

Резерв на ремонт основных средств: как не платить налог на прибыль никогда

Какие особенности резерва стоит учесть при его создании

Как получить экономию от создания резерва

Последствия невыполнения запланированных ремонтов



[Скачать удобные таблицы с расчетом экономии от создания резерва на ремонт ОС](#)

Создание резерва на ремонт ОС — способ налогового планирования прямо

из Налогового кодекса. Он позволяет получить отсрочку по уплате налога на прибыль практически навсегда.

Порядок создания и использования резерва закрепите в учетной политике

Резерв на ремонт ОС можно создать за сколько угодно лет до начала ремонта. Это позволит сформировать практически любой размер расходов в налоговом учете. Компании учитывают расходы на ремонт намного раньше, чем они будут произведены, и в размере, большем, чем окажутся фактически.

Затраты на внедрение механизма экономии в разы меньше, чем экономический эффект. Можно не платить налог на прибыль несколько лет без перечисления каких-либо процентов на отложенные суммы налога. Единственное последствие невыполнения ремонта в запланированный срок — уплата налога за год, в котором был запланирован ремонт.

Порядок создания и использования резерва на ремонт ОС в кодексе освещен достаточно скромно ([ст. 324](#), [п. 7 ст. 250](#), [п. 3 ст. 260](#) НК РФ). Такое скудное регулирование позволяет толковать порядок создания и использования резерва довольно широко ([п. 7 ст. 3 НК РФ](#)). Кодекс не обязывает выполнять ремонты и не предусматривает никаких санкций за их невыполнение. Достаточно собрать пакет документов о планируемом ремонте и закрепить создание резерва и норматив ежеквартальных (ежемесячных) отчислений в учетной политике. Тогда можно не платить налог на прибыль несколько лет.

Резерв хотя и один, но создается как для текущих, так и для сложных ремонтов. Кодекс не устанавливает критерии, на основании которых компании следует делить ремонты на текущие и сложные. Придется выработать их самостоятельно и закрепить в учетной политике. Анализ судебной практики показал, что налоговики не оспаривают правомерность отнесения ремонта к категории сложных. Понятия «капитальный ремонт» в кодексе нет.

Дороговизна ремонта — субъективный критерий. Значение нижнего порога целесообразно рассчитать один раз для всего графика ремонтов и на весь срок накопления резерва. Это значение нужно закрепить в учетной политике. Например, нижний порог стоимости сложного капитального ремонта равен 5 млн рублей или 1 процент от валюты баланса. Увеличение нижнего порога можно пересмотреть в случае существенного изменения деятельности компании или макроэкономических показателей (инфляции, девальвации национальной валюты и т. п.).

Обоснованность создания резерва подтвердите документально

Предельные отчисления в резерв определяют исходя из периодичности выполнения ремонта, частоты замены элементов объекта ОС (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости ремонта. Отчисления в резерв на сложные ремонты рассчитывают исходя из графика их проведения.

Помимо графиков проведения сложных ремонтов, иных документов, необходимых для создания резерва, кодекс не устанавливает ([п. 2 ст. 324 НК РФ](#)). Однако для подтверждения обоснованности резерва компаниям приходится представлять налоговикам документы, не поименованные в кодексе.

В одном из дел налоговики заявили, что компания неправомерно увеличила резерв на сумму отчислений на проведение особо сложных и дорогих видов ремонта. Но суд указал, что налогоплательщик выполнил все условия для формирования резерва. Необходимость проведения ремонта подтвердил приказ руководителя о создании комиссии по техническому осмотру здания, а также акт осмотра состояния объекта. Комиссия сделала вывод о необходимости капитального ремонта частей здания и отдельных помещений. Компания представила локальный сметный расчет ([постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.07.13 № А17-1062/2012](#)).

Подтвердить необходимость проведения ремонтов помогут акты выявленных дефектов, годовые и месячные графики планово-предупредительных ремонтов. Обоснованность отчислений в резерв докажут долгосрочные планы по поддержанию основных производственных фондов, а также перечень ОС, в отношении которых нужен сложный ремонт. Пригодятся калькуляционные и дефектные ведомости, техническая документация, прилагаемая к договорам подряда. Чем больше документов соберет компания, тем проще ей будет подтвердить расходы на создание резерва.

Не лишним будет и распоряжение гендиректора о создании резерва. В этом документе следует указать показатели, предусмотренные [пунктом 2](#) статьи 324 НК РФ. Стоит сделать ссылки на график выполнения работ по ремонту, расчет его стоимости и локальные сметы.

