортизационной группе относится основное средство. Интерес компаний к этому инструменту высок, что подтверждается многочисленными разъяснениями Минфина и ФНС России. С 2009 года премию следует восстановить по тем основным средствам, к которым ее применяли, при условии, что они введены в эксплуатацию после 1 января 2008 года

и реализованы до истечения пятилетнего срока (п. 9 ст. 258 НК РФ). Норма в принципе понятна, так законодатели хотели подстраховаться от продажи основных средств по завышенным ценам аффилированным лицам. Проблема кроется в трактовке.

Варианты расчета остаточной стоимости

Позиция ФНС России по поводу амортизационной премии изложена в одном из не

столь давних писем – от 10.06.09 № ШС-22-3/461 (официально не опубликовано). В нем налоговики еще раз напомнили о необходимости восстанавливать амортизационную премию и включать ее в состав внереализационных доходов. А также о том, что доходы от реализации основного средства уменьшаются на остаточную стоимость объекта. Эта часть письма вполне согласуется с нормами НК РФ. Но вот дальше следует любопытный вывод. Оказывается, остаточная стоимость «определяется в виде разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации, которая включает в себя амортизационную премию».

Разберемся на условном примере, чем предлагаемый налоговыми органами механизм расчета может обернуться для компании.

Предположим, первоначальная стоимость основного средства – 100 тыс. рублей. Объект отнесен к четвертой амортизационной группе, срок полезного использования – семь лет. Амортизационная премия – 30 тыс. рублей (30%). Срок эксплуатации основного средства до момента продажи – шесть месяцев, соответственно, сумма начисленной амортизации – 5 тыс. руб. $((100 \text{ тыс. руб.} - 30 \text{ тыс. руб.}) / (12 \text{ мес.} \times 7 \text{ лет}) \times 6 \text{ мес.})$. Цена реализации основного средства – 100 тыс. рублей.

Если следовать указаниям налоговиков, то остаточная стоимость основного средства составит 65 тыс. руб. $(100 \text{ тыс.} - 30 \text{ тыс.} - 5 \text{ тыс.})$. В итоге налогоплательщик не только не получает никакой выгоды, но и рискует уплатить в бюджет больше налога, чем если бы вовсе не применял амортизационную премию (см. табл. на стр. 56). Так, в нашем примере премия в этом случае не уменьшила бы базу для расчета суммы амортизации и последняя составила бы 7143 руб. (то есть $100 \text{ тыс. руб.} : (12 \text{ мес.} \times 7 \text{ лет}) \times 6 \text{ мес.}$) (см. табл. на стр. 56).

Казалось бы достаточно логичным, если бы налогооблагаемая прибыль в случае при-

менения премии и последующего ее восстановления свелась к нулю. Это возможно, если при расчете остаточной стоимости не увеличивать амортизацию на сумму амортизационной премии. Тогда остаточная стоимость составит 95 тыс. руб. $(100 \text{ тыс.} - 5 \text{ тыс.})$ (см. табл. на стр. 56).

Как обосновать свою правоту

Сложившейся правоприменительной практики по вопросу применения амортизационной премии пока нет, поэтому добиться желаемого компании будет нелегко. Однако можно попытаться это сделать, опираясь на мнения экспертов.

Вернемся к письму. Налоговики напомнили, что остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации (п. 1 ст. 257 НК РФ). И тут же уточнили: «расходы в виде амортизационной премии признаются в качестве расходов как амортизационные отчисления (п. 3 ст. 272 НК РФ), то есть являются составной частью признаваемой в качестве расхода амортизации». Вот с этим уже можно не согласиться по целому ряду причин.

В Налоговом кодексе нет такого понятия, как «амортизационная премия». Этот инструмент теперь даже в официальных документах назван «правом налогоплательщика» дополнительно включить в расходы одновременно до 10 (30) процентов затрат на капитальные вложения, понесенных в отчетном (налоговом) периоде (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Мнение эксперта

Ирина Мирошниченко, руководитель направления текущего налогового консалтинга ООО «Бейкер Тилли Русаудит»

Прямого запрета включить сумму амортизационной премии в расходы нет. Да и вообще, так называемая амортизационная премия, согласно НК, – «рас-

Таблица Варианты расчетов налогооблагаемой прибыли, руб.

Статьи	По методике ФНС России	Если премия не применялась	С соблюдением требований НК РФ
Сумма начисленной амортизации	5000	7143	5000
Амортизационная премия	30 000	–	30 000
Остаточная стоимость	65 000 (100 000 – – (5000 + 30 000))	92 875 (100 000 – 7143)	95 000 (100 000 – 5000)
Итого расходов	100 000	100 000	130 000
Выручка от продажи ОС	100 000	100 000	100 000
Восстановленная амортизационная премия	30 000	–	30 000
Итого доходов	130 000	100 000	130 000
Прибыль до налогообложения	30 000	–	–

ходы на капитальные вложения», а не амортизация. Поэтому вполне логично рассчитать остаточную стоимость, не уменьшая ее на эти самые «расходы на капитальные вложения», а только лишь взяв первоначальную стоимость (полную) и отняв от нее именно амортизацию.

