



Как отразить в учете организации, применяющей УСН (объект налогообложения "доходы, уменьшенные на величину расходов"), операции по приобретению объекта недвижимости (производственного здания), если стоимость земельного участка, на котором расположен этот объект недвижимости, указана в договоре купли-продажи отдельно?

В соответствии с договором продажи недвижимости стоимость производственного здания составляет 1 900 000 руб. (в том числе НДС), а земельного участка, на котором он расположен, - 1 100 000 руб. В месяце получения объектов недвижимости и принятия их к учету в составе объектов основных средств (ОС) произведена уплата сумм государственной пошлины, поданы документы на регистрацию перехода права собственности на здание и земельный участок к организации. В следующем месяце зарегистрирован переход права собственности на здание и земельный участок к организации и произведен расчет с продавцом. Иных затрат, связанных с приобретением объектов недвижимости, организация не несет. Для целей бухгалтерского учета срок полезного использования здания установлен равным 300 месяцам. Амортизация начисляется линейным способом.

Гражданско-правовые отношения

По договору купли-продажи недвижимого имущества (договору продажи недвижимости) продавец обязуется передать в собственность покупателя объект недвижимого имущества ([п. 1 ст. 549 ГК РФ](#)).

По договору продажи здания, сооружения или другой недвижимости покупателю одновременно с передачей права собственности на такую недвижимость передается право собственности на земельный участок (в случае когда продавец является собственником земельного участка), занятый такой недвижимостью и необходимый для ее использования, если иное не предусмотрено законом ([п. п. 1, 2 ст. 552, ст. 273 ГК РФ](#)).

В данном случае в соответствии с договором купли-продажи производственного здания цена здания не включает цену передаваемого земельного участка, которая установлена в договоре отдельно, что не противоречит [п. 2 ст. 555 ГК РФ](#).

Передача недвижимости продавцом и принятие ее покупателем осуществляются по подписываемому сторонами передаточному акту или иному документу о передаче. При этом обязательство продавца передать объект недвижимого имущества покупателю считается исполненным (если иное не предусмотрено законом или договором) ([п. 1 ст. 556 ГК РФ](#)).

Переход права собственности на объект недвижимого имущества по договору купли-продажи недвижимости подлежит государственной регистрации. Такое право у покупателя возникает с момента государственной регистрации ([п. 2 ст. 223, п. 1 ст. 551 ГК РФ, ч. 6 ст. 1 Федерального закона от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости"](#) (далее - Закон N 218-ФЗ)).

Государственная пошлина

За государственную регистрацию перехода права собственности на недвижимое имущество уплачивается государственная пошлина в размере 22 000 руб. ([ст. 17 Закона N 218-ФЗ, пп. 22 п. 1](#)

ст. 333.33 НК РФ).

Государственная пошлина уплачивается приобретателем данного имущества, поскольку продавец освобожден от такой обязанности на основании [пп. 8.1 п. 3 ст. 333.35 НК РФ](#).

Обязанность уплатить государственную пошлину возникает в связи с подачей заявления о государственной регистрации. Уплата государственной пошлины производится до подачи заявления (при подаче заявления в электронной форме - после подачи заявления, но до принятия его к рассмотрению) ([пп. 5.2 п. 1 ст. 333.18 НК РФ](#)).

Государственная пошлина представляет собой федеральный сбор ([п. 10 ст. 13, п. 1 ст. 333.16 НК РФ](#)).

Таким образом, приобретая в рассматриваемой ситуации два объекта недвижимости (здание и земельный участок, на котором оно расположено), организация производит уплату пошлины за государственную регистрацию права собственности каждого объекта недвижимости.

Бухгалтерский учет

Здание, предназначенное для использования в производственных целях, и земельный участок, на котором оно расположено, на момент их получения отвечающие критериям, предусмотренным [п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01](#), утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, принимаются к учету в качестве объектов ОС.

Объект ОС принимается к учету по первоначальной стоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение этого объекта ([п. п. 7, 8 ПБУ 6/01](#)).

