

ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ БЮЛЛЕТЕНЬ 2015

No 10

01

АВТОМОБИЛЬ
В ОРГАНИЗАЦИИ

М.А. Климова

Автомобиль в организации

Москва 2015

Автор
Климова Марина Аркадьевна,
независимый налоговый консультант, к.э.н

В издании рассматривается порядок приобретения, регистрации, принятия к бухгалтерскому учету, эксплуатации и списания автомобиля. Кроме того, рассматриваются вопросы налогообложения, а также вопросы охраны труда водителей. Приводятся ссылки на нормативные правовые акты, связанные со сферой транспорта, актуальные разъяснения контролирующих органов, а также многочисленные примеры из судебной практики.

Издание будет полезно руководителям организаций, индивидуальным предпринимателям, владеющим транспортными средствами, сотрудникам бухгалтерских и налоговых служб компаний, а также юристам, защищающим интересы бизнеса в суде.

*Отзывы о книге и предложения можно направить
по электронной почте: **eg@ekonomika.ru***

ОГЛАВЛЕНИЕ

Автомобиль в организации

Глава 1. Регистрация автотранспортных средств:
информация для бухгалтерии..... 4

Глава 2. Автомобиль как основное средство 17

Глава 3. Оценка и переоценка автомобиля..... 22

Глава 4. Амортизация автотранспортного
средства в бухгалтерском и налоговом учете.... 36

Глава 5. Расходы на содержание и эксплуатацию
служебного транспорта..... 43

Глава 6. Ведение путевых листов..... 69

Глава 7. Аренда автотранспорта, безвозмездное
пользование автомобилем..... 78

Глава 8. Использование личного транспорта
работника в служебных целях..... 104

Глава 9. Учет выбытия автотранспортного
средства..... 110

Глава 10. Транспортный налог..... 121

Глава 11. Особенности труда водителей..... 131

Приложения 147

Глава 1.

Регистрация автотранспортных средств: информация для бухгалтерии

Целью государственной регистрации транспортных средств в России является обеспечение полноты учета автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории РФ, а также это одно из условий допуска транспортных средств к участию в дорожном движении на территории РФ и за ее пределами.

Сущность регистрационной процедуры никак не связана с установлением права собственности на автомобиль, так как исходя из положений ст. 130 ГК РФ автотранспортное средство является движимой вещью и в соответствии с п. 2 ст. 164 ГК РФ госрегистрации сделок с движимым имуществом не требуется, кроме предусмотренных законом случаев. Необходимость регистрировать сделки с транспортными средствами, а также право собственности на транспортные средства законодательством не установлена.

Это означает, что автотранспортное средство считается принадлежащим приобретателю с момента передачи ему автомобиля на основании акта (договора), если иное не установлено условиями сделки (ст. 223 ГК РФ).

Госрегистрацию наземных транспортных средств на территории РФ осуществляют органы, перечисленные в табл. 1.

Таблица 1

Виды транспортных средств и регистрирующие органы

Виды транспортных средств	Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств
Автотранспортные средства с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания более 50 куб. см или максимальной мощностью электродвигателя более 4 кВт, а также максимальной конструктивной скоростью более 50 км/час и прицепы к ним, предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования	ГИБДД МВД России
Самоходные транспортные средства: — машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу; — тракторы; — самоходные дорожно-строительные транспортные средства; — иная самоходная техника. Снегоходы, мотосани	Органы Ростехнадзора
Транспортные средства, зарегистрированные в других странах и временно находящиеся на территории РФ сроком до шести месяцев	Таможенные органы РФ

Важно!

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие торговлю транспортными средствами в предусмотренном законодательством РФ порядке, не регистрируют транспортные средства, предназначенные для продажи.

Регистрация в ГИБДД МВД России (далее — ГИБДД, Госавтоинспекция), изменение регистрационных данных и снятие с учета транспортных средств, подлежащих предоставлению юридическими лицами войскам, воинским формированиям и органам в соответствии с Положением о военно-транспортной обязанности, утвержденным Указом Президента РФ от 02.10.98 № 1175, и перечнями транспортных средств, утвержденными Минобороны России, производятся после соответствующей отметки военного комиссариата на заявлениях собственников или владельцев транспортных средств о совершении регистрационных действий.

Порядок регистрации. Административный регламент

Порядок регистрации автотранспортного средства в государственных органах определен постановлением Правительства РФ от 12.08.94 № 938 «О государственной регистрации автотототранс-

портных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации», Правилами регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в ГИБДД МВД России, утвержденными приказом МВД России от 24.11.2008 № 1001 (далее — Правила № 1001), и Административным регламентом Министерства внутренних дел Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним, утвержденным приказом МВД России от 07.08.2013 № 605 (далее — Административный регламент № 605).

