

Регистрационный номер участника конкурса «Бухгалтер-Профессионал 2012» -206

Номер конкурсного задания-1

Содержание конкурсного задания:

Коммерческая фирма произвела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования. Право собственности на здание не зарегистрировано. Обязана ли организация уплачивать налог на имущество организаций по данному объекту? Какой порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств и начисления амортизационных отчислений после завершения реконструкции для целей исчисления налога на имущество организаций?

Согласно пункту 1 статьи 374 Налогового Кодекса объектом обложения налогом на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

При определении налоговой базы в расчет берется остаточная стоимость основных средств, которая сформирована по правилам бухгалтерского учета, установленным ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухучету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

Порядок учета на балансе организаций объектов основных средств и формирования их первоначальной стоимости регулируется Приказами Минфина России от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств ПБУ" 6/01" и от 13.10.2003 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств".

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, предусмотренные в пп. "а", "б", "в" и "г" п. 4 ПБУ 6/01.

А именно:

- если объект предназначен для использования в производстве продукции, для выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации или для передачи за плату во временное владение и пользование;
- предназначен для использования в течение длительного времени - свыше 12 месяцев;
- объект способен приносить экономическую выгоду в будущем. Кроме того, фирма не планирует продавать данный объект.

В задании указывается, что коммерческая фирма провела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования.

То есть, здание до реконструкции функционировало.

Ни налоговое законодательство, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества и его постановке на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированных в установленном порядке.

Приказом Минфина России от 24.12.2010 N 186н из п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н) исключена норма, согласно которой недвижимость, по которой не получены документы о госрегистрации, относится к незавершенным капитальным вложениям.

С 2011 г. это прямо следует также из Методических указаний по учету ОС.

«52. По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности на которые не

зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств».

Соответственно, коммерческая фирма, приобретающая здание, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна принять его к учету в момент фактического получения независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Таким образом, данное здание должно быть включено в расчет налога на имущество с момента приобретения, независимо от регистрации права собственности.

В бухгалтерском и налоговом учете существуют два случая приостановления начисления амортизации: перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 месяцев; ремонт, модернизация или реконструкция объекта продолжительностью свыше 12 месяцев.

С момента издания приказа о его реконструкции продолжительностью свыше 12 месяцев начисление амортизации по зданию следует приостановить. *Нормы п. п. 23, 26 ПБУ 6/01 предусматривают приостановление начисления амортизации по объекту ОС в период его, превышающий 12 месяцев.*

Если период проведения реконструкции не превышает 12 месяцев, начисление амортизации по зданию не приостанавливается (п. 23 ПБУ 6/01).

«23. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев».

Если же здание, которое получено коммерческой фирмой по договору купли-продажи, в качестве вклада в уставный капитал и т.п., требует капитальных вложений для доведения ее до состояния, пригодного к эксплуатации, то оно должно учитываться на счете 08 (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 30.09.2010 N A55-38512/2009, от 13.11.2009 N A55-1994/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 15.06.2010 N A53-20883/2009).

Затраты коммерческой фирмы на реконструкцию собственного здания являются долгосрочными инвестициями (п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160).

Независимо от того, каким способом осуществляется реконструкция (подрядным или хозяйственным), соответствующие затраты учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-3 "Строительство объектов основных средств" (п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, абз. 1 п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, абз. 2 п. 14, п. 27 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, абз. 2 п. 42 Методических указаний).

ПБУ 6/01 не применяется в отношении капитальных вложений (п. 3 ПБУ 6/01). Поэтому затраты, учтенные на счете бухгалтерского учета 08, не являются объектом налогообложения налогом на имущество организаций.

Пунктами 5.2.1 и 5.2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, определено, что здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, зачисляются в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

В таком случае здание на время реконструкции отражается в составе вложений во внеоборотные активы и не является объектом обложения налогом на имущество.

При осуществлении реконструкции налог на имущество необходимо уплачивать с момента отражения завершенной реконструкции здания в качестве основного средства.

При этом инвентарная стоимость указанных основных средств складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

После окончания работ по реконструкции коммерческая фирма может пересмотреть срок полезного использования здания (п. 20 ПБУ 6/01, п. 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Срок полезного использования основного средства может быть изменен только вследствие реконструкции или модернизации (абз. 6 п. 20 ПБУ 6/01, п. 60 Методических указаний).