Фактическими затратами на приобретение и здания, и земельного участка являются, в частности, суммы, уплачиваемые в соответствии с договором его продавцу (в данном случае - с учетом НДС, поскольку организация не является плательщиком НДС) ([абз. 3, 8 п. 8 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 346.11, пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ](#)) <*>.

Что касается сумм государственной пошлины, уплачиваемых за регистрацию перехода права собственности на объекты недвижимости, то их суммы могут рассматриваться как затраты, связанные с приобретением этих объектов ОС, и, соответственно, включаться в их первоначальную стоимость в соответствии с [п. 8 ПБУ 6/01](#). Такой подход, на наш взгляд, применяется в случае, если организация считает процедуру государственной регистрации необходимой для начала использования приобретенных объектов недвижимости по назначению.

В ином случае госпошлина не рассматривается как затраты, связанные с приобретением объекта ОС, и признается в качестве отдельного расхода, относимого к расходам по обычным видам деятельности, на основании [п. п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99](#), утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н. Подробно варианты бухгалтерского учета государственной пошлины, уплачиваемой за регистрацию перехода права собственности на объект недвижимости, рассмотрены в [консультации](#) Т.Е. Меликовской.

В данной консультации исходим из предположения, что суммы государственной пошлины не рассматриваются как затраты, связанные с приобретением здания и земельного участка, и, соответственно, не включаются в их первоначальную стоимость, а относятся к текущим расходам.

Суммы государственной пошлины признаются расходом на дату, на которую возникает обязательство ее уплаты (п. 16 ПБУ 10/99).

На момент принятия приобретенных объектов недвижимости к учету в качестве объектов ОС право собственности на них не зарегистрировано в установленном порядке. Поэтому до момента указанной государственной регистрации их стоимость отражается в учете на отдельном субсчете к счету учета ОС (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

Стоимость здания погашается посредством начисления амортизации, которое в данном случае производится линейным способом (п. п. 17, 18 ПБУ 6/01).

При линейном способе амортизация начисляется ежемесячно исходя из первоначальной стоимости здания и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования (абз. 2, 5 п. 19 ПБУ 6/01).

В данном случае срок полезного использования здания установлен исходя из ожидаемого срока его использования равным 300 месяцам (п. 20 ПБУ 6/01).

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости объекта либо его списания с бухгалтерского учета (п. 21 ПБУ 6/01).

Амортизационные отчисления по производственному зданию ежемесячно признаются расходами по обычным видам деятельности в сумме, начисленной за текущий месяц (п. п. 5, 8, 16 ПБУ 10/99).

Земельный участок, согласно п. 17 ПБУ 6/01, амортизации не подлежит.

Бухгалтерские записи по рассматриваемым операциям производятся в соответствии с изложенным выше, а также правилами, установленными [Инструкцией](#) по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, и приведены ниже в таблице проводок.

Налог, уплачиваемый при применении УСН

Для целей применения УСН в состав ОС включаются ОС, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с гл. 25 НК РФ (п. 4 ст. 346.16 НК РФ).

Приобретенное производственное здание соответствует критериям признания его амортизируемым объектом ОС (что следует из п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257 НК РФ).

Расходы на приобретение в период применения УСН объектов ОС организация признает с момента ввода ОС в эксплуатацию, при этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями на последнее число отчетного (налогового) периода в

размере уплаченных сумм (пп. 1 п. 1, пп. 1 п. 3, абз. 8 п. 3 ст. 346.16, пп. 4 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Затраты налогоплательщика, применяющего УСН, признаются в расходах после фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Таким образом, расходы на приобретение ОС, в частности недвижимого имущества, учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта ОС; оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта ОС (Письмо Минфина России от 09.12.2013 N 03-11-06/2/53652). Дополнительно по вопросу учета в расходах затрат на приобретение объектов ОС см. [Практическое пособие](#) по УСН.

В рассматриваемой ситуации последним по времени событием является оплата объекта недвижимости.

