**Налог на имущество организации: порядок расчета амортизационных отчислений и их влияние на расчет налога**

Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. №139-ФЗ раздел IX части второй Налогового Кодекса РФ дополнен главой 30 «Налог на имущество организаций», вступившей в силу с 1 января 2004 г.

Налогоплательщиком налога на имущество организаций признаются:

- российские организации, в том числе: Банк России и его учреждения; Бюджетные учреждения; Органы законодательной и исполнительной власти, органы местного самоуправления; Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС);

– иностранные организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

От обязанностей налогоплательщиков налога на имущество организаций освобождены согласно ст. 381 НК РФ: 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций; 2) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности; 3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям. При этом организации, чья деятельность связана с физкультурой и спортом, могут пользоваться льготой по налогу на имущество только в отношении объектов, применяемых в этой деятельности. На отдельно стоящие объекты, которые также находятся на балансе организации, но используются или сданы в аренду для ведения иных видов деятельности, льгота не распространяется. Об этом ФНС России напоминает в письме от 05.08.2005 №21–4–04/294; 4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями; 5) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке; 6) организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов; 7) организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; 8) организации – в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации; 9) организации – в отношении космических объектов; 10) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий; 11) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций; 12) имущество государственных научных центров; 13) с 1 января 2006 г. в соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. №117-ФЗ организации в отношении имущества, учитываемого на балансе организации – резидента особой экономической зоны, в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет; 18) в соответствии с Федеральным законом от 20 декабря 2005 г. №168-ФЗ организации – в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Объектом налогообложения согласно ст. 374 НК РФ и Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденному приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н 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.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

При этом, активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением (абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 №147н). Приказом Минфина России от 12.12.2005 №147н из пункта 18 ПБУ 6/01 исключен последний абзац. Согласно этому абзацу объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике, разрешалось списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Организация, которая решила учитывать активы стоимостью до 20 000 руб. как основные средства, амортизацию по таким объектам начисляет в общем порядке.

В соответствии со ст. 375 НК РФ налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.   
При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода. Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов согласно Порядку представления уполномоченными организациями технической инвентаризации в налоговые органы сведений об объектах недвижимого имущества, утвержденному приказом Госстроя РФ и МНС РФ от 28 февраля 2001 г. №36/БГ-3–08/67.

Согласно ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; таможенные пошлины и таможенные сборы; невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств (в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 №147н).

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 №156н.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. При этом Минфин России сообщает в письме от 17.04.2006 №03–03–04/1/349, что организация не может применить амортизационную премию в отношении основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал. Чтобы воспользоваться амортизационной премией, налогоплательщик должен произвести затраты на капитальные вложения. В данном случае организация не осуществляет никаких расходов на их приобретение.

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, что установлено ПБУ 6/01.

По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются 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, амортизация не начисляется (абзац введен Приказом Минфина РФ от 12.12.2005 №147н).

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом применительно к порядку, приведенному в пункте 19 настоящего Положения (в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 №147н).

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке. Норма о неначислении амортизации по объектам жилищного фонда утратила силу в связи с изменениями, внесенными в ПБУ 6/01 приказом Минфина России от 12.12.2005 №147н. Что касается последствий изменения учетной политики в отношении объектов жилищного фонда, ранее принятых к учету в качестве основных средств, то приказ Минфина России от 12.12.2005 №147н не предусматривает порядок отражения таких последствий в бухгалтерском учете и отчетности. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01).

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.) (в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 №147 н.)

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется: при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта; при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией (в ред. Приказа Минфина РФ от 12.12.2005 №147н); при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из: ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды). В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

В Письме Минфина России от 21.04.2006 №03–03–04/1/367 «О налоговом учете амортизации по основным средствам, не эксплуатируемым по причине простоя» сказано, что в соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в целях гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса). При этом расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком.

Пунктом 49 ст. 270 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Кодекса.

Амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не используемому налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не уменьшает полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При этом следует отметить, что расходы в виде амортизационных отчислений неэксплуатируемого основного средства, находящегося во временном простое, признаваемом обоснованным и являющимся частью производственного цикла организации, соответствуют критериям п. 1 ст. 252 Кодекса и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации.