Регистрация транспортных средств за юридическими лицами производится по месту нахождения, определяемому местом их госрегистрации, либо по месту нахождения их обособленных подразделений.

Обратите внимание: в зависимости от того, где — по месту нахождения организации или по месту нахождения ее обособленного подразделения — зарегистрирован автомобиль, будет определяться место уплаты транспортного налога. Это объясняется тем, что налог и авансовые платежи по нему налогоплательщик уплачивает в бюджет по месту нахождения транспортных средств (п. 1 ст. 363 НК РФ). А местом нахождения транспортных средств для целей налогового законодательства считается место нахождения организации (ее обособленного подразделения) или место жительства (место пребывания) физического лица, по которым в соответствии с законодательством РФ зарегистрировано транспортное средство (п. 5 ст. 83 НК РФ).

Для регистрации транспортного средства в орган ГИБДД представляются:

- а) заявление установленного образца;
- б) документ, удостоверяющий личность заявителя;
- в) доверенность, удостоверяющая полномочия заявителя на представление интересов владельца транспортного средства;
- г) документы на транспортное средство и номерные агрегаты (паспорт транспортного средства; регистрационный документ, подтверждающий госрегистрацию транспортного средства и присвоение ему государственного регистрационного знака (а также выдававшиеся ранее свидетельства о регистрации транспортных средств, технические паспорта (технические талоны) транспортных средств); свидетельство о безопасности конструкции транспортного средства для транспортного средства, изготовленного в РФ в условиях серийного производства, в конструкцию которого в индивидуальном порядке были внесены изменения до выпуска в обращение, или изготовленного в РФ в

индивидуальном порядке из сборочного комплекта либо являющегося результатом индивидуального технического творчества, или выпускаемого в обращение из числа ранее поставленных по государственному оборонному заказу; документы с отметками таможенных органов о выпуске номерных агрегатов в обращение на таможенной территории Таможенного союза; документы (свидетельства) на высвободившиеся номерные агрегаты, выданные регистрационными подразделениями);

д) документы, удостоверяющие право собственности на транспортное средство, номерной агрегат в соответствии с законодательством РФ. В них должны содержаться: дата и место их составления, предмет и условия сделки (решения государственного органа), стоимость транспортного средства (при наличии), для физического лица — фамилия, имя, отчество (при наличии), адрес места жительства, паспортные данные, для юридического лица — ИНН, полное наименование, юрадрес, подписи сторон (если наличие подписей предусмотрено формой документа), идентификационные данные транспортного средства, а также серия, номер, дата выдачи паспорта транспортного средства и (или) регистрационного документа и (или) регистрационного знака (при их наличии), если иное не предусмотрено законодательством РФ. К документам, удостоверяющим право собственности на транспортные средства, номерные агрегаты, относятся:

— заключенный в установленном порядке договор (купли-продажи, мены, дарения и другие договоры в соответствии с ГК РФ), удостоверяющий право собственности на транспортное средство, номерной агрегат;

— документы, выдаваемые органами соцзащиты населения о выделении транспортных средств инвалидам либо об изменении права собственности на такие транспортные средства в порядке, установленном законодательством РФ;

— решения судов, судебные приказы, постановления органов принудительного исполнения судебных актов;

— выписки из передаточных актов (касающиеся транспортных средств) при слиянии юридических лиц, присоединении юридического лица к другому юрлицу или преобразовании юридического лица одного вида в юрлицо другого вида (изменении организационно-правовой формы);

— выписки из разделительного баланса (касающиеся транспортных средств) при разделении юридического лица либо при выделении из состава юрлица одного или нескольких юридических лиц в соответствии со ст. 57, 58 ГК РФ;

— свидетельства о праве на наследство;

— заверенная выписка (копия) протокола тиражной комиссии, или правил проведения лотереи и акт передачи транспортного средства, полученного собственником в качестве выигрыша, если иное не предусмотрено законодательством РФ;

— иные документы, удостоверяющие право собственности на транспортные средства, номерные агрегаты в соответствии с законодательством РФ.

Для транспортных средств и номерных агрегатов, высвобождаемых из воинских частей, дополнительно представляются копия договора с уполномоченными органами военного управления, а также счет-наряд или акт приема-передачи объекта основных средств, а также при отсутствии паспорта транспортного средства представляется свидетельство о безопасности конструкции транспортного средства.

Для транспортных средств и номерных агрегатов, реализуемых торговыми организациями на основании договоров с уполномоченными органами военного управления, дополнительно представляются документы, подтверждающие право собственности на транспортные средства и номерные агрегаты, в которых указываются дата и номер (при его наличии) вышеуказанного договора, а при наличии паспорта транспортного средства — также его серия, номер и дата выдачи.

