

Каширина М. В., доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансового университета при Правительстве РФ

Журнал "Учет в строительстве" № 5/2012

Определить грань между ремонтом и реконструкцией на практике бывает достаточно трудно. Поэтому вопрос о классификации расходов нередко становится предметом спора с налоговыми органами. Последние разъяснения чиновников и арбитражная практика помогут принять правильное решение по учету затрат.

От квалификации работ зависит порядок налогообложения

При проверках налоговики проявляют повышенный интерес к расходам организации, связанным с проведением ремонтных работ.

Особое внимание к таким расходам объясняется следующим: согласно пункту 1 статьи 260 Налогового кодекса РФ, затраты на текущий или капитальный ремонт единовременно в полной сумме учитываются в расходах при исчислении налога на прибыль.

В свою очередь затраты на реконструкцию увеличивают стоимость основного средства и списываются на расходы посредством начисления амортизации (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Таким образом, правильная квалификация работ позволит избежать проблем с учетом указанных расходов в целях налогообложения прибыли.

Какие определения использовать

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ институты понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Понятие реконструкции определено кодексом

Поэтому организации при квалификации работ для целей налогообложения должны руководствоваться определением, приведенным в Налоговом кодексе РФ. Причем даже в том случае, когда в Градостроительном кодексе РФ дается более точное определение, например, в отношении реконструкции линейных объектов.

Именно такой позиции придерживаются чиновники Минфина России (см. письмо от 15 февраля 2012 г. № 03-03-06/1/87).

В соответствии с пунктом 2 статьи 257 Налогового кодекса РФ к реконструкции относится 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.

Таким образом, целью проведения реконструкции является улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, например увеличение срока полезного использования, мощности и др.

Данный вывод подтверждают и решения арбитражных судов. Так, в постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 8 июля 2010 г. по делу № А65-33483/2009 отмечено, что на объекте недвижимости был выполнен комплекс строительно-монтажных работ, в результате которых изменились его основные технические показатели, произведена перепланировка помещений и увеличилось их количество, изменилось качество инженерно-технического обеспечения объекта недвижимости, увеличилась энергетическая нагрузка на помещения с 1,5 кВА на 2 кВА, изменилось назначение объекта недвижимости.

В результате арбитры констатировали, что материалами дела доказан факт осуществления реконструкции здания.

Кроме того, в постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 сентября 2011 г. по делу № А56-1315/2011 судьи отметили, что, согласно требованиям статьи 257 Налогового кодекса РФ, квалификация произведенных работ в качестве реконструкции в целях исчисления налога на прибыль может быть осуществлена только при наличии проекта реконструкции.

Какие работы относить к ремонтным

Понятие «ремонт» в действующем налоговом и бухгалтерском законодательстве отсутствует. В то же время с недавних пор в Градостроительном кодексе РФ появились определения капитального ремонта. Изменения в статью 1 Градостроительного кодекса РФ внесены Федеральным законом от 18 июля 2011 г. № 215-ФЗ . В частности, к капитальному ремонту объектов относится:

– замена и (или) восстановление строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций (исключением являются несущие строительные конструкции);

– замена и (или) восстановление систем (сетей) инженерно-технического обеспечения объектов недвижимости или их элементов;

– замена отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и (или) восстановление указанных элементов.

Кроме того, отдельно приведено определение капитального ремонта линейных объектов.

Это изменение параметров линейных объектов или их участков (частей), которое не влечет изменение класса, категории и (или) первоначально установленных показателей функционирования таких объектов недвижимости и при котором не требуется изменение границ полос отвода и (или) охранных зон указанных объектов.

Учет расходов на реконструкцию

При проведении реконструкции налогоплательщик за все время проведения работ должен обеспечить накопительный учет данных о затратах в разрезе всех элементов расходов (материалы, оплата труда, начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и др.). По окончании работ по реконструкции производится оценка первоначальной стоимости реконструированного объекта с учетом расходов на реконструкцию, включающих в том числе затраты на оплату услуг сторонних организаций. Следовательно, расходы по реконструкции до момента ввода объекта недвижимости в эксплуатацию квалифицируются в качестве формирующих первоначальную стоимость амортизируемого имущества – основного средства.

Указанные затраты после получения разрешения на ввод в эксплуатацию включаются в состав расходов посредством начисления амортизации в течение срока полезного использования объекта недвижимости.

Таким образом, расходы по строительству объекта недвижимости учитываются в целях

налогообложения прибыли с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, но не ранее 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором получено документальное подтверждение факта подачи документов на государственную регистрацию прав на объект (письмо Минфина России от 14 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/96).

Обоснование расходов на ремонт

Для того чтобы избежать претензии со стороны налоговой инспекции при проведении ремонта, необходимо иметь в наличии документы, обосновывающие проведение ремонта и подтверждающие затраты на его проведение.

К таким документам относятся: дефектная ведомость, приказ руководителя организации о проведении ремонта, договор на выполнение ремонтных работ (если ремонт осуществляет фирма самостоятельно, необходимы планы (графики) ремонта, сметы расходов на ремонт, накладные на внутреннее перемещение объектов основных средств и на отпуск материалов для ремонта, расчетно-платежные ведомости на выплату зарплаты работникам, производящим ремонт), акт о приеме-сдаче отремонтированных объектов, технические характеристики объектов после ремонта, экспертные заключения.

Данный подход разделяют и судьи. Например, в постановлении Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24 февраля 2011 г. по делу № А05-5601/2010 к документам, подтверждающим необходимость проведения капитального ремонта, а следовательно, и оправданность расходов, отнесены план ремонтных работ и дефектные ведомости.

Судьи квалифицировали проведение работ в качестве ремонтно-строительных, поскольку в результате их выполнения не увеличились технико-экономические показатели объекта, необходимость работ вызвана износом конструкций здания и оборудования, которые требовали восстановления или замены в соответствии с установленными сроками капитального ремонта для продолжения дальнейшей эксплуатации объекта. При этом был устранен моральный износ имеющегося оборудования.

Судьи Тринадцатого арбитражного апелляционного суда (постановление от 14 сентября 2011 г. по делу № А56-1315/2011) проанализировали представленные договоры, дефектные ведомости, акты выполненных работ и счета-фактуры, а также заключения специалистов, полученные как в ходе выездной налоговой проверки, так и при рассмотрении дела в суде первой инстанции, и решили, что в рассматриваемом случае был произведен ремонт здания.

При этом материалами дела было установлено, что технико-экономические показатели объекта не изменились и, следовательно, проведенные организацией работы относятся к категории ремонтных, а их стоимость правомерно отнесена в состав расходов, связанных с поддержанием основного средства в рабочем состоянии. На основании судебных решений можно сделать вывод о том, что к ремонтным относятся такие виды работ, которые не приводят к улучшению характеристик объекта основных средств. Причем при ремонте можно использовать новые, более долговечные и экономичные запчасти и материалы (детали) вместо изношенных.