Если коммерческая фирма не приняла решение об увеличении срока полезного использования после реконструкции, то срок его полезного использования в результате реконструкции не изменяется (абз. 2 п. 1 ст. 258 НК РФ). Значит, после окончания реконструкции для признания расходов в виде амортизационных отчислений необходимо к возросшей первоначальной стоимости применять норму амортизации, установленную для здания при введении его в эксплуатацию (Письма Минфина России от 10.09.2009 N 03-03-06/2/167, от 29.03.2010 N 03-03-06/1/202, п. 2 Письма Минфина России от 02.03.2007 N 03-03-06/1/146, п. 2 Письма ФНС России от 14.03.2005 N 02-1-07/23, Письмо УФНС России по г. Москве от 16.06.2006 N 20-12/53521@).

«60. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту».

Согласно п. 60 Методических указаний по окончании реконструкции объекта основных средств может быть пересмотрен срок его полезного использования. Если коммерческой фирмой принято решение (Зафиксировано Учетной политикой) о пересмотре срока полезного использования после реконструкции, то исчисляется новая годовая сумма амортизации, определяемая исходя из остаточной стоимости здания, увеличенной на сумму затрат на его реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования этого объекта основных средств (Письмо Минфина России от 23.06.2004 N 07-02-14/144).

В налоговом учете коммерческая фирма также вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования здания может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

По окончании модернизации при приемке объекта ОС оформляется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма N ОС-3). Данный акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию (Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7).

С месяца, следующего за месяцем завершения реконструкции ОС, начисление амортизации осуществляется вновь исходя из новой остаточной стоимости ОС (т.е. исходя из увеличенной первоначальной стоимости за вычетом суммы начисленной ранее амортизации) и срока полезного использования (п. п. 20, 21 ПБУ 6/01).

Суммы начисленной амортизации ежемесячно признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются записями по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 02 (п. п. 5, 8, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).



Номер конкурсного задания 1

Содержание конкурсного задания:

Коммерческая фирма произвела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования. Право собственности на здание не зарегистрировано. Обязана ли организация уплачивать налог на имущество организаций по данному объекту? Какой порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств и начисления амортизационных отчислений после завершения реконструкции для целей исчисления налога на имущество организаций?

Ответ:

Согласно пункту 1 статьи 374 Налогового Кодекса объектом обложения налогом на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

При определении налоговой базы в расчет берется остаточная стоимость основных средств, которая сформирована по правилам бухгалтерского учета, установленным ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухучету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н).

Порядок учета на балансе организаций объектов основных средств и формирования их первоначальной стоимости регулируется Приказами Минфина России от 30.03.2001 N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств ПБУ" 6/01" и от 13.10.2003 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств".

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия, предусмотренные в пп. "а", "б", "в" и "г" п. 4 ПБУ 6/01:

- если объект предназначен для использования в производстве продукции, для выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации или для передачи за плату во временное владение и пользование;
- предназначен для использования в течение длительного времени - свыше 12 месяцев;
- объект способен приносить экономическую выгоду в будущем.

В задании указывается, что коммерческая фирма провела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования.

Приказом Минфина России от 24.12.2010 N 186н из п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н) исключена норма, согласно которой недвижимость, по которой не получены документы о госрегистрации, относится к незавершенным капвложениям.

С 2011 г. это прямо следует также из Методических указаний по учету ОС: «По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств».

Соответственно, коммерческая фирма, приобретающая здание, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна принять его к учету в момент фактического получения независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Таким образом, данное здание должно быть включено в расчет налога на имущество с момента приобретения, независимо от регистрации права собственности.

С момента издания приказа о его реконструкции продолжительностью свыше 12 месяцев начисление амортизации по зданию следует приостановить. Нормы п. п. 23, 26 ПБУ 6/01 предусматривают приостановление начисления амортизации по объекту ОС в период его, превышающий 12 месяцев.

Если период проведения реконструкции не превышает 12 месяцев, начисление амортизации по зданию не приостанавливается (п. 23 ПБУ 6/01). «В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев».

Если же здание, которое получено коммерческой фирмой по договору купли-продажи, в качестве вклада в уставный капитал и т.п., требует капитальных вложений для доведения ее до состояния, пригодного к эксплуатации, то оно должно учитываться на счете 08 (см., например, Постановления ФАС Поволжского округа от 30.09.2010 N A55-38512/2009, от 13.11.2009 N A55-1994/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 15.06.2010 N A53-20883/2009).