Для регистрации транспортных средств, получаемых юрлицами на правах хозяйственного ведения или оперативного управления представляются распорядительные документы субъекта РФ или муниципальных образований о закреплении транспортных средств за государственным или муниципальным унитарным предприятием, которым указанные транспортные средства передаются на правах хозяйственного ведения, или казенному предприятию или учреждению, которым они передаются на правах оперативного управления;

е) страховой полис обязательного страхования гражданской ответственности владельца транспортного средства в случаях, когда обязанность по страхованию гражданской ответственности установлена законодательством РФ;

ж) государственные регистрационные знаки транспортных средств или регистрационные знаки «ТРАНЗИТ» (если они выдавались), а также регистрационные документы и регистрационные номера государств регистрации транспортных средств, ввезенных на территорию РФ;

з) свидетельство о соответствии транспортного средства с внесенными в его конструкцию изменениями требованиям безопасности в случаях изменения регистрационных данных в связи с изменением кон-

струкции транспортного средства. При проведении регистрационных действий с транспортными средствами, в конструкцию которых внесены изменения, дающие возможность их последующего использования водителями с нарушением функций опорно-двигательного аппарата, данные свидетельства выдаются регистрационным подразделением.

Еще ряд необходимых документов может быть запрошен регистрационными подразделениями ГИБДД от госорганов, а может быть представлен заявителем по собственной инициативе. Это:

а) реквизиты документа об уплате госпошлины;

б) сведения из Единого государственного реестра юридических лиц (Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей). Копия выписки из ЕГРЮЛ/ЕГРИП (распечатка электронной выписки) приобщается к документам, послужившим основанием к проведению регистрационных действий. При проведении регистрационных действий в интервале менее шести месяцев в отношении двух и более транспортных средств, принадлежащих одному юрлицу (индивидуальному предпринимателю), подтвержденные сведения из ЕГРЮЛ/ЕГРИП отмечаются в заявлении каждого последующего транспортного средства;

в) для совершения регистрационных действий в отношении транспортных средств юридических лиц по месту нахождения их обособленных подразделений запрашиваются (представляются) дополнительные сведения. В случае если они представляются самостоятельно, это:

— свидетельство о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории РФ, подтверждающие ее постановку на учет по месту нахождения обособленного подразделения;

— свидетельство о постановке на учет иностранной организации, подтверждающие ее постановку на учет по месту нахождения обособленного подразделения;

— документы, подтверждающие аккредитацию (регистрацию, создание) обособленного подразделения на территории РФ (для филиалов и представительств иностранных юридических лиц);

— документы, подтверждающие создание обособленного подразделения, — учредительные документы юрлица с указанием в них сведений об обособленном подразделении, либо положение об обособленном подразделении, либо распоряжение (приказ) о его создании;

— для филиалов — о регистрации филиала и внесении его в госреестр;

— для представительств — при предоставлении самостоятельно — разрешение об открытии представительства, выданное аккре-

дитующим органом, и свидетельство о внесении представительства в Сводный госреестр;

— для корреспондентского пункта иностранного СМИ — свидетельство об открытии корреспондентского пункта.

На зарегистрированные транспортные средства выдаются: свидетельство о регистрации транспортного средства; паспорт транспортного средства; регистрационные знаки. На автомобили и автобусы выдается по два, а на мототранспортные средства и прицепы — по одному регистрационному знаку.

При регистрации либо изменении регистрационных данных транспортных средств в паспортах транспортных средств делаются соответствующие отметки. Производится замена регистрационных документов, а при отсутствии — их выдача.

Госпошлина

За совершение регистрационных действий взимается государственная пошлина, предусмотренная подп. 36—41.2 п. 1 ст. 333.33 НК РФ, в размерах, указанных в табл. 2.

Таблица 2

Госпошлина за регистрацию транспортных средств в 2014—2015 гг

Основание для уплаты госпошлины	Размер госпошлины, руб.	
	до 1 января 2015 г.	с 1 января 2015 г.*
1	2	3
Выдача государственных регистрационных знаков на автомобили, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность	1500	2000
Выдача государственных регистрационных знаков на мототранспортные средства, прицепы, тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные самоходные машины, в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность	1000	1500
Выдача паспорта транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность	500	800
Выдача свидетельства о регистрации транспортного средства, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность	300	500
Временная регистрация ранее зарегистрированных транспортных средств по месту их пребывания	200	350
Внесение изменений в выданный ранее паспорт транспортного средства	200	350
Выдача государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит», в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность изготавливаемых из расходных материалов на металлической основе, на автомобили	1000	1600

1	2	3
Выдача государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит», в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность изготавливаемых из расходных материалов на металлической основе, на мототранспортные средства, прицепы, тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные самоходные машины	500	800
Выдача государственных регистрационных знаков транспортных средств «Транзит», в том числе взамен утраченных или пришедших в негодность изготавливаемых из расходных материалов на бумажной основе	100	200
Выдача свидетельства на высвободившийся номерной агрегат, в том числе взамен утраченного или пришедшего в негодность	200	350
Выдача документа о прохождении технического осмотра тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных самоходных машин и прицепов к ним	300	400
* Федеральный закон от 21.07.2014 № 221-ФЗ «О внесении изменений в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»		

Первоначальная стоимость транспортного средства

Сумма госпошлины не включается в первоначальную стоимость автомобиля как основного средства.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. В силу п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). Включаются в первоначальную стоимость объекта в том числе невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств.

