

Ольга ПАПИНОВА, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

БЕСПЛАТНАЯ ПЕРЕДАЧА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В консультации рассмотрим особенности бухгалтерского и налогового учета операций по бесплатной передаче производственных и непроизводственных объектов основных средств (далее – ОС) различным категориям получателей.

Бухгалтерский учет

Прежде всего отметим, что необоротные активы, отчуждение которых планируется иным способом, нежели продажа на дату баланса, не признаются предназначенными для продажи (п. 2 разд. II П(С)БУ 27). Поэтому при бесплатной передаче ОС не переводят в состав необоротных активов, предназначенных для продажи (на субсчет **286** «Необоротные активы и группы выбытия, содержащиеся для продажи»).

Порядок отражения бесплатной передачи объектов ОС в бухучете определен в п. 33 П(С)БУ 7 и п. 40 Методрекомендаций № 561. Как следует из этих норм, сумму износа списывают проводкой Дт **10** «Основные средства» – Кт **131** «Износ основных средств», а остаточную стоимость – проводкой Дт **976** «Списание необоротных активов» – Кт **10**.

Если передается:

- дооцененный объект, то сумма дооценки с кредита субсчета **411** «Дооценка (уценка) основных средств» списывается записью: Дт **411** – Кт **441** «Прибыль нераспределенная»;
- бесплатно полученный объект – остаток дополнительного капитала на субсчете **424** «Бесплатно полученные необоротные активы» списывается записью: Дт **424** – Кт **745** «Доход от бесплатно полученных активов».

Отметим, что порядок бухгалтерского учета отдельных активов (в т. ч. полученных бесплатно) и операций предприятий государственного и коммунального секторов экономики установлен п. 2 разд. III Положения № 1213.

На заметку! С позиции бухучета, ОС не делятся на производственные и непроизводственные.

Все ОС, которые используются предприятием на те или иные цели (неважно, эксплуатируются они на производственном участке или выполняют социально-культурные функции), учитываются по одинаковым правилам.

Налог на прибыль

Ниже мы рассмотрим только предприятия, корректирующие финрезультат на все разницы. Предприятия, не применяющие корректировки финрезультата, налог на прибыль от операции рассчитывают по правилам бухучета.

Как следует из пп. 14.1.244 НК, ОС подпадают под понятие товаров, а значит, операции по бесплатному предоставлению ОС считаются их продажей (пп. 14.1.202 НК). Поэтому по таким операциям необходимо отражать разницы, возникающие при продаже ОС. Кроме того, передающей стороне придется определять разницы, предусмотренные пп. 140.5.10, 140.5.14 или 140.5.10 НК, если получателем ОС будет неприбыльная организация, субъект сферы физкультуры и спорта либо плательщик налога на прибыль.

Разницы при продаже ОС

При продаже (а значит, и бесплатной передаче) производственных и непроизводственных ОС действуют нормы п. 138.1 и 138.2 НК.

Так, при бесплатной передаче **производственного** объекта ОС финрезультат до налогообложения:

- увеличивается на остаточную стоимость объекта по данным бухучета;
- уменьшается на остаточную стоимость объекта, определенную исходя из положений НК.

При бесплатной передаче **непроизводственного** объекта ОС финрезультат до налогообложения:

- увеличивается на остаточную стоимость объекта по данным бухучета;

- уменьшается на первоначальную стоимость приобретения или изготовления отдельного объекта по данным бухучета, но не более суммы дохода (выручки), полученной от такой продажи. Поскольку при бесплатной передаче непроизводственного объекта доход равен нулю, уменьшать финрезультат не на что. Таким образом, в итоге операция даст нулевой результат в налоговом учете.

Разницы в зависимости от статуса получателя

Если получатель ОС является:

- **неприбыльной организацией, внесенной в Реестр неприбыльных организаций**, то финрезультат увеличивается на стоимость ОС в размере, превышающем **4 %** налогооблагаемой прибыли предыдущего отчетного года (при наличии такого превышения) (пп. 140.5.9 НК). В эту категорию получателей не попадают объединения страховщиков (неприбыльных организаций), если участие страховщика в таком объединении является условием осуществления его деятельности в соответствии с законом, и неприбыльные организации, к которым применяется пп. 140.5.14 НК;
- **субъектом сферы физкультуры и спорта**, упомянутым в пп. 140.5.14 НК, то передающая сторона должна увеличить финрезультат на стоимость ОС в размере, превышающем **8 %** налогооблагаемой прибыли прошлого года (при наличии такого превышения). Отметим, что субъекты сферы физкультуры и спорта определены в разд. 2 Закона № 3808. При этом из 25 таких субъектов только 5 попали в пп. 140.5.14 НК. Причем относительно спортивных федераций уточнено, что это должны быть федерации по олимпийским видам спорта;
- неплательщиком налога на прибыль (кроме физлиц, которые являются плательщиками НДС/НДФЛ) или плательщиком налога на прибыль по ставке 0 % согласно п. 44 подразд. 4 разд. XX НК, тогда надо увеличить финрезультат на всю стоимость ОС (пп. 140.5.10 НК). Под данную корректировку подпадают также предприниматели-единицы. Кстати, если получателем бесплатного ОС является физлицо-непредприниматель, то предприятие является налоговым агентом относительно НДС/НДФЛ и военного сбора. А если одариваемое физлицо является работником предприятия, то на стоимость бесплатно полученного ОС необходимо начислить ЕСВ.