Затраты коммерческой фирмы на реконструкцию собственного здания являются долгосрочными инвестициями (п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160).

Независимо от того, каким способом осуществляется реконструкция (подрядным или хозяйственным), соответствующие затраты учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08-3 "Строительство объектов основных средств" (п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, абз. 1 п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, абз. 2 п. 14, п. 27 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, абз. 2 п. 42 Методических указаний).

ПБУ 6/01 не применяется отношении капитальных вложений (п. 3 ПБУ 6/01). Поэтому затраты, учтенные на счете бухгалтерского учета 08, не являются объектом налогообложения налогом на имущество организаций.

Пунктами 5.2.1 и 5.2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 N 160, определено, что здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, зачисляются в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

В таком случае здание на время реконструкции отражается в составе вложений во внеоборотные активы и не является объектом обложения налогом на имущество. При осуществлении реконструкции налог на имущество необходимо уплачивать с момента отражения завершенной реконструкции здания в качестве основного средства. При этом инвентарная стоимость указанных основных средств складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. После окончания работ по реконструкции коммерческая фирма может пересмотреть срок полезного использования здания (п. 20 ПБУ 6/01, п. 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Если коммерческая фирма не приняла решение об увеличении срока полезного использования после реконструкции, то срок его полезного использования в результате реконструкции не изменяется (абз. 2 п. 1 ст. 258 НК РФ). Значит, после окончания реконструкции для признания расходов в виде амортизационных отчислений необходимо к возросшей первоначальной стоимости применять норму амортизации, установленную для здания при введении его в эксплуатацию (Письма Минфина России от 10.09.2009 N 03-03-06/2/167, от 29.03.2010 N 03-03-06/1/202, п. 2 Письма Минфина России от 02.03.2007 N 03-03-06/1/146, п. 2 Письма ФНС России от 14.03.2005 N 02-1-07/23, Письмо УФНС России по г. Москве от 16.06.2006 N 20-12/53521@).

Согласно п. 60 Методических указаний по окончании реконструкции объекта основных средств может быть пересмотрен срок его полезного использования. Если коммерческой фирмой принято решение (Зафиксировано Учетной политикой) о пересмотре срока полезного использования после реконструкции, то исчисляется новая годовая сумма амортизации, определяемая исходя из остаточной стоимости здания, увеличенной на сумму затрат на его реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования этого объекта основных средств (Письмо Минфина России от 23.06.2004 N 07-02-14/144).

В налоговом учете коммерческая фирма также вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования здания может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

По окончании модернизации при приемке объекта ОС оформляется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма N ОС-3). Данный акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию (Указания по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7).

С месяца, следующего за месяцем завершения реконструкции ОС, начисление амортизации осуществляется вновь исходя из новой остаточной стоимости ОС (т.е. исходя из увеличенной

первоначальной стоимости за вычетом суммы начисленной ранее амортизации) и срока полезного использования (п. п. 20, 21 ПБУ 6/01).

Суммы начисленной амортизации ежемесячно признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются записями по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 02 (п. п. 5, 8, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

**Регистрационный номер участника VII Республиканского конкурса
«БУХГАЛТЕР-ПРОФЕССИОНАЛ 2012» – 06**

Номер конкурсного задания – 1

Содержание конкурсного задания:

Коммерческая фирма произвела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования. Право собственности на здание не зарегистрировано. Обязана ли организация уплачивать налог на имущество организаций по данному объекту? Какой порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств и начисления амортизационных отчислений после завершения реконструкции для целей исчисления налога на имущество организаций?

ОТВЕТ:

Объектом обложения налогом на имущество признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (ст. 374 НК РФ).

В соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Пунктом 52 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н, допускается, что объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Перевод в состав основных средств, для учета на отдельном субсчете счета 01 до окончания процедуры государственной регистрации может осуществляться только по решению организации. Последнее представляет собой выбор одного из нескольких способов учета, допускаемых нормативными актами по бухгалтерскому учету, который в соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, должен быть отражен в учетной политике организации.

Данная норма во взаимодействии с пунктом 38 «Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» устанавливает право для руководителя организации принимать решение принятия указанных выше объектов недвижимости к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Таким образом, если объект строительства, первоначальная стоимость которого сформирована на дату передачи документов на государственную регистрацию прав собственности, передан по акту приема-передачи в эксплуатацию и организацией на этом объекте фактически ведется хозяйственная деятельность, полагаем, что данный объект недвижимого имущества, обладает всеми признаками основного средства, установленными пунктом 4 ПБУ 6/01, что является основанием для признания его объектом налогообложения по налогу на имущество организаций в соответствии со статьей 374 части второй НК РФ.

Изменение первоначальной стоимости

Следует учитывать, что первоначальная (восстановительная) стоимость амортизируемого имущества в целях налогообложения не может быть изменена в результате переоценки.

Кроме того, законодательство не предусматривает изменение первоначальной стоимости нематериальных активов для целей налогообложения по какому либо основанию.

В бухгалтерском учете действуют иные правила.

Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств не изменяется после ввода указанного имущества в эксплуатацию, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 257 НК РФ. К таким случаям относятся:

- реконструкция основных средств, которая определяется как переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств, в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. При этом датой изменения первоначальной стоимости объекта основных средств, согласно письму Минфина РФ от 04.12.2009 № 03-03-06/1/788 является дата окончания работ по реконструкции объекта, подтвержденная документом, оформленным в соответствии с требованиями п.1 ст.252 НК РФ. Таким документом, согласно тому же письму может являться акт по форме № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств», утвержденной Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;

- техническое перевооружение основных средств определяется как комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным;

- достройка, дооборудование, модернизация основных средств определяется как изменение технологического или служебного назначения оборудования технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. Если после модернизации объекта основных средств изменилась только сумма остаточной (первоначальной) стоимости, а остальные показатели (срок полезного использования и норма амортизации) не изменились, то начисление амортизации объекта основных средств, следует продолжать, используя прежний механизм исчисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости. Такой вывод содержится в Письме Минфина РФ от 29.03.2010 № 03-03-06/1/202;

Следует обратить внимание!

Расходы на модернизацию основных средств первоначальной стоимостью менее 20000 (40 000 - с 01.01.2011) руб., которые списаны для целей налогообложения единовременно в составе материальных расходов, также подлежат включению в состав текущих расходов налогового (отчетного) периода (письмо Минфина РФ от 25.03.2010 № 03-03-06/1/173).

- частичная ликвидация основных средств;
- иные аналогичные основания.

Для основных средств после реконструкции

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ после реконструкции налогоплательщик имеет право увеличить срок полезного использования основных средств, но только в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

(Работа выполнена с использованием ресурса Системы «КонсультантПлюс»).

Дата отправки ответа:

03.09.2012.

Дата получения ответа оргкомитетом конкурса:

Номер конкурсного задания – 1

Содержание конкурсного задания: Коммерческая фирма произвела реконструкцию здания, в результате которой улучшены ранее принятые нормативные показатели его функционирования. Право собственности на здание не зарегистрировано. Обязана ли организация уплачивать налог на имущество организаций по данному объекту? Какой порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств и начисления амортизационных отчислений после завершения реконструкции для целей исчисления налога на имущество организаций?

Ответ:

1. Объектом налогообложения налогом на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. (п.1 ст. 374 НК РФ). Согласно определению, данному в п. 1 ст. 130 ГК РФ, к недвижимому имуществу относятся здания, сооружения.

Бухгалтерский учет основных средств ведется в соответствии с:

- Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н;
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (далее - Методические указания).

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Права на недвижимость подлежат обязательной государственной регистрации (п. 1 ст. 131 ГК РФ). В критериях отнесения имущества к основным средствам, перечисленным в п. 4 ПБУ 6/01, регистрация права на имущество не упоминается. Кроме того, п. 52 Методических указаний установлено, что объекты недвижимости, права на которые еще не зарегистрированы, подлежат учету в качестве основных средств. Для этого к счету учета основных средств должен быть открыт отдельный субсчет. Организация начинает уплачивать налог в отношении недвижимого имущества с момента включения его в состав основных средств (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 N 148 (п. 2), Письма Минфина России от 08.06.2012 N 03-05-05-01/31, от 17.06.2011 N 03-05-05-01/44, от 22.03.2011 N 07-02-10/20 (доведено до сведения нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 31.03.2011 N KE-4-3/5085@), ФНС России от 29.08.2011 N ЗН-4-11/13999@)).