То есть налогоплательщики могут уменьшить полученные доходы на сумму амортизации, которая начислена по основным средствам, находящимся во временном простое, если он обоснован и является частью производственного цикла организации. Амортизация, начисленная по имуществу, которое не используется в деятельности, направленной на получение дохода, налоговую базу по налогу на прибыль не уменьшает.

Затраты организации в виде неотделимых улучшений капитального характера в арендованное имущество не включаются в состав амортизированного имущества. Об этом Минфин России напоминает в письме от 25.10.2005 №03–03–04/1/295. В соответствии с поправками, внесенными в главу 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ Федеральным законом от 06.06.2005 №58-ФЗ, амортизируемым имуществом у арендатора признаются все капитальные вложения в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество, если они произведены с согласия арендодателя.

Порядок начисления амортизации указанного имущества будет зависеть от того, возместит арендодатель арендатору стоимость вложений или нет. Если возместит, амортизация будет начисляться в общеустановленном порядке. Капитальные вложения, стоимость которых не возмещается, арендатор амортизирует в течение срока действия договора аренды. Cумма амортизации в этом случае рассчитывается с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованного имущества по Классификатору основных средств.

Минфин России в письме от 15.03.2006 №03–03–04/1/233 разъяснил порядок амортизации капитальных вложений в арендованные объекты в форме неотделимых улучшений. Такие вложения амортизируются в течение действия договора аренды, если они произведены с согласия арендодателя, но без возмещения затрат арендатора. Сумма амортизации в этом случае рассчитывается с учетом срока полезного использования арендованного имущества, определяемого по Классификатору основных средств. Если срок договора аренды меньше срока полезного использования объекта, то по мнению Минфина России, продолжить начисление амортизации арендатор может только в случае пролонгации договора аренды.

**Список использованной литературы**

# 1. Амортизационная премия – не для вкладов в уставный капитал // Журнал «Российский налоговый курьер» от 15 мая 2006. / www.rnk.ru

# 2. Амортизируем неотделимые улучшения / Журнал «Российский налоговый курьер» от 12 апреля 2006 / www.rnk.ru

3. Арендаторы смогут амортизировать неотделимые улучшения Журнал «Российский налоговый курьер» 31 октября 2005 / www.rnk.ru

# 4. Аткин В.М. Амортизация. Расчёт амортизационных отчислений: Научный доклад от 29 апреля 2007. Консорциум экономический исследований и образований. / [Электронный ресурс] Режим доступа: http: // 6og.ru/user/ Administrator

5. Когда амортизацию учесть нельзя // Журнал «Российский налоговый курьер» 15 мая 2006 / www.rnk.ru

6. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ (с изменениями от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., … 5, 6, 20, 31 декабря 2005 г., 10 января, 2, 28 февраля, 13 марта, 3, 30 июня, 18, 26, 27 июля, 16 октября, 3, 10 ноября, 4, 5, 18, 29, 30 декабря 2006 г., 23 марта, 26 апреля, 16, 17 мая 2007 г.) // Система ГАРАНТ

7. Письмо Минфина России от 21.04.2006 №03–03–04/1/367 «О налоговом учете амортизации по основным средствам, не эксплуатируемым по причине простоя»

8. Письмо Минфина России от 15.03.2006 №03–03–04/1/233 «О порядке амортизации капитальных вложений в арендованные объекты в форме неотделимых улучшений»

9. Письмо Минфина РФ от 17.04.2006 №03–03–04/1/349

10. Письмо ФНС России от 05.08.2005 №21–4–04/294

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 №45н, от 12.12.2005 №147н, от 18.09.2006 №116н, от 27.11.2006 №156н)

12. Постановление Правительства РФ от 18.11.2006 №697 «О внесении изменений в классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы»

13. Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 №147н «О внесении изменений в ПБУ 6/01»

14. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 №156н «О внесении изменений в ПБУ 6/01

15. Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. №139-ФЗ «О внесении изменений в НК РФ»

16. Федеральный закон от 22 июля 2005 г. №117-ФЗ «О внесении изменений в ПБУ 6/01»

17. Федеральный закон от 20 декабря 2005 г. №168-ФЗ «О внесении изменений в ПБУ 6/01»