График проведения особо сложных и дорогих ремонтов целесообразно составлять на основе проектно-сметной документации. Эти документы нужно собрать по каждому объекту, который компания планирует отремонтировать.

Для обоснования правомерности создания резерва целесообразно подготовить следующий пакет документов:

- расчет резерва, содержащий все необходимые показатели;
- графики планово-предупредительных ремонтов, разработанные с учетом технических характеристик и условий эксплуатации объектов ОС;
- дефектные ведомости и техническую документацию изготовителя, обосновывающие сроки и периодичность сложных ремонтов;
- проектно-сметную документацию по планируемому ремонту в разрезе каждого объекта ОС.

Оцените экономический эффект от резерва

Экономия возникает за счет отложенных налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Выгода — это проценты по займам или кредитам, которые компании не пришлось брать, чтобы вовремя заплатить налог на прибыль. Даже если компании нет необходимости брать кредит и платить проценты, она может разместить свободные деньги на депозите. Это принесет дополнительный доход.

Эффект от отсрочки уплаты обязательств специалисты определяют через коэффициент дисконтирования, который равен инфляции или банковской учетной ставке или комбинации этих величин.

на цифрах

Рассчитаем экономию от создания резерва. Предположим, что коэффициент дисконтирования равен 15 процентов: 8 процентов (уровень инфляции) 7 процентов (учетная ставка). Горизонт планирования ремонтов — 10 лет. Стоимость ремонтов за 10 лет — 1 млрд рублей, то есть по 100 млн рублей в год. Экономический эффект за 10 лет составит 115,5 млн рублей.

Если же горизонт планирования снизить до пяти лет, то экономический эффект составит только 30 млн рублей. Если общая стоимость ремонтов равна 1 млрд рублей, но он будет осуществлен единовременно через 10 лет, то эффект составит 180 млн рублей. Если ремонт будет осуществлен единовременно через пять лет, то эффект составит 90 млн рублей.

Учтите риски невыполнения ремонтов

Если компания не полностью использовала резерв на сложный ремонт, то она не вправе учесть дополнительные расходы при превышении фактических затрат по текущим ремонтам. Резерв — это единый фонд, за счет которого в налоговом учете списывают все виды ремонтов. Если общий размер резерва на конец налогового периода не покрывает понесенных расходов, то указанную разницу можно списать дополнительно к созданному резерву.

Накапливать резерв на сложный ремонт нужно равномерно. То есть каждый год равными долями. При невыполнении ремонта в периоде, в котором он запланирован по графику, его сумму необходимо восстановить. Например, если в 2017 году стоимость запланированных ремонтов равна 100 млн рублей, а ремонтов выполнено только на 20 млн рублей, то придется восстановить 80 млн рублей и заплатить налог на прибыль в размере 16 млн рублей (80 млн руб. × 20%).

Кодекс не ограничивает горизонт планирования для графиков ремонта. Поэтому ремонты можно проводить в течение срока, не превышающего срок полезного использования объекта или срок его аренды (лизинга). Хотя после истечения нормативного срока ремонт может требоваться даже чаще.

Компании сложно будет убедить суд в том, что превышение стоимости ремонта над первоначальной стоимостью нового ОС экономически целесообразно. Оценивать целесообразность расходов суды не вправе (определения КС РФ [от 04.06.07 № 320-О-П](#) и [от 04.06.07 № 366-О-П](#)). Но на практике такие нестыковки могут привести к обвинению в получении необоснованной выгоды.

Если компания регулярно срывает графики ремонтов, то фискалы также могут обвинить ее в получении необоснованной выгоды. Поэтому безопаснее запланировать один сложный ремонт на крупную сумму и через десять лет его не выполнить. Запланировать десять ремонтов по мелкие суммы и каждый из них не выполнить — более рискованно.

Отсроченный налог на прибыль рано или поздно придется платить. И тут не стоит забывать, что каждый новый период компания можете начинать начислять резервы на следующие годы. Предположим, что организация создала резервы на период с 2017 по 2027 год. В 2027 году нужно будет платить налог по ремонту, не выполненному в этот срок. Но ничто не мешает ей с 2023 года начать начислять резерв на ремонты по сроку, например, с 2028 по 2038 год. В текущем периоде налоговики не смогут доказать, что через 10 или 20 лет обществу не понадобится ремонтировать существенно износившиеся к тому моменту ОС.

Материалы для скачивания: