



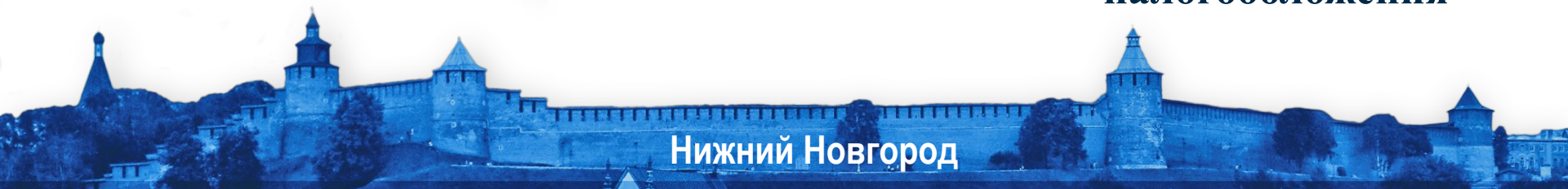
ПРИВОЛЖСКИЙ ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ ФНС РОССИИ



Амортизируемое имущество. Методы начисления амортизации

Преподаватель – Чаадаева Ольга
Вячеславовна
Кафедра налогов и
налогообложения

Нижний Новгород



Амортизируемое имущество

Амортизируемым имуществом в целях 25 Главы признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода **и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.**

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Поправки с 2020

Во-первых, уточнено само определение амортизируемого имущества.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные **объекты интеллектуальной собственности**, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода *и стоимость которых погашается путём начисления амортизации.*

Поправки с 2020

Иными словами, понятие амортизируемого имущества было связано с возможностью начисления амортизации.

Вместе с тем **в п. 2 ст. 256 НК РФ** приведён перечень амортизируемого имущества, не подлежащего амортизации.

С 01.01.2020 из определения амортизируемого имущества **исключено упоминание о начислении амортизации**: амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

А уж будет по нему начисляться амортизация или как – это совсем другая тема.

Кстати, исчезли сомнения том, какая стоимость должна быть у объектов интеллектуальной собственности и результата интеллектуальной деятельности, чтобы считаться амортизируемым имуществом.

Они тоже должны стоить более 100 000 рублей.

Амортизируемое имущество

Для того чтобы это имущество и объекты признать амортизируемым имуществом, они должны соответствовать характеристикам, которые приведены в п. 1 ст. 256 НК РФ.

Во-первых, это имущество и объекты должны принадлежать организации **на праве собственности** (за некоторыми исключениями, которые предусмотрены гл. 25 НК РФ).

Во-вторых, организация должна их использовать для **извлечения дохода**.

В-третьих, срок их полезного использования должен **превышать 12 месяцев**.

Кроме того, первоначальная стоимость имущества должна быть **больше 100 000 руб.**

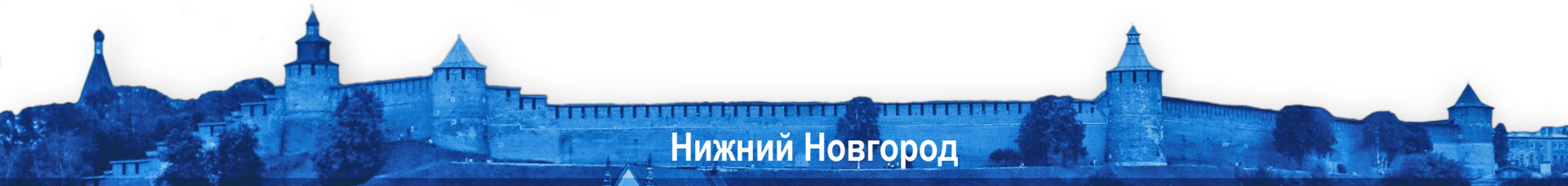
До **1 января 2016 г.** к основным средствам относились объекты, первоначальная стоимость которых превышала **40 000 руб.** (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Амортизируемое имущество

Амортизируемое имущество включает две основные категории:

- 1) основные средства - ОС (п. 1 ст. 257 НК РФ);
- 2) нематериальные активы - НМА (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Под **основными средствами** в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.