Регистрация транспортных средств в органах ГИБДД не является доведением транспортного средства до состояния пригодности для использования, госпошлина не уплачивается в связи с приобретением объекта, а связана лишь с совершением регистрационных действий, никак не сопряженных с признанием актива в учете. Следовательно, расходы на регистрацию относятся к текущим расходам. В частности, в налоговом учете суммы госпошлины включаются на дату уплаты в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, а в бухучете — в состав про-

чих расходов с отнесением на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Регистрация авто в лизинге

Бухгалтеру также важно учитывать особенности регистрации в ГИБДД автотранспортных средств, являющихся предметом договора лизинга.

Плательщиком транспортного налога является лицо, на которое в соответствии с законодательством РФ зарегистрировано транспортное средство (ст. 357 НК РФ). Как видим, налогоплательщиком не обязательно является собственник или балансодержатель транспортного средства.

Чтобы верно определить налогоплательщика, регион, где должен уплачиваться налог, нужно знать, что в ГИБДД регистрация транспортных средств, являющихся предметом лизинга, производится на ограниченный срок.

Особенности регистрации определены п. 48 Правил № 1001 и п. 15.9 Административного регламента № 605.

Транспортные средства, приобретенные в собственность физическим или юридическим лицом и переданные физическому или юридическому лицу на основании договора лизинга или договора сублизинга во временное владение и (или) пользование, регистрируются по письменному соглашению сторон за лизингодателем или лизингополучателем на общих основаниях.

Транспортные средства, переданные лизингодателем лизингополучателю во временное владение и (или) пользование на основании договора лизинга или сублизинга, предусматривающего регистрацию транспортных средств за лизингополучателем, регистрируются за лизингополучателем на срок действия договора по адресу местонахождения лизингополучателя или его обособленного подразделения на основании договора лизинга или сублизинга и паспорта транспортного средства.

Регистрация транспортных средств за лизингополучателем производится с выдачей свидетельств о регистрации транспортных средств и регистрационных знаков на срок, указанный в договоре лизинга или сублизинга.

При наличии регистрационных документов и регистрационных номеров государств регистрации транспортных средств, временно ввезенных на территорию РФ, они сдаются в регистрационное подразделение по месту временной регистрации транспортных средств за лизингополучателем.

Изменение регистрационных данных о лизингополучателе производится на основании договора об уступке прав и обязанностей по договору лизинга другому лизингополучателю и акта приема-передачи, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Транспортные средства, зарегистрированные за лизингополучателем на срок действия договора лизинга, перерегистрируются за новым собственником на основании документа, подтверждающего переход права собственности, либо за лизингодателем в случае расторжения или окончания договора лизинга.

В случае расторжения договора лизинга допускается прекращение регистрации транспортного средства, зарегистрированного за лизингополучателем на срок действия договора лизинга, по заявлению лизингодателя.

При снятии с регистрационного учета временно ввезенных в РФ транспортных средств в связи с их вывозом за пределы РФ заявителям выдается свидетельство о регистрации с отметками о снятии транспортного средства с регистрационного учета, а также возвращаются регистрационные номера иностранных государств регистрации транспортных средств, а при их отсутствии выдаются регистрационные знаки «ТРАНЗИТ» соответствующих типов.

Если транспортные средства не зарегистрированы за лизингодателем, дополнительно к стандартному комплекту документов заявителем-лизингополучателем при регистрации в ГИБДД представляются:

- документы, удостоверяющие право собственности лизингодателя на транспортные средства;
- документы с отметками таможенных органов о выпуске временно ввезенных транспортных средств и регистрационные знаки, выданные на зарегистрированные в других государствах транспортные средства;
- уведомление о постановке на учет российской организации в налоговом органе на территории РФ, подтверждающие ее постановку на учет по месту нахождения обособленного подразделения; документы, подтверждающие создание обособленного подразделения, — учредительные документы юрлица с указанием в них сведений об обособленном подразделении, либо положение об обособленном подразделении, либо распоряжение (приказ) о его создании — в случае регистрации на ограниченный срок транспортных средств за лизингополучателем по месту нахождения его обособленного подразделения, (филиала, представительства);

— приказ (распоряжение) юридического лица о наделении обособленного подразделения транспортными средствами, в том числе приобретаемыми обособленными подразделениями юридического лица на основании доверенности для юрлица, и (или) приказ (распоряжение) филиала при условии наличия соответствующих полномочий, зафиксированных в положении о филиале, утвержденном юридическим лицом (для обособленных подразделений российских юридических лиц).

Правила государственной регистрации тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации (гостехнадзора) утверждены Минсельхозпродом России 16.01.95 (ред. от 26.06.2014).

Приобретенный для использования в качестве основного средства или доходного вложения в материальные ценности автомобиль подлежит также постановке на учет в налоговых органах. Органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, самостоятельно обязаны сообщать сведения о транспортных зарегистрированных средствах и об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение десяти дней со дня регистрации (п. 4 ст. 85 НК РФ). Кроме того, ежегодно до 1 февраля текущего календарного года ГИБДД сообщает обо всех транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года. Приказом МВД России № 948, ФНС России № ММ-3-6/561 от 31.10.2008 утверждено Положение о взаимодействии подразделений Госавтоинспекции и налоговых органов при представлении сведений о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы.

В обязанности налогоплательщика-собственника информирование налогового органа о приобретении (продаже) автомобиля не входит.

Об угоне автомобиля в налоговую инспекцию лучше сообщить, иначе налоговый орган будет рассчитывать на уплату транспортного налога за такой автомобиль.

Для бухгалтерии также существенно, что при переходе права собственности на автомобиль регистрационные данные в ГИБДД изменяются на основании заявления нового собственника транспортного средства.

Ранее присвоенные регистрационные знаки, соответствующие требованиям законодательства РФ, сохраняются за транспортным средством.

Замена на транспортном средстве государственных регистрационных знаков осуществляется по заявлению нового владельца.

Новый собственник или его представитель обязан обратиться в регистрационное подразделение ГИБДД в течение десяти суток после приобретения автомобиля (п. 4 Правил № 1001).

Бремя по налогообложению на момент продажи автомобиля несет действующий на тот момент собственник транспортного средства, указанный в регистрационных документах, то есть то лицо, за которым автомобиль зарегистрирован в Госавтоинспекции.

До тех пор пока автомобиль не поставлен на регистрационный учет на нового собственника, штрафные квитанции за нарушения ПДД будут получать прежний собственник. Прежний собственник может обжаловать данные постановления (штрафы), подав в установленной форме заявление с указанием данных нового владельца автомобиля и приложив документы, подтверждающие дату продажи (возможно, и время продажи), то есть договор купли-продажи транспортного средства и акт приема-передачи транспортного средства.

Таким образом, если новый собственник своевременно не совершил требуемых регистрационных действий, прежний собственник исполняет как минимум обязанности по уплате транспортного налога.

Для того чтобы как можно быстрее снять с себя обязанности налогоплательщика после продажи автомобиля, продавцу нужно уточнить, совершил ли новый собственник необходимые регистрационные действия в установленный срок, и если выясняется, что нет, прежний владелец вправе по истечении десяти суток со дня заключения сделки при условии отсутствия подтверждения регистрации за новым владельцем обратиться в ГИБДД с заявлением о прекращении за ним регистрации транспортного средства (п. 60.4 Административного регламента № 605).

Регистрация транспортного средства прекращается также по следующим основаниям: утрата транспортного средства; хищение транспортного средства; окончание срока регистрации транспортного средства на ограниченный срок; заявление лизингодателя в случае расторжения договора лизинга, в отношении транспортных средств, зарегистрированных за лизингополучателем на ограниченный срок.

Прекращение регистрации транспортных средств в связи с утратой или в хищении производится по заявлению их владельцев. Регистрационные документы, паспорта транспортных средств, регистрационные знаки в случае их наличия сдаются и утилизируются в

установленном порядке в подразделениях ГИБДД, а при их отсутствии выставляются в розыск. Внесенная в автоматизированные информационные системы информация заверяется электронной подписью.

При окончании срока действия основания для регистрации зарегистрированного на ограниченный срок транспортного средства и отсутствии сведений о продлении его владельцем срока регистрации транспортного средства регистрация прекращается автоматически в подразделении ГИБДД, выдавшем регистрационные документы. Соответствующие данные автоматически заносятся в реестры регистрационных действий. Регистрационные документы, регистрационные знаки признаются недействительными и выставляются в розыск. Снятие транспортного средства с учета осуществляется в связи с вывозом транспортного средства за пределы РФ на постоянное пребывание или утилизацией транспортного средства.

Глава 2.

Автомобиль как основное средство

Признание актива, включение в состав амортизируемого имущества

В случае если автотранспортное средство не является для организации товаром, оно может быть поставлено на учет в качестве основного средства (счет 01) или доходного вложения в материальные ценности (счет 03). Последний вариант выбирается, если автотранспортное средство приобретено специально для сдачи в прокат, аренду или лизинг и не предназначено для использования непосредственно в организации.

При приобретении стоимость автомобиля и дополнительных расходов, связанных с его приобретением, собирается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»).

Принятие автомобиля к учету по счету 01 «Основные средства» производится, когда он технически готов к работе и вне зависимости от его постановки на учет в органах ГИБДД (Ростехнадзора), а также от наличия в штате водителя или лиц, способных управлять этим транспортом.

Если автомобиль временно не используется после покупки, так как в нем нет производственной необходимости, это также не может служить аргументом для отсрочки его ввода в эксплуатацию. Согласно

п. 3 ст. 15 Федерального закона от 10.12.95 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» транспортные средства допускаются к дорожному движению на территории Российской Федерации путем их регистрации в соответствии с законодательством РФ, однако на счете 01 «Основные средства» числятся и объекты, находящиеся в запасе (п. 20 приказа Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Необходимо учитывать положение п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: основным средством признается объект, который 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, в том числе и тогда, когда он еще фактически не начал использоваться (находится в запасе).

Письмо Минфина России от 18.04.2007 № 03-05-06-01/33 подчеркивает, что объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства и, соответственно, включается в налоговую базу по налогу на имущество организаций, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования и отвечает всем критериям основного средства, независимо от ввода его в эксплуатацию:

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, то есть 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.

Для целей налогового учета согласно п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб. со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Начисление амортизации по объекту основных средств в бухгалтерском учете 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 (п. 21 ПБУ 6/01). Таким образом, начало амортизации не увязывается с началом фактической эксплуатации автотранспортного средства.

В то же время в налогового учете начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, то есть для начисления амортизации в целях налогообложения прибыли факт использования автомобиля уже является существенным (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Единицей бухгалтерского учета основных средств и доходных вложений в материальные ценности является инвентарный объект. Инвентарным объектом признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих существенно разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01, п. 10 приказа Минфина России от 13.10.2003 № 91н, письмо Минфина России от 06.02.2013 № 07-01-06/2596).

Это положение применительно к автомобилям означает, что само автотранспортное средство в базовой комплектации и дополнительно устанавливаемые на него опции могут считаться разными объектами, а некоторые запчасти, купленные вместе в автомобиле (даже одновременно и по одному счету), можно числить как материально-производственные запасы.

Пример

В инвентарный объект «автомобиль» включаются все относящиеся к нему приспособления и принадлежности. В том числе стоимость запас-

ного колеса с крышкой, камерой и ободной лентой, а также комплекта инструментов. Однако запасной комплект шин может быть учтен на счете 10.5 «Запасные части», в том числе и потому, что он может быть использован с другой машиной, а также и потому, что эти ценности не являются неотъемлемой частью объекта.

Отдельно установленные на автомобиль магнитола и сигнализация, элементы тюнинга и т.п. хотя и сочленены с автомобилем, могут считаться самостоятельными объектами основных средств (или МПЗ), так как их срок полезного использования определяется на основании гарантийного срока поставщика, а срок полезного использования автомобиля определен по Классификации основных средств по амортизационным группам и составляет минимум 37 месяцев.

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту должен присваиваться при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер. Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный инвентарному объекту, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших инвентарных объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Первичная учетная документация

Поступление, движение в учете и выбытие автотранспортного средства оформляется первичными документами.

С 2013 г. применение унифицированных форм первичных документов в этой области не обязательно, однако организации могут по же-

ланию применять документы унифицированных форм, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7:

Таблица 3

Формы, которые можно использовать

Номер формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-16	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств

Допускается разработка организацией собственных форм первичных документов, отвечающих требованиям ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Глава 3.

Оценка и переоценка автомобиля

Автомобиль как основное средство или доходное вложение в материальные ценности при постановке на учет должен быть оценен по первоначальной стоимости, которая обычно остается неизменной в течение всего срока службы объекта. В процессе эксплуатации формируется остаточная и восстановительная стоимости. Причем нормативная база по бухгалтерскому и налоговому учету содержит некоторые расхождения в подходе к оценке объекта, из-за чего возникают разницы уже при формировании первоначальной стоимости.

Оценка автотранспорта, приобретенного по договорам купли-продажи

Первоначальной стоимостью автомобилей, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение в силу ПБУ 6/01 являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по дооборудованию автомобиля;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта;

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на автомобиль;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением автотранспортного средства.

Проценты за пользование заемными средствами, использованными при приобретении автотранспорта, будут включаться в первоначальную стоимость объекта, только если машина является инвестиционным активом (п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»). Для целей ПБУ 15/2008 под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. Это могут быть, например, специальные транспортные средства, где собственно автомобиль используется только как база, на которой монтируется оборудование. Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации вправе признавать все расходы по займам прочими расходами.

Не включаются в первоначальную стоимость общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением автомобиля.

Расходы на приобретение автомобиля, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При принятии автомобиля к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты, связанные с приобретением, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств.

В учете при приобретении автомобиля за плату следует отразить формирование первоначальной стоимости записями, как показано в табл. 4:

Таблица 4

Типовые проводки: приобретение автомобиля

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Приобретен автомобиль у поставщика	08.4	60
Оказаны консультационные и посреднические услуги, непосредственно связанные с приобретением автомобиля	08.4	76
Произведены хозяйственным способом или с помощью сторонней организации работы по подготовке автомобиля эксплуатации	08.4	10, 70, 69, 76
Отражен НДС по приобретенному автомобилю	19	60, 76
Произведен вычет НДС	68	19
Оплачена покупка	76, 60	51
Автомобиль включен в состав основных средств (введен в эксплуатацию или передан в запас)	01	08.4

В общих случаях при приобретении автотранспорта по договорам купли-продажи НДС принимается к вычету в месяце принятия автомобиля к учету основного средства (п. 1 ст. 172 НК РФ).

По сложившейся традиции Минфин России трактует данную норму так: вычет можно произвести после постановки объекта на учет на счет 01 «Основные средства» (см. письма от 29.01.2013 № 03-07-14/06, от 24.01.2013 № 03-07-11/19, от 28.08.2012 № 03-07-11/330, от 16.08.2012 № 03-07-11/303, от 28.10.2011 № 03-07-11/290, от 02.08.2010 № 03-07-11/330, от 21.09.2007 № 03-07-10/20 и др.).

Суды придерживаются мнения, что вычет может быть произведен уже после отражения имущества на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (см. постановления ФАС Волго-Вятского округа от 13.05.2014 по делу № А11-3359/2013, Московского округа от 21.08.2013 по делу № А40-134549/12-108-179, Северо-Западного округа от 27.01.2012 по делу № А56-10457/2011, Дальневосточного округа от 05.09.2007 № Ф03-А51/07-2/2878 по делу № А51-13355/2006-37-266, Центрального округа от 16.02.2012 по делу № А35-4032/2011 и др.).

НДС включается в первоначальную стоимость объекта в следующих случаях (п. 2 ст. 170 НК РФ):

1) приобретения (ввоза) автомобиля, используемого для операций по реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для соб-

ственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) автомобиля, используемого для операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается в соответствии со ст. 147 и 148 НК РФ территория РФ;

3) приобретения (ввоза) автомобилей, лицами, не являющимися налогоплательщиками либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

4) приобретения (ввоза) автомобилей для реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 и ст. 39 НК РФ;

5) приобретения банками, применяющими порядок учета налога, предусмотренный п. 5 ст. 170 НК РФ, товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, которые в дальнейшем реализуются банками до начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

В налоговом учете автомобиль предстает как амортизируемое основное средство, если он используется как в производственной сфере, так и для управления организацией (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Первоначальная стоимость автомобиля для целей налогообложения прибыли определяется как сумма расходов на его приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС, кроме случаев, предусмотренных НК РФ и приведенных нами выше. Проценты за пользование заемными средствами, использованными на приобретение автомобиля ни при каких обстоятельствах не включаются в состав стоимости объекта. Они учитываются при формировании налоговой базы в качестве внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265, ст. 269 НК РФ).

Условием включения объекта в состав амортизируемого имущества является использование объекта налогоплательщиком для извлечения дохода (п. 1 ст. 256 НК РФ). Это обстоятельство может привести к признанию актива в налоговом и бухгалтерском учете в различные сроки — ведь в целях бухучета непосредственное начало эксплуатации автомобиля не рассматривается как непреложное требование начала начисления амортизации.

Первоначальная стоимость автотранспорта, внесенного в качестве вклада в уставный капитал

Первоначальной стоимостью автомобиля, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, в бухгалтерском учете признается денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Однако при определении согласованной оценки вклада следует помнить, что Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (п. 2 ст. 15) и Федеральный закон от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (п. 3 ст. 34) требуют, если доля в уставном капитале общества оплачивается неденежным вкладом и составляет для ООО более 20 000 руб., а для АО — в любом случае, оценивать такой вклад независимым оценщиком.

При поступлении вклада в уставный (складочный) капитал организации в виде основных средств производится запись по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями.

