

РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ НА РЕМОНТЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК АЛЬТЕРНАТИВА УСКОРЕННОЙ АМОРТИЗАЦИИ

© ООО Юридическая компания «Шапалов Петров», 2020

О ЧЕМ ЭТА ПРЕЗЕНТАЦИЯ

- Некогда очень популярный инструмент снижения налоговой нагрузки – ускоренная амортизация – в настоящее время по объективным причинам не может применяться широко.
- Но главная цель ускоренной амортизации – перенос налогового обязательства из текущего периода в более поздние периоды – может быть достигнута и путем создания резервов на особо сложные и дорогие виды капитального ремонта (ст. 260 НК РФ).
- Настоящая брошюра посвящена вопросу, как работает резерв на «особо сложные и дорогие виды капитального ремонта» (сокращенно – капитальные ремонты).

- Создание резервов на ремонты регламентировано ст. 260 и 324 НК РФ.
- Резервы можно условно разделить на два типа:
 - Резервы на «текущие» ремонты.
 - Резервы на капитальные ремонты.
- В действительности у налогоплательщика может быть только один резерв. Если резерв создается, то он обязательно включает в себя резерв первого типа и факультативно резерв второго типа. Резерв второго типа в чистом виде создать нельзя.
- Критерии разделения ремонтов на виды налогоплательщик устанавливает самостоятельно.

ОТЛИЧИЕ ДВУХ ВИДОВ РЕЗЕРВОВ

- Смысл любого резерва, предусмотренного гл. 25 НК РФ, в том, чтобы распределить расходы определенного типа равномерно в течение определенного периода времени.
- Резерв на текущий ремонт работает в течение календарного года.
- Резерв на капитальные ремонты работает в течение нескольких налоговых периодов. Это позволяет частично переносить затраты из будущего периода, в котором соответствующий ремонт запланирован, в предшествующие периоды, равномерно распределяя стоимость такого ремонта на все периоды в интервале начиная с года создания резерва и заканчивая годом проведения ремонта (включительно).
- Налоговые последствия, возникающие в конце каждого года, для каждого из типов резервов представлены на следующих слайдах.

НЕСООТВЕТСТВИЕ ФАКТИЧЕСКИХ РАСХОДОВ ПЛАНУ

Фактические расходы на текущие ремонты	Налоговые последствия	Обоснование (п. 2 ст. 324 НК РФ)
Фактические расходы на текущие ремонты ниже плановых	Превышение плановых текущих расходов над фактическими признаем в конце года доходом.	Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения <u>включается в состав доходов налогоплательщика</u> .
Фактические расходы на текущие ремонты выше плановых	Уменьшаем остаток резерва на превышение и переносим на следующий год уменьшенный остаток. Если резерва не хватает, то превышение над резервом признаем в конце года как расход.	В случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта <u>списывается за счет средств указанного резерва</u> . В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения <u>включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода</u> .



НЕСООТВЕТСТВИЕ ФАКТИЧЕСКИХ РАСХОДОВ ПЛАНУ

Фактические расходы на капитальные ремонты	Налоговые последствия	Обоснование (п. 2 ст. 324 НК РФ)
Фактические расходы на капитальные ремонты ниже плановых	Превышение плановых капитальных расходов над фактическими признаем в конце года доходом. Остаток накопленных средств не признаем доходом и не переносим, так как резерв на них уже уменьшен.	Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения <u>включается в состав доходов налогоплательщика</u> . Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода <u>остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения</u> .
Фактические расходы на капитальные ремонты выше плановых	Уменьшаем остаток резерва на превышение и переносим на следующий год уменьшенный остаток. Если резерва не хватает, то превышение над резервом признаем в конце года как расход.	В случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта <u>списывается за счет средств указанного резерва</u> . Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода <u>остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения</u> .



КЛЮЧЕВЫЕ ПОНЯТИЯ РЕЗЕРВОВ НА РЕМОНТЫ

- **Накопление средств** (абз. 3 п. 3 ст. 324 НК РФ) означает, что каждый год налогоплательщик «откладывает» деньги на предстоящий ремонт, равномерно распределяя сумму предстоящих в конкретном году расходов на срок накопления. Например, если в 2020 году планируется ремонт на 2024, то это значит, что каждый год «откладывается» (= признается в расходах) по 1/5 стоимости ремонта.
- **График ремонтов** (абз. 3 п. 3 ст. 324 НК РФ) необходим для расчета предельного размера отчислений в резерв.
- **Точка (год) равновесия** – год, в котором расходы на ремонты, учтенные в налоговой базе, становятся меньше фактических расходов на ремонты. Точку равновесия можно отодвинуть, увеличив горизонт планирования ремонтов.

7



КАК РАБОТАЮТ РЕЗЕРВЫ НА КАПРЕМОНТЫ

Плано- вые расходы ----->	100	100	100	100	100	+100	+100	ИТОГО УЧЕНО РАСХОДОВ	ИТОГО УЧЕНО РАСХОДОВ ¹
Годы ----->	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026		
Срок накопления ----->	1	2	3(1)	4(2)	5(3)	(4)	(5)		
2020	100	50	33	25	20			228	
2021		50	33	25	20			128	
2022			34	25	20	25	20	78 ²	123
2023				25	20	25	20	45	90
2024					20	25	20	20	65
2025						25	20		45
2026							20		20

¹ После того, как горизонт планирования ремонтов был продлен на 2 года в 2021.

² 2022 год стал годом равновесия, поскольку в этот год фактические затраты на ремонт (100 руб.) превысили затраты, признанные в расходах. Именно из-за этого в 2021 году график ремонтов был продлен на 2 года.

8



ПОДХОДЯТ ЛИ ВАМ РЕЗЕРВЫ НА КАПРЕМОНТ?

- Резервы на капремонт подходят тем организациям, у которых много основных средств, иначе ремонтировать будет нечего
- Резервы на капремонт подходят тем, кто способен спланировать, какие ремонты могут потребоваться в течение нескольких лет (нужно понимать, что будет ремонтироваться, и дату ремонта).
- Резерв может долго помогать откладывать налоговые обязательства, но не вечно. Нормально рассчитывать на 10 лет отсрочки.
- При формировании резерва на ремонт основных средств не учитываются затраты на реконструкцию, модернизацию, дооборудование, достройку, техническое перевооружение основных средств, а также любые другие затраты, которые увеличивают первоначальную стоимость основных.

С ЧЕГО НАЧАТЬ РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОЕКТА

- Чтобы резервы на ремонты заработали, необходимо:
 - Внести изменения в учетную политику для целей налогообложения
 - Составить график ремонтов, а это предполагает еще и подготовку его обоснования
 - Создать регистры учета расходов на ремонты
- Но начать работу на резервами лучше с создания **методологии** использования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. В процессе создания этого документа можно выявить и отработать все сложности внедрения этого инструмента, оценив его ценность для вашего случая.

SHARP | SHAPOVALOV PETROV

TAX • LEGAL



Сергей Шаповалов,
партнер

www.sharplaw.ru

s.shapovalov@sharplaw.ru

+7 (495) 771-75-17



SHAPOVALOV
PETROV