НДС

Для целей НДС бесплатная передача товара отнесена к операциям поставки (пп. 14.1.185, абзац первый пп. 14.1.191 НК). А если местом поставки является территория Украины, такая операция подлежит обложению НДС (пп. «а» п. 185.1 НК).

То есть бесплатная передача ОС является операцией, облагаемой НДС. База налогообложения для такой операции определяется исходя из договорной стоимости поставленных товаров, но не может быть ниже балансовой (остаточной) стоимости по данным бухучета, сложившейся по состоянию на начало отчетного (налогового) периода, в течение которого осуществляются такие операции (при отсутствии учета необоротных активов – исходя из обычной цены) (п. 188.1 НК).

Отметим, что при определении базы обложения НДС берут остаточную стоимость ОС на начало месяца, в котором осуществлена передача.

При бесплатной поставке договорная стоимость равна нулю. Если при этом остаточная стоимость ОС превышает 0 грн, предприятие должно выписать две налоговые накладные: одну – на договорную стоимость (нулевую), вторую – на сумму превышения остаточной стоимости над договорной (ОИР, категория 101.16). То есть фактически вторая налоговая накладная выписывается на остаточную стоимость по состоянию на начало месяца, в котором бесплатно передают объект ОС.

Напомним, согласно пп. 197.1.16 НК освобождаются от налогообложения операции по бесплатной передаче в государственную собственность или коммунальную собственность территориальных громад сел, поселков, городов (в их совместную собственность) объектов всех форм собственности, которые находятся на балансе одного налогоплательщика и передаются на баланс другого налогоплательщика. Правда, при условии, что такие операции выполняются по решениям Кабмина, центральных и местных органов исполнительной власти, органов местного самоуправления, принятым в пределах их полномочий.

Нормы этого подпункта распространяются также на операции по бесплатной передаче объектов с баланса юрлица любой формы собственности на баланс другого юрлица, находящегося в государственной или коммунальной собственности, которые осуществляются по решениям органов государственной власти или местного самоуправления, принятым в пределах их полномочий, и по решению юрлиц, в случае передачи ОС инфраструктуры железнодорожного транспорта, независимо от того, являются субъекты операции налогоплательщиками или нет.

В случае применения указанной льготы налогоплательщики должны начислить компенсирующие налоговые обязательства на основании пп. «б» п. 198.5 и п. 189.1 НК.

ПРИМЕР

Доход плательщика налога на прибыль за 2019 год составил более 20 млн грн. В апреле 2020 года на основании письма-ходатайства общественной организации инвалидов об оказании благотворительной помощи принято решение о бесплатной передаче этой организации компьютера. Сумма налогооблагаемой прибыли предприятия за 2019 год составила 990 000 грн (соответственно 4 % = 39 600 грн).

Компьютер был приобретен предприятием в декабре 2018 года для использования в своей хозяйственной деятельности. Его первоначальная стоимость – 16 300 грн. Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования 2 года прямолинейным методом. Сумма ежемесячной амортизации – 679,17 грн (16 300 грн : 24 мес.). Начисленная за 16 месяцев (с января 2019 года по апрель 2020-го) амортизация составляет 10 866,72 грн (679,17 грн x 16 мес.). Балансовая (остаточная) стоимость компьютера:

- на 01.04.20 г. (для НДС) – 6 112,45 грн (16 300,00 грн – 679,17 грн x 15 мес.);
- на 30.04.20 г. – 5 433,28 грн (16 300,00 грн – 10 866,72 грн).

Отражение операций в учете предприятия будет таким:

(грн)

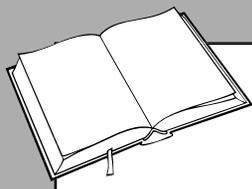
№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Списана сумма износа бесплатно передаваемого объекта	Письмо-ходатайство; копия решения о внесении в Реестр неприбыльных организаций и учреждений, акт типовой формы № ОЗ-1*	131	104	10 866,72
2	Списана остаточная стоимость бесплатно передаваемого объекта		976	104	5 433,28**
3	Начислены налоговые обязательства по НДС (6 112,45 x 20 %)	Налоговая накладная	976 (949)	641	1 222,49

* Утверждена Приказом № 352.
 ** Поскольку сумма 5 433,28 грн не превышает 4%-ный порог (39 600 грн), разницы, предусмотренные пп. 140.5.9 НК, не применяются.

ВЫВОДЫ

В бухучете при бесплатной передаче объект ОС списывается с баланса. Для целей налога на прибыль и НДС такая операция приравнивается к продаже. При передаче ОС отдельным категориям получателей предприятия, корректирующие финансовый результат на все разницы, должны применять разницы.

Алексей НАГОРНЫЙ, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения



ЛИКВИДАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ликвидация объекта основных средств (далее – ОС) возможна:

- по самостоятельному решению предприятия в связи с тем, что он стал непригодным к эксплуатации из-за физического износа, и при

этом его продажа (передача) невозможна или очень затруднительна, а дальнейшие ремонты и улучшения (модернизация, дооборудование и т. п.) невозможны и/или нецелесообразны. Обычно такой объект списывают после истечения срока его полезного использования;