Амортизируемое имущество

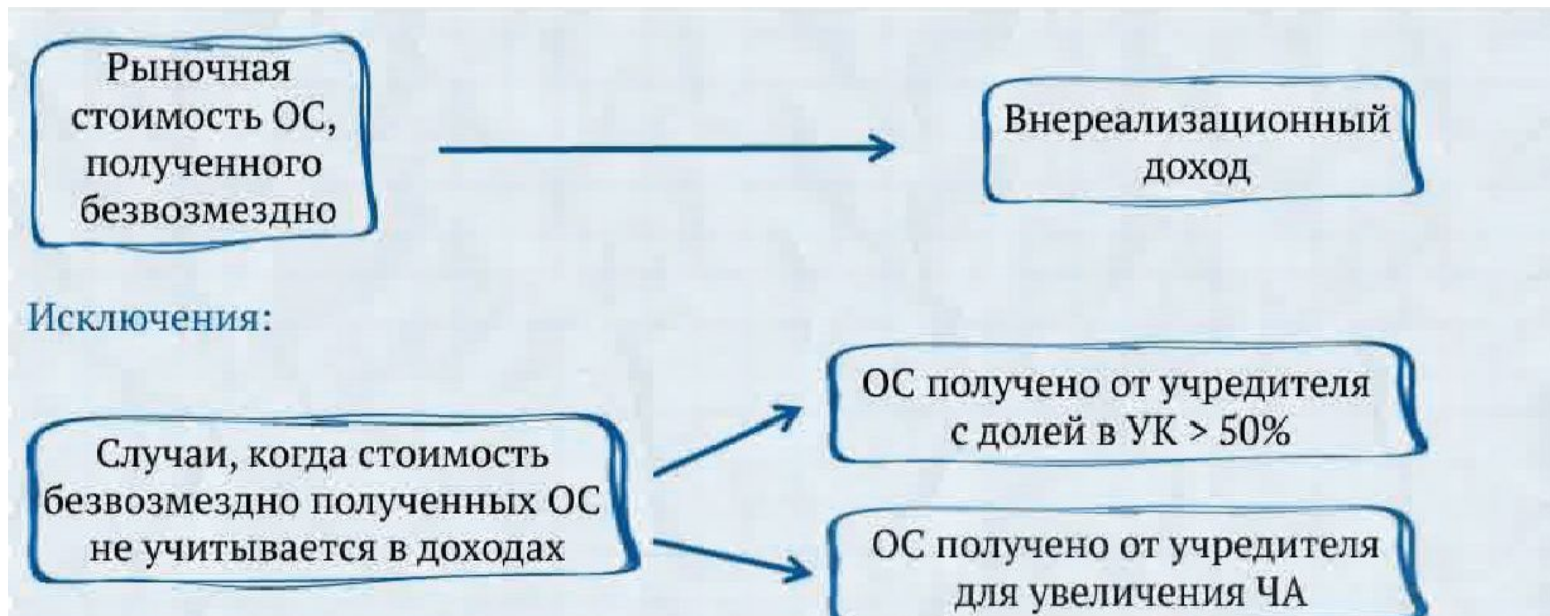
К амортизируемому имуществу также относятся **капитальные вложения в арендованные ОС**, которые произведены в форме **неотделимых улучшений** арендатором с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ). Амортизироваться эти капитальные вложения могут арендатором или арендодателем.

Амортизируемым имуществом также являются и те неотделимые улучшения, которые произведены в рамках договора безвозмездного пользования - ссуды, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ). Амортизация по ним может начисляться как организацией-ссудополучателем, так и организацией-ссудодателем.

Первоначальная стоимость основного средства

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Особенности налогового учета безвозмездно полученных основных средств

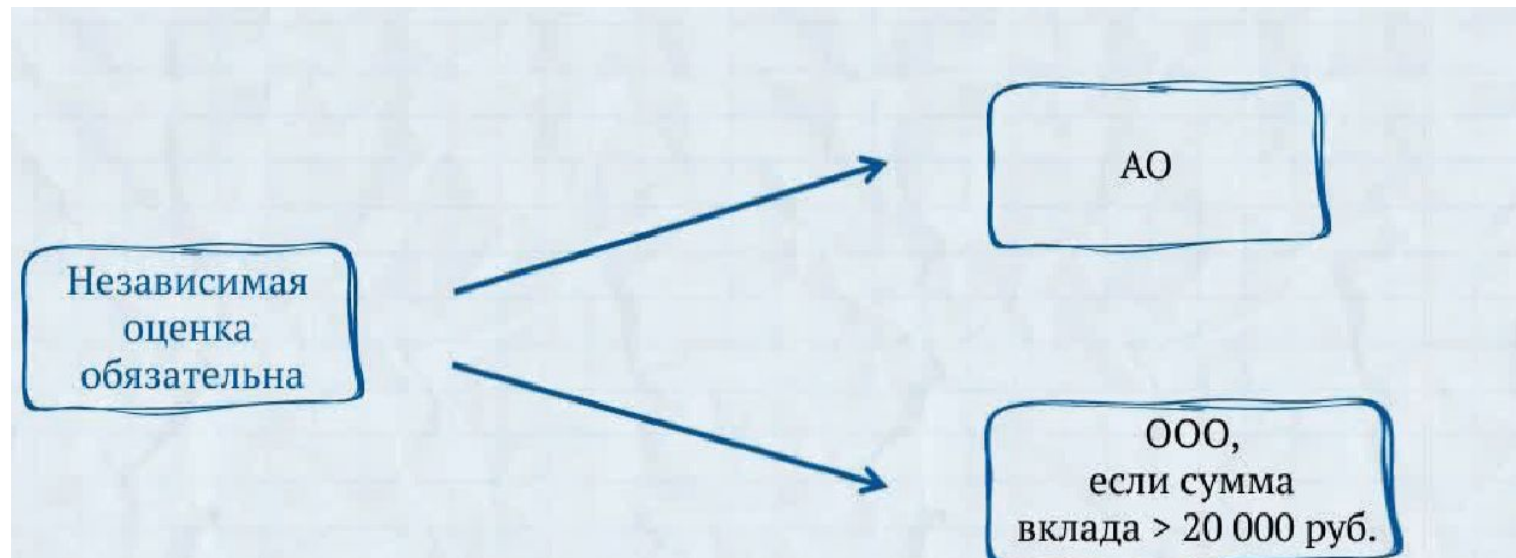


Особенности налогового учета безвозмездно полученных основных средств



Кроме того, информацию о рыночной цене можно получить от изготовителя, в органах статистики, торговых инспекциях и средствах массовой информации.

Получение ОС в качестве вклада в уставный капитал



обществе с ограниченной ответственностью, если доля участника в уставном капитале, которая оплачивается основными средствами, превышает 20 000 руб.

(п. 2 ст. 15 Закона N 14-ФЗ)

Амортизация основных средств

Стоимость основных средств списывают на затраты не единовременно, а постепенно – через амортизацию. Амортизацию начинают начислять с месяца, следующего за тем, в котором основное средство было принято к учету.

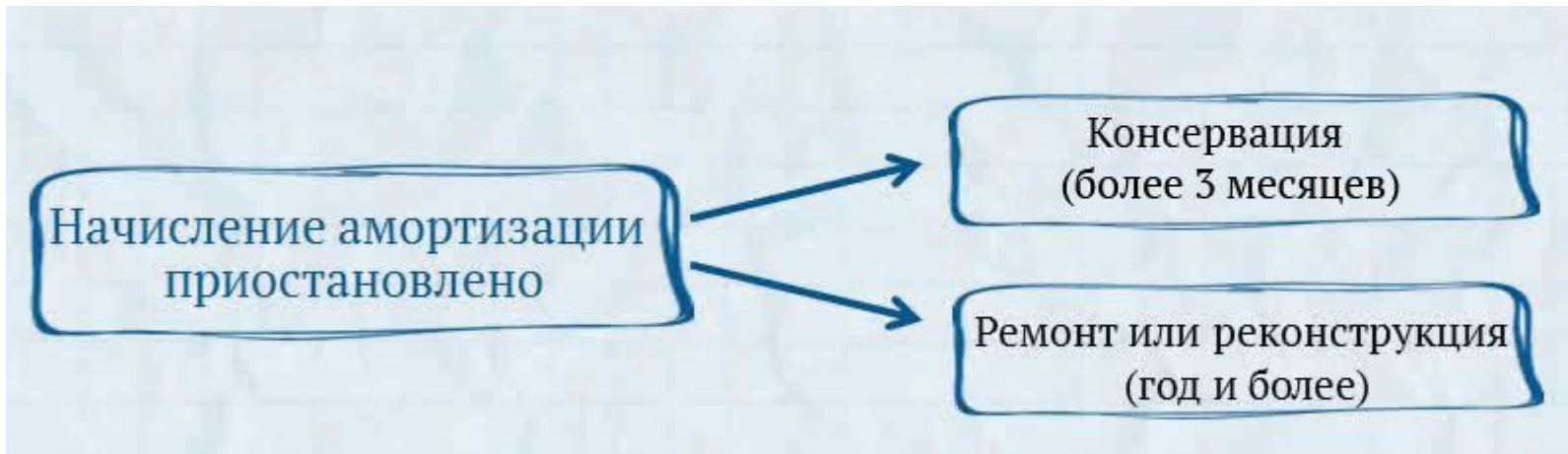
Например, если основное средство ввели в эксплуатацию в январе, амортизацию начинают начислять в феврале и продолжают в марте, апреле и т. д.

Прекращают начисление амортизации с месяца, следующего за тем, в котором основное средство было списано с баланса или полностью самортизировано.

Например, если основное средство продали в мае, амортизацию за этот месяц начисляют полностью, а в июне – уже нет.



Когда амортизация приостанавливается



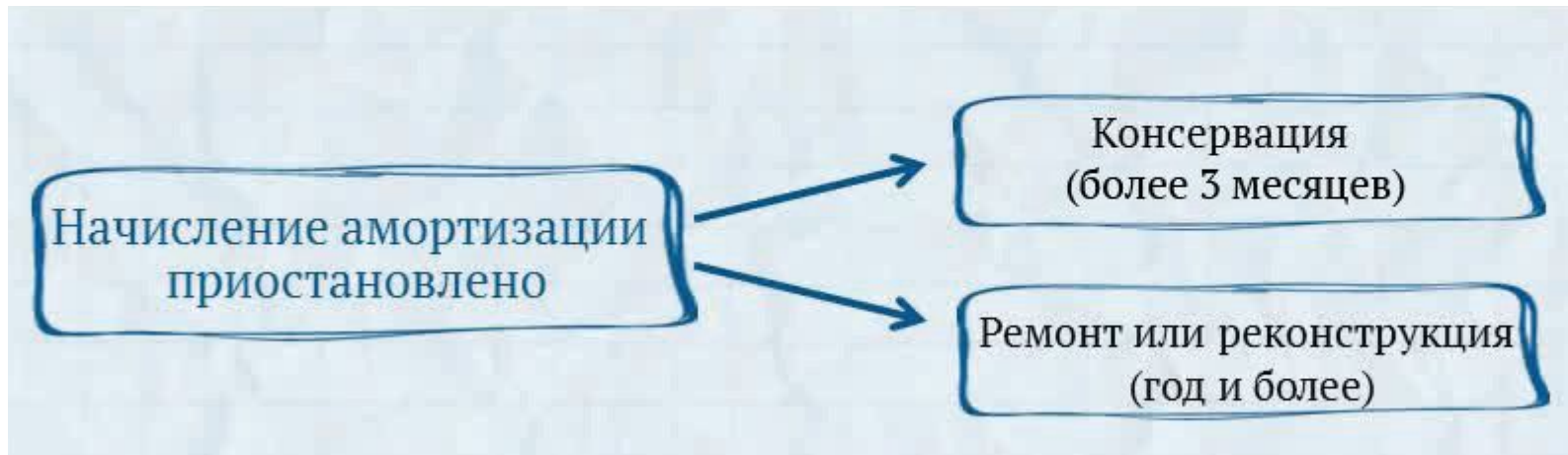
Когда амортизация не начисляется

По основным средствам, потребительские свойства которых с течением времени не меняются, амортизацию не начисляют.