Следует также учесть, что первоначальная стоимость ОС, приобретенных в период применения УСН, определяется в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете, то есть в данном случае равна договорной цене здания с учетом невозмещаемого НДС (п. 3 ст. 346.16 НК РФ, п. 3.10 Порядка заполнения книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденного Приказом Минфина России от 22.10.2012 N 135н).

Что касается земельного участка, то он для целей применения УСН не может быть включен в состав объектов ОС, поскольку не признается амортизируемым имуществом в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ. Это следует из п. 2 ст. 256, п. 4 ст. 346.16 НК РФ.

Следовательно, организация, применяющая УСН, не вправе признать затраты на приобретение земельного участка в расходах в соответствии с нормой пп. 1 п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

При этом расходы на приобретение земельного участка в качестве самостоятельного вида расхода в п. 1 ст. 346.16 НК РФ, который содержит закрытый перечень расходов, не предусмотрены. Таким образом, оснований для признания в составе расходов затрат на приобретение земельных участков организация, применяющая УСН, не имеет.

Суммы государственной пошлины включаются в состав расходов на основании пп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в фактически уплаченном размере (пп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Необходимым условием признания затрат на уплату госпошлины является также возникновение у организации обязанности по ее уплате.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок

К балансовому счету 01 "Основные средства":

01-р "Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано";

01-с "Объекты недвижимости, право собственности на которые зарегистрировано".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
---------------------	-------	--------	-------------	--------------------

В месяце получения здания и земельного участка				
Отражено приобретение здания <*>	08	60	1 900 000	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
Отражено приобретение земельного участка	08	60	1 100 000	Акт о приеме-передаче земельного участка
Перечислена государственная пошлина за регистрацию перехода права собственности на здание	68	51	22 000	Выписка банка по расчетному счету
Сумма государственной пошлины за регистрацию перехода права собственности на здание включена в состав расходов по обычным видам деятельности	20 (25 и др.)	68	22 000	Расписка (Уведомление) о приеме заявления и прилагаемых к нему документов на государственную регистрацию прав, Бухгалтерская справка
Перечислена государственная пошлина за регистрацию перехода права собственности на земельный участок	68	51	22 000	Выписка банка по расчетному счету
Сумма государственной пошлины за регистрацию перехода права собственности на земельный участок включена в состав расходов по обычным видам деятельности	20 (25 и др.)	68	22 000	Расписка (Уведомление) о приеме заявления и прилагаемых к нему документов на государственную регистрацию прав, Бухгалтерская справка
Здание включено в состав объектов ОС, право собственности на которые не зарегистрировано	01-п	08	1 900 000	Акт о приеме-передаче здания (сооружения), Инвентарная карточка учета объекта основных

				средств
Земельный участок включен в состав объектов ОС, право собственности на которые не зарегистрировано	01-р	08	1 100 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Инвентарная карточка учета объекта основных средств
В месяце регистрации перехода права собственности на здание и земельный участок к организации				
Здание включено в состав объектов ОС, право собственности на которые зарегистрировано	01-с	01-р	1 900 000	Выписка из ЕГРН, Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Земельный участок включен в состав объектов ОС, право собственности на которые зарегистрировано	01-с	01-р	1 100 000	Выписка из ЕГРН, Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Перечислены денежные средства продавцу (1 900 000 + 1 100 000)	60	51	3 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем принятия здания к учету, в течение срока его полезного использования				
Начислена амортизация по зданию (1 900 000 / 300)	20 (25 и др.)	02	6 333,33	Бухгалтерская справка-расчет

<*> Отметим, что организация, применяющая УСН, исходя из требования рационального ведения бухгалтерского учета сумму НДС, предъявленную продавцом недвижимости, вправе не отражать предварительно на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", а сразу включать в стоимость объекта ОС. Рекомендуем закрепить такой порядок в учетной политике (п. п. 4, 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

Т.Е. Меликовская
Консультационно-аналитический

10.07.2020

центр по бухгалтерскому учету
и налогообложению