Положение п. 52 Методических указаний, которое предписывает включать такие объекты в качестве основных средств, действует с 1 января 2011 г. (п. 3 Приказа Минфина России от 24.12.2010 N 186н, пп. 10 п. 7 Приложения к данному Приказу).

До указанной даты не было единого подхода к решению вопроса о том, нужно ли облагать налогом на имущество недвижимость, на которую не зарегистрировано право собственности.

2. В случае проведения реконструкции, основного средства его первоначальная стоимость может измениться (абз. 2 п. 14 ПБУ 6/01, п. 41 Методических указаний).

Это, в свою очередь, влияет на показатели, которые участвуют в расчете налога на имущество, в частности на остаточную стоимость объекта основных средств, т.к. налоговая база по налогу на имущество определяется исходя из остаточной стоимости основных средств (п. 1 ст. 375, п. 4 ст. 376, п. п. 1, 2, 4 ст. 382 НК РФ):

Остаточной стоимостью основного средства является разница между его первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период его эксплуатации.

Как при проведении реконструкции, так и по ее окончании необходимо отслеживать величину остаточной стоимости в связи со следующими обстоятельствами.

1. Если реконструкция длится более 12 месяцев, то на этот период приостанавливается начисление амортизации. Поэтому, в отличие от общего порядка, в течение этого времени остаточная стоимость объекта остается прежней (п. 23 ПБУ 6/01, п. 63 Методических указаний).

Следовательно, при исчислении базы по налогу на имущество учитывается неизменная остаточная стоимость основного средства, которое реконструируется.

2. На сумму расходов на реконструкцию, увеличивается первоначальная стоимость основного средства (абз. 2 п. 14, п. 27 ПБУ 6/01, абз. 2 п. 41 Методических указаний). При этом такие изменения вносятся в бухгалтерском учете на дату окончания реконструкции, основного средства - составления акта приемки работ или акта по форме N ОС-3 (п. 27 ПБУ 6/01, п. 42 Методических указаний).

В случае если работы по реконструкции, проводятся поэтапно, первоначальная стоимость основного средства изменяется лишь по окончании всех работ. Следовательно, при исчислении налога новая стоимость основного средства учитывается только после полного завершения реконструкции. К такому выводу пришел ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 12.05.2009 N Ф04-2617/2009(5671-А67-37).

Таким образом, уже за тот отчетный (налоговый) период, в котором завершили реконструкцию, налог на имущество необходимо рассчитывать с учетом новой остаточной стоимости основного средства.

3. В результате реконструкции, организация может увеличить срок полезного использования основного средства. Это повлечет за собой изменение размера амортизационных отчислений. А значит, по-новому будет рассчитываться и остаточная стоимость объекта:

1. Расчет амортизационных отчислений, если в результате реконструкции срок полезного использования основного средства увеличился:

В этом случае сумму амортизации, которую будут начислять в бухгалтерском учете после реконструкции, следует пересчитать (п. 19 ПБУ 6/01, п. п. 54, 55, 57 Методических указаний).

Новый порядок начисления амортизации начинают применять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем изменения первоначальной стоимости основного средства (п. 21 ПБУ 6/01, п. 61 Методических указаний).

Если срок полезного использования объекта увеличился, то сумма амортизационных отчислений определяется исходя из:

- остаточной стоимости основного средства, увеличенной на затраты по реконструкции;

- нового срока полезного использования основного средства (п. 60 Методических указаний). Он будет равен оставшемуся сроку от старого срока полезного использования основного средства, увеличенному на количество месяцев, которые добавили к первоначально установленному сроку.

Аналогичные разъяснения даны в Письме Минфина России от 15.12.2009 N 03-05-05-01/81.

2. Расчет амортизационных отчислений, если в результате реконструкции срок полезного использования основного средства не изменился:

Если в результате реконструкции срок полезного использования объекта не изменился, то величина амортизационных отчислений будет определяться исходя из:

- остаточной стоимости объекта, которую нужно увеличить на затраты по реконструкции;

- оставшегося срока полезного использования.

Аналогичные разъяснения даны в Письмах Минфина России от 15.12.2009 N 03-05-05-01/81, от 23.06.2004 N 07-02-14/144.

Дата отправки ответа 17.09.12

Дата получения ответа оргкомитетом конкурса _____