Это, например:

- земельные участки;
- объекты природопользования (водные объекты, недра, другие природные ресурсы);
- объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям.

Когда амортизация приостанавливается



С 1 января 2015 г. основные средства, которые находятся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев, компания **вправе амортизировать**. При условии, что такие объекты организация продолжает использовать **в деятельности**, направленной **на получение дохода** (абз. 4 п. 3 ст. 256 НК РФ).

Длительная реконструкция до 01.01.2015

Если компания реконструирует лишь **часть объекта**.

В частности, если такую часть здания в налоговом учете можно выделить в **два самостоятельных объекта учета**: находящуюся на реконструкции более 12 месяцев и остальную (**нереконструируемую**) часть здания, то организация вправе продолжать начислять амортизацию на период реконструкции **только на действующую часть здания** (*Письмо от 19.10.2012 N 03-03-06/1/560*).

Суды разрешали списывать суммы начисленной амортизации по реконструируемым объектам **при условии их фактической эксплуатации**. Суды делали такой вывод на основании внутренних документов компании, свидетельствующих о том, что реконструкция осуществлялась **в условиях действующего производства** (*Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16.10.2014 N А29-29/2014, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.09.2007 N Ф04-6686/2007(38514-А27-41)*).

Консервация

До 2020 года

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему *начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации,*

а срок полезного использования *продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации* – п. 3 ст. 256 НК РФ.

С 2020 года

Продление срока полезного использования на период консервации *не предусмотрено.*

При этом норма п. 3 ст. 256 НК РФ, согласно которой переведённые по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трёх месяцев объекты *исключаются из состава амортизируемого имущества, сохранена.*

Консервация

Вопрос:

Воспользовавшись правом на консервацию, налогоплательщик не сможет всю стоимость основного средства учесть в налоговом учёте?

Ответ:

Может.

Дело в том, что после возобновления начисления амортизации к этому объекту применяется та же самая норма амортизации, что и до консервации!

А это означает, что амортизироваться объект будет до тех пор, пока, исходя из указанной нормы амортизации, его стоимость не будет полностью списана в расходы.

Безвозмездное пользование

В силу п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, **переданные или полученные по договорам в безвозмездное пользование.**

Однако они остаются в составе основных средств, если были **переданы в безвозмездное пользование органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, ГУП и МУП в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством РФ.**



Безвозмездное пользование

В силу п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные или полученные по договорам в безвозмездное пользование.

Однако они остаются в составе основных средств, если были переданы в безвозмездное пользование органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, ГУП и МУП **в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством РФ.**

В отношении выведенных из состава основных средств объектов, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, **начисление амортизации не производится – п. 2 ст. 322 НК РФ.**

При прекращении договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику, амортизация возобновляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, **в котором произошёл возврат основных средств налогоплательщику – п. 7 ст. 259.1 НК РФ.**

Безвозмездное пользование

С 01.01.2020 приведённые выше нормы исключены.

Вопрос:

Получается, что во всех случаях передачи основных средств в безвозмездное пользование амортизация в налоговом учёте их владельца должна всё равно начисляться?

Ответ: Да, должна.

Но в этой ситуации с **2020** года будет применяться **новый п. 16.1 ст. 270 НК РФ**, в соответствии с которым при определении налоговой базы по налогу на прибыль **не учитываются расходы в виде сумм начисленной амортизации по основным средствам**, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, за исключением передаваемых в безвозмездное пользование в случаях, **если такая обязанность налогоплательщика установлена законодательством РФ**.

В общем, начислять амортизацию надо, учесть нельзя.

Способы начисления амортизации

В бухгалтерском учете:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В налоговом учете:

линейный метод;

нелинейный метод.



Поправки с 2020

Исправили п. 1 ст. 259 НК РФ.

Сейчас там указано, что метод начисления амортизации – линейный или нелинейный - устанавливается налогоплательщиком самостоятельно и отражается в учётной политике для целей налогообложения.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода.

При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет. Получается, что на переход с линейного метода на нелинейный метод это правило не распространяется.

Теперь – с 01.01.2020 - формулировка стала универсальной.

«При этом налогоплательщик вправе менять метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет».

Классификация основных средств

Прежде чем начать начисление амортизации по основному средству, нужно установить срок его полезного использования.

Это срок, в течение которого будет начисляться амортизация. В налоговом учете срок полезного использования берут из Классификации основных средств.

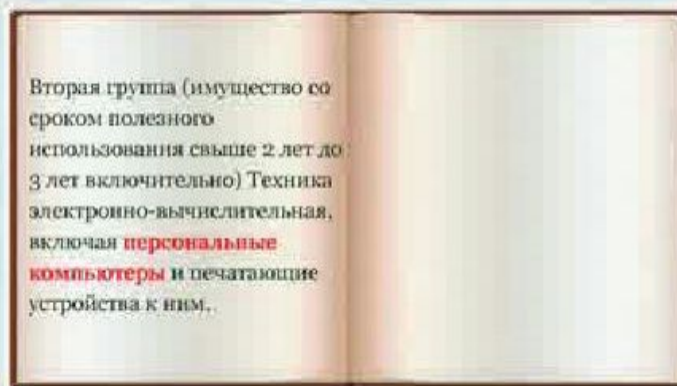
В этом документе основные средства в зависимости от срока их полезного использования объединены в 10 амортизационных групп.