Статья 272 НК РФ, на которую ссылаются налоговики, определяет лишь периоды, в которых те или иные расходы принимаются в целях налогообложения, когда компания применяет метод начисления. Другими словами, речь идет только о дате признания капитальных расходов, но никак не о включении их в амортизационные отчисления. И вывод налоговиков, которые, по сути, пытаются переклассифицировать расходы, вовсе не вытекает из положений статьи 272 НК РФ.

Более того, следуя статье 286 НК РФ, при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить полученный доход на остаточную стоимость имущества, определяемую согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ. То есть остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации. Никаких корректировок ни остаточной, ни первоначальной

стоимости на суммы амортизационной премии Налоговый кодекс не предусматривает.

Мнение эксперта

Владислав Брызгалин, управляющий партнер группы компаний «Налоговый щит»

В отношении основных средств, по которым налогоплательщиком применяется амортизационная премия, стоит различать два понятия:

- первоначальная стоимость – сумма расходов на приобретение основного средства, сооружение, изготовление, доставку и т.д., за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов (п. 1 ст. 257 НК РФ);
 - стоимость, по которой основное средство включается в амортизационную группу и на основе которой начисляется амортизация. В этом случае стоимость основного средства определяется как разница первоначальной стоимости основного средства (определенной согласно п. 1 ст. 257 НК РФ) и примененной налогоплательщиком амортизационной премии.
- Оснований для определения остаточной стоимости основных средств, исходя из стоимости, по которой основные средства включены в амортизационную группу, нет. Поэтому при реализации основного средства доходы от реализации могут быть уменьшены на его остаточную стоимость: разницу между суммой всех расходов на приобретение и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Таким образом, Налоговый кодекс говорит, что амортизационная премия уменьшает базу для расчета амортизации и остаточная стоимость объекта, по которому применена амортизационная премия, должна рассчитываться без ее учета. Из разъяснений Минфина, к сожалению, однозначный вывод сделать сложно (см., например, письма Минфина России от 16.03.09 № 03-03-05/37, от 20.03.09 № 03-03-03/1/169).

Мнение эксперта

Светлана Тищенко, руководитель управления аудита ГК «Градиент Альфа»

Косвенные подтверждения того, что министерство все же на стороне налогоплательщика, можно найти, к примеру, в письме Минфина России от 21.05.09 № 03-03-06/1/336. Там, в частности, сказано, что при реализации основного средства его остаточная стоимость не должна включать в себя амортизационную премию. Налицо несоответствие точке зрения ФНС, а противоречия в законодательстве,

как известно, должны трактоваться в пользу налогоплательщиков.

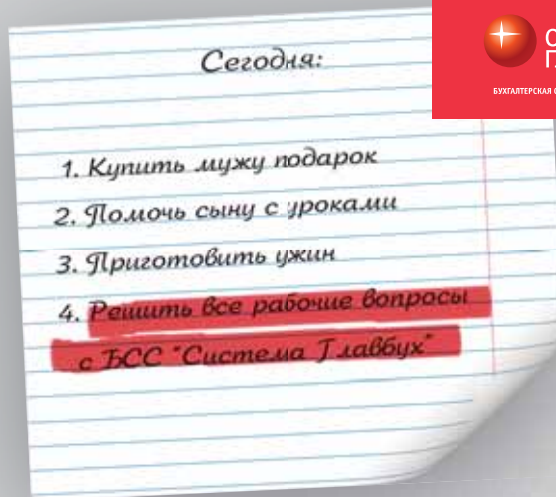
Налоговые органы на местах вряд ли согласятся с доводами компании, позиция которой идет вразрез с их собственной. Поэтому нужно быть готовыми доказывать свою правоту в суде, ссылаясь на несовершенства налогового законодательства. Ведь сомнения и противоречия все еще трактуются судами в пользу компаний-налогоплательщиков.

Дополнительными доводами станет явное отсутствие дохода у налогоплательщика, а также нарушение принципа экономической обоснованности налогов (п. 3 ст. 3 НК РФ). Ведь получается, что при расчете налога на прибыль компания не может учесть часть расходов, в отношении которой выполнены требования статьи 252 НК РФ об экономической обоснованности и документальной подтвержденности. **Е**

Интернет-доступ
в любом месте

Поддержка
эксперта
24 часа

Авторский коллектив -
Минфин, ФСС России,
Минздравсоцразвития,
Роструд, Росфиннадзор



Главней всего...

www.1gl.ru

реклама