Чем больше номер группы, тем больше срок полезного использования.



Классификация основных средств

Если же основное средство в Классификации не указано, установить срок его полезного использования необходимо самостоятельно – на основании рекомендаций изготовителя или технических условий.



Основного средства в
Классификации нет

Рекомендации изготовителя

Технические условия

Классификация основных средств

*Постановление Правительства РФ от 07.07.2016 N 640
«О внесении изменений в Постановление Правительства
РФ от 1 января 2002 г. № 1*

В пункте 1 абзац второй исключить.

Указанная Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета.

Пояснительная записка

Абз.2 п.1 следует исключить в связи с тем, что правила формирования в бухгалтерском учете информации об ОС, в том числе в части установления срока полезного использования, установлены нормативными правовыми актами Минфина РФ.

Постановление Президиума ВАС от 05.07.2011 N 2346/11

Срок полезного использования не носит произвольный характер и подлежит определению для целей как налогового, так и бухгалтерского учета с учетом Классификации...

Классификация основных средств

Письмо Минфина от 08.11.2016 N 03-03-РЗ/65124

Иных случаев изменения срока полезного использования объекта основных средств, ранее введенного в эксплуатацию (перевода из одной амортизационной группы в другую), положениями Кодекса не предусмотрено.

Учитывая изложенное, в отношении основных средств, введенных в эксплуатацию после 01.01.2017, следует применять Классификацию основных средств для определения срока полезного использования в редакции постановления Правительства РФ от 07.07.2016 N 640.

В отношении основных средств, введенных в эксплуатацию до 01.01.2017, применяется срок полезного использования, определенный налогоплательщиком при вводе их в эксплуатацию.

Приказ Ростехрегулирования от 21.04.2016 N 458

«Об утверждении прямого и обратного переходных ключей между редакциями ОК 013-94 и ОК 013-2014 (СНС 2008) ОКОФ»

Линейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Линейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Здания, сооружения и передаточные устройства (8-10 группы) – применение обязательно

Прочие основные средства (1-7 группы) – по выбору компании

Норма амортизации

=

1

:

Срок полезного использования, мес.

x

100%

Ежемесячная сумма амортизации

=

Норма амортизации

x

Первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства

Линейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Пример

Первоначальная стоимость 105 000 рублей

Срок полезного использования – 25 месяцев

Норма амортизации $1:25 \times 100 = 4\%$

Ежемесячная сумма амортизации $105\,000 \times 4\% = 4\,200$



Нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете



Нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете

При нелинейном методе амортизация начисляется **не по каждому объекту** основных средств, а **в целом по амортизационным группам**.

Состав амортизационных групп компания определяет самостоятельно в соответствии с Классификацией.

Чтобы рассчитать амортизацию нелинейным методом, сначала нужно определить суммарный баланс амортизационной группы – это суммарная стоимость основных средств, которые входят в эту амортизационную группу.

Это делают на 1-е число каждого месяца.



Нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Суммарный баланс амортизационной группы **может увеличиваться:**

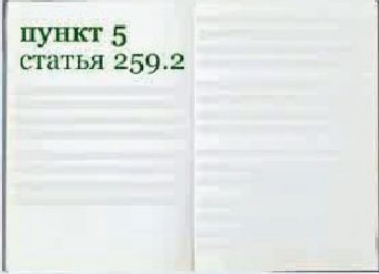
- при вводе в эксплуатацию новых основных средств;
- при увеличении первоначальной стоимости основных средств в случае их реконструкции или модернизации.

Суммарный баланс амортизационной группы **может уменьшиться:**

- при выбытии основного средства;
- при частичной ликвидации основного средства.

Кроме того, суммарный баланс **ежемесячно уменьшается** на сумму начисленной амортизации по данной группе основных средств за предыдущий месяц.

Нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете


$$\begin{array}{c} \text{Ежемесячная} \\ \text{сумма} \\ \text{амортизации} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Суммарный баланс} \\ \text{амортизационной} \\ \text{группы на 1-е} \\ \text{число месяца} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Норма амортизации} \\ \text{для соответствующей} \\ \text{амортизационной} \\ \text{группы} \end{array} : \begin{array}{c} 100\% \end{array}$$

Затем нужно выбрать норму амортизации.

Нормы амортизации, которые применяются при нелинейном методе, записаны в пункте 5 статьи 259.2 Налогового кодекса. Для каждой амортизационной группы там установлены **фиксированные** нормы амортизации, которые **не зависят от сроков полезного использования** основных средств.

Ежемесячную сумму амортизации рассчитывают по формуле, как показано на слайде.

Нелинейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

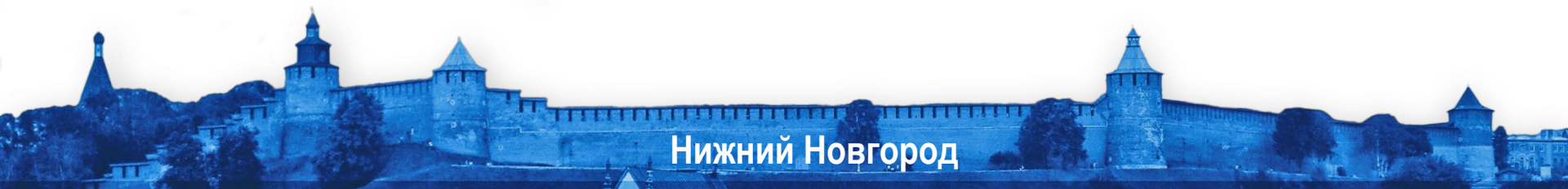
Нелинейный и линейный способ начисления амортизации в налоговом учете

Сравнительная таблица

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)	
	нелинейный метод	линейный метод
Первая	14,3	до 2 лет 4,16
Вторая	8,8	свыше 2 лет 4
Третья	5,6	свыше 3 лет 2,7
Четвертая	3,8	свыше 5 лет 1,6
Пятая	2,7	свыше 7 лет 1,17
Шестая	1,8	свыше 10 лет 0,8
Седьмая	1,3	свыше 15 лет 0,55
Восьмая	1,0	свыше 20 лет 0,4
Девятая	0,8	свыше 25 лет 0,33
Десятая	0,7	свыше 30 лет 0,28

Повышенные нормы амортизации

к основной норме амортизации организации могут применять специальные повышающие или понижающие коэффициенты (ст. 259.3 НК РФ).



Повышенные нормы амортизации

Если организация применяет **нелинейный метод** начисления амортизации, то основные средства, к которым применяется повышающий (понижающий) коэффициент, формируют подгруппу в составе амортизационной группы (абз. 1 п. 13 ст. 258 НК РФ).

Повышенные нормы амортизации

Организация	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Все организации (пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ)	ОС, используемые в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (кроме ОС первой, второй и третьей амортизационных групп, в случае если амортизация по данным ОС начисляется нелинейным методом), которые приняты на учет до 1 января 2014 г.	Не выше 2

Повышенные нормы амортизации

Агрессивная среда - это совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) ОС в процессе их эксплуатации (абз. 3 пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ). Например, зимнее время в районах Крайнего Севера, отсутствие автомобильных дорог и т.п.

(Письмо Минфина России от 27.08.2007 N 03-03-06/1/604).

К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение ОС в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации

(абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).



Повышенные нормы амортизации

Организация	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Организации (лизингодатель или лизингополучатель), на балансе у которых учитывается предмет договора лизинга (пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ)	ОС, являющиеся предметом договора лизинга (кроме ОС первой, второй и третьей амортизационных групп)	Не выше 3

Повышенные нормы амортизации

Если предметом договора лизинга является **предприятие как имущественный комплекс**, повышенная норма амортизации применяется **ко всем ОС**, которые входят в его состав. Исключение составляют объекты первой, второй и третьей амортизационных групп при использовании нелинейного метода

(Письмо Минфина России от 24.09.2007 N 03-03-06/1/692).

Если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, при замене лизингополучателя (перенайме предмета лизинга) лизингодатель вправе продолжать амортизировать это имущество с применением повышенного коэффициента

(Письма Минфина России от 14.07.2009 N 03-03-06/1/463, от 12.11.2006 N 03-03-04/1/782).

В случае передачи предмета лизинга на баланс новому лизингополучателю в связи с заменой стороны в договоре лизинга новый лизингополучатель может установить размер повышенного коэффициента амортизации по своему усмотрению (но не выше 3) независимо от того, какой коэффициент применялся ранее

(Письмо Минфина России от 09.09.2013 N 03-03-06/1/37022).

Повышенные нормы амортизации

Организация	Вид имущества	Размер специального коэффициента
Организации (лизингодатель или лизингополучатель), на балансе у которых учитывается предмет договора лизинга, заключенного до 1 января 2002 г. (п. 3 ст. 259.3 НК РФ)	ОС, являющиеся предметом договора лизинга	Могут применяться методы и нормы, существовавшие на момент передачи (получения) имущества, а также специальный коэффициент не выше 3. При этом организации, применяющие нелинейный метод начисления амортизации, должны выделить такие ОС в отдельную подгруппу в составе соответствующих амортизационных групп

Повышенные нормы амортизации

Организация-лизингополучатель, на балансе которой находится предмет лизинга, вправе начислять амортизацию в налоговом учете, применяя повышающий коэффициент не более 3. Если месячная сумма амортизации с учетом этого коэффициента превышает лизинговый платеж, вправе ли организация учитывать в налоговых расходах сумму такого превышения?

Включение в состав расходов по налогу на прибыль сумм, превышающих величину лизинговых платежей, является двойным расходом и не может быть признано правомерным.

Определение ВС РФ от 25.10.2016 N 302-КГ16-13937 по делу N А10-4521/2015.

Повышенные нормы амортизации

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК РФ лизингополучатель вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3 (в отношении лизингового имущества, относящегося к четвертой - десятой амортизационным группам).

Лизингополучатель вправе учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, лизинговые платежи по договору лизинга на основании пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ. Данная норма предусматривает, что если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, то в расходы он будет включать лизинговые платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 - 259.2 НК РФ.

Повышенные нормы амортизации

Для целей налогового учета в расходах должна признаваться сумма, не превышающая размер лизинговых платежей.

Организациям необходимо устанавливать повышающие коэффициенты таким образом, чтобы размер амортизационных отчислений с учетом их применения не превышал размер лизингового платежа (НК РФ не содержит запрета на установление разных размеров повышающего коэффициента для отдельных предметов лизинга).

Начисление амортизации при модернизации полностью самортизированного ОС

Если организация провела модернизацию основного средства, которое полностью самортизировано и остаточная стоимость которого равна нулю, то после проведения модернизации следует:

- сумму затрат на ее осуществление прибавить к первоначальной стоимости ОС;
- использовать те нормы амортизации, которые изначально были определены при введении основного средства в эксплуатацию.

(Письма Минфина России от 25.03.2015 N 03-03-06/1/16234, 05.04.2012 N 03-03-06/1/181, от 03.11.2011 N 03-03-06/1/714, от 23.09.2011 N 03-03-06/2/146)

Вопрос отнесения на расходы затрат в ситуации, когда срок полезного использования основного средства истек, но налогоплательщик тем не менее произвел его реконструкцию (модернизацию), **НК РФ прямо не регулирует.**

Поскольку в результате модернизации такого ОС оно продолжает оставаться основным средством, при определении суммы амортизации следует применять ту же норму, которая была установлена при введении его в эксплуатацию.

(Определением ВАС РФ от 08.06.2012 N ВАС-7428/12, Постановление ФАС ВВО от 17.02.2011 по делу N А29-6272/2007).

Начисление амортизации при модернизации полностью самортизированного ОС

Пример 1. Организация в 2015 г. осуществила модернизацию основного средства, относящегося в соответствии с Классификацией ОС к четвертой амортизационной группе (срок полезного использования - свыше пяти лет до семи лет включительно).

Первоначальная стоимость основного средства на момент его ввода в эксплуатацию (январь 2008 г.) составляла 480 000 руб. Срок полезного использования определен как 80 мес. Норма амортизации - 1,25% (1/80 мес.).

Амортизация начислялась с февраля 2008 г. по сентябрь 2014 г. Таким образом, к моменту проведения модернизации основное средство было полностью самортизировано.

В марте 2015 г. работы по модернизации ОС закончены. Стоимость работ (без учета НДС) составила 360 000 руб.

С апреля 2015 г. организация начнет учитывать для целей исчисления налога на прибыль затраты на модернизацию следующим образом.

Первоначальная стоимость ОС после модернизации составляет 840 000 руб. (480 000 + 360 000). Норма амортизации будет применяться та же, что и на момент ввода ОС в эксплуатацию, - 1,25%.

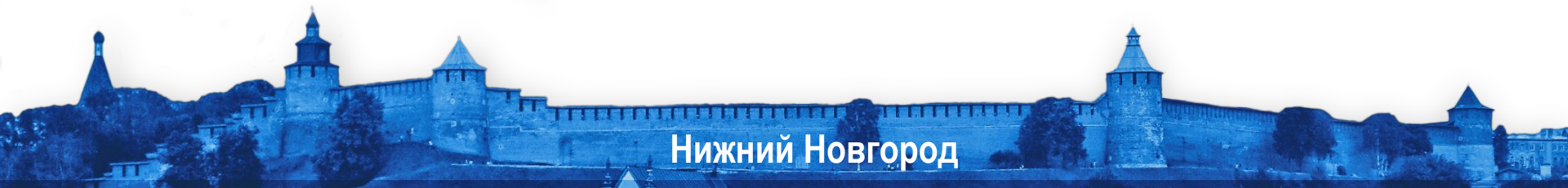
Соответственно, сумма ежемесячной амортизации равна 10 500 руб. (840 000 руб. x 1,25%).

Начисление амортизации при модернизации полностью самортизированного ОС

На момент завершения реконструкции здание было полностью самортизировано, ранее определенный срок его полезного использования в целях налогообложения истек. Поэтому общество **вправе выбрать любой способ учета соответствующих расходов на реконструкцию**, в том числе и путем исчисления амортизации в порядке, определяемом самостоятельно в соответствии со ст. 258 НК РФ.

То есть, исходя из нормы амортизации, установленной заново, а не из той нормы, которая была определена при вводе основного средства в эксплуатацию.

(Постановление ФАС ПО от 12.02.2013 по делу N A12-8247/2012).



Начисление амортизации при модернизации полностью самортизированного ОС

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2. Положения данной нормы распространяются на амортизируемые ОС, **которые были приняты на учет до 1 января 2014 г.**

Предположим, организация модернизирует объект ОС, принятый на учет до этой даты, при исчислении амортизации по которому применяется коэффициент 2. **Возникает вопрос: каким образом следует учитывать для целей налогообложения расходы на модернизацию?**

После проведения модернизации объекта основных средств, принятого на учет до 01.01.2014, организация вправе продолжить применение в отношении такого объекта специального коэффициента до полного списания стоимости данного амортизируемого имущества.

Эти рекомендации актуальны и для полностью самортизированных ОС.

(Письмо Минфина России от 23.01.2015 N 03-03-06/1/1777)

Амортизационная премия

Организация вправе до **10%** первоначальной стоимости основного средства (амортизационную премию) списать единовременно в расходах текущего отчетного (налогового) периода (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ).

В отношении ОС, **относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам**, разрешено единовременно учитывать в расходах текущего отчетного (налогового) периода до **30%** их первоначальной стоимости.

В аналогичном порядке можно учесть расходы, понесенные **в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации данных ОС** (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ).

В случае если имущество модернизируется несколько раз в течение срока его использования, амортизационную премию можно **применять после каждой модернизации**

(Письмо Минфина России от 09.08.2011 N 03-03-06/1/462).

Амортизационная премия

Право на амортизационную премию **не распространяется** на основные средства, **полученные безвозмездно** (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Кроме того, организация не может применять амортизационную премию и в других случаях, когда **не несет фактических затрат** на его приобретение.

Например, в случаях получения ОС в оплату доли в уставном капитале или акций, а также **при выявлении ОС в результате инвентаризации**

(Письмо Минфина России от 29.12.2009 N 03-03-06/1/829).

Возможно применения амортизационной премии к объекту ОС, **полученному по договору мены**

(Письмо Минфина России от 30.03.2010 N 03-03-06/2/61).

Имущество по договору мены получается не безвозмездно, а в обмен на другой товар (п. 1 ст. 567 ГК РФ). Кроме того, по общему правилу к договору мены применяются положения Гражданского кодекса РФ о купле-продаже (п. 2 ст. 567 ГК РФ).

Амортизационная премия

Амортизационную премию нельзя применять к неотделимым улучшениям арендованного имущества

(Письма Минфина России от 24.05.2007 N 03-03-06/1/302, от 22.05.2007 N 03-03-06/2/82, от 15.11.2006 N 03-03-04/1/759).



Амортизационная премия

Можно ли включать в расходы, учитываемые для целей налогообложения, амортизационную премию в отношении объектов, полученных в лизинг?

На момент нахождения имущества в лизинге у организации не было капитальных вложений и, следовательно, не возникло право на применение амортизационной премии.

Определение ВС РФ от 25.10.2016 N 302-КГ16-13937 по делу N А10-4521/2015.

Амортизационная премия

Согласно абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам):

- первоначальной стоимости ОС (за исключением ОС, полученных безвозмездно);
- расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Применения амортизационной премии в отношении имущества, являющегося предметом лизинга, Налоговым кодексом не предусмотрено. Если лизинговое имущество впоследствии выкупается, то амортизационная премия учитывается в месяце, следующем после подписания акта приема-передачи по договору купли-продажи, в размере 10% (30%) от выкупной стоимости.

Амортизационная премия

Организация вводит в эксплуатацию основное средство и в этом же месяце производит его модернизацию. В каком периоде в целях исчисления налога на прибыль учитывать сумму амортизационной премии?

Амортизационная премия признается в расходах:

- при приобретении ОС - в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию;
- при осуществлении модернизации - в месяце изменения первоначальной стоимости.

абз. 2 п. 9 ст. 258, ст. 257 НК РФ



Амортизационная премия

Организация приобрела основное средство, бывшее в употреблении. Вправе ли она применить амортизационную премию, если в отношении данного ОС **предыдущий собственник использовал свое право** на амортизационную премию?

гл. 25 НК РФ не содержит положений, устанавливающих запрет на применение нормы п. 9 ст. 258 НК РФ в отношении приобретенных основных средств, по которым предыдущий собственник (налогоплательщик) воспользовался правом на амортизационную премию.

Письмо Минфина России в от 15.08.2016 N 03-03-06/1/47688.



Амортизационная премия

Пример 2. Воспользуемся данными примера 1 с той лишь разницей, что организация применила амортизационную премию в отношении расходов, которые понесены при модернизации ОС, в размере 30%.

Амортизационная премия будет учтена в составе прочих расходов в марте 2015 г. (в периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости). Размер амортизационной премии равен 108 000 руб. ($360\,000 \text{ руб.} \times 30\%$).

Организация начнет учитывать для целей исчисления налога на прибыль затраты на модернизацию следующим образом.

Первоначальная стоимость объекта после модернизации (за вычетом амортизационной премии) составляет 732 000 руб. ($480\,000 + 360\,000 - 108\,000$).

Норма амортизации будет применяться та же, что и на момент ввода ОС в эксплуатацию, - 1,25%. Соответственно, сумма ежемесячной амортизации составит 9150 руб. ($732\,000 \text{ руб.} \times 1,25\%$).

Затраты на проведение модернизации будут списываться в течение 39 месяцев по 9150 руб. (итого 356 850 руб.), в 40-й месяц - "хвостик" в размере 3150 руб. ($360\,000 - 356\,850$).

ВОССТАНОВЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ

Для возникновения обязанности восстанавливать амортизационную премию должны одновременно быть соблюдены два условия:

- дата реализации основного средства - **ранее чем по истечении пяти лет** с момента введения основного средства в эксплуатацию;
- приобретатель основного средства - **лицо, взаимозависимое с налогоплательщиком.**

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01"

Пункт 6 ПБУ 6/01 .

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых **существенно** отличаются, каждая такая часть учитывается **как самостоятельный инвентарный объект.**

Согласно **пункту 20 ПБУ 6/01** срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

В пункте 1 статьи 258 НКРФ: срок полезного использования амортизируемого имущества определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1.

Учет изменения инвентарного объекта основных средств

Пункт 6 ПБУ 6/01 .

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых **существенно** отличаются, каждая такая часть учитывается **как самостоятельный инвентарный объект.**

Согласно **пункту 20 ПБУ 6/01** срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

В пункте 1 статьи 258 НКРФ: срок полезного использования амортизируемого имущества определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1.

Учет изменения инвентарного объекта основных средств

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается в налоговом учете как самостоятельный инвентарный объект

(Письмо от 20.02.2008 N 03-03-06/1/121).

(Постановления ФАС Московского округа от 21.01.2011 N КА-А40/16849-10, АС Уральского округа от 09.02.2015 N Ф09-9862/14).

(система отопления в здании, лифт в здании)