Отражение формирования уставного капитала организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, включая стоимость основных средств, производится в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета расчетов с учредителями (соответствующий субсчет) в корреспонденции с кредитом счета учета уставного капитала.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

У налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) автомобиль, вычетам подлежат суммы налога, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном п. 3 ст. 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (п. 11 ст. 171 НК РФ). Этот вычет производится на дату принятия автомобиля к учету в качестве вклада в уставный капитал (п. 8 ст. 172 НК РФ).

Таблица 5

Типовые проводки: автомобиль вносится в уставный капитал

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Сформирована задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал	75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставной (складочный) капитал»	80
Получен объект в качестве вклада в уставный капитал	08	75, субсчет «Расчеты по вкладам в уставной (складочный) капитал»
Отражен НДС, возникший при передаче (сумма налога, восстановленная в учете учредителя и уплаченная им в бюджет) и отраженный в передаточном акте*	19	83
Принят в вычету НДС (на дату постановки объекта на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»)	68	19
Объект введен в эксплуатацию	01	08

* Исходя из ПБУ 6/01 и согласно разъяснениям Минфина России, приведенным в письме от 30.10.2006 № 07-05-06/262, сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный (складочный) капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей организации, отражается в бухгалтерском учете принимающей организации по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

В налоговом учете организации автомобиль, полученный в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал, принимается к учету по стоимости (остаточной стоимости). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю (ст. 277 НК РФ).

При внесении (вкладе) автотранспортного средства физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амор-

тизации (износа), начисленной в целях налогообложения прибыли (дохода) в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной стоимости этого имущества (имущественных прав), подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства (ст. 277 НК РФ).

Оценка автомобиля при безвозмездном поступлении

Первоначальной стоимостью объектов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

На величину первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), формируются в течение срока полезного использования финансовые результаты организации в качестве прочих доходов. Принятие к бухгалтерскому учету указанных основных средств отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Пример

Организация получила от физического лица безвозмездно бывший в употреблении автомобиль стоимостью 250 000 руб. в июне 2014 г.

Срок полезного использования объекта — 37 месяцев.

Объект введен в эксплуатацию в июне 2014 г.

Получение и амортизация объекта отражаются в бухгалтерском учете проводками, приведенными в табл. 6.

Таблица 6

Безвозмездное поступление автомобиля

Наименование хозяйственной операции	Проводка		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Июнь 2014 г.			
Оприходован автомобиль	08	98, субсчет 2 «Безвозмездное поступление»	250 000
Отражен отложенный налоговый актив	09	68	50 000 (250 000 × 20%)
Объект введен в эксплуатацию	01	08	250 000
Ежемесячно, начиная с июля 2014 г. и до конца срока амортизации в бухгалтерском учете			
Произведены амортизационные отчисления по объекту	26	02	6757 (250 000 : 37 мес.)
Учтена часть дохода будущих периодов, приходящаяся на текущий период	98, субсчет 2 «Безвозмездное поступление»	91, субсчет «Прочие доходы»	6757
Отражено уменьшение отложенного налогового актива	68	09	1351 (6757 × 20%)

Операция приемки-передачи автомобиля на безвозмездной основе облагается НДС, причем налог уплачивает передающая сторона. У получающей стороны операции по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не будет и, следовательно, не будет и налогового вычета.

В налоговом учете оценка также производится исходя из рыночных цен, причем не ниже остаточной стоимости объекта (п. 1 ст. 257, п. 8 ст. 250 НК РФ). Безвозмездно полученный автомобиль на дату приемки формирует у налогоплательщика-получателя внереализационный доход, предусмотренный п. 8 ст. 250 НК РФ. Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 105.3 НК РФ. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Этот доход подлежит обложению налогом на прибыль, кроме случаев получения автомобиля:

— от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;

— от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

— от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

В указанных случаях полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения, но при условии, что в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ);

— в виде целевого финансирования или целевого поступления (подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ).

Приобретение автотранспорта по договору мены

Первоначальной стоимостью автотранспортных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость полученного объекта определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные автомобили (п. 11 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Таблица 7

Поступление автомобиля по договору мены

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Передана продукция собственного производства	90.2	43
Начислен НДС при передаче продукции	90.3	68
Отражена задолженность покупателя-продавца за переданную продукцию	62	90.1
Получен от покупателя-продавца автомобиль в обмен на продукцию	08.4	60
Отражен НДС по приобретенному автомобилю	19	60
Произведен вычет НДС	68	19
Автомобиль введен в эксплуатацию	01	08.4
Произведен зачет взаимных требований сторон договора мены	60	62

В налоговом учете объект, полученный по договору мены, оценивается исходя из стоимости обмениваемого имущества. Если при обмене имущества одной из сторон договора мены причитается оплата разницы в ценах обмениваемых объектов, сумма полученной оплаты в денежной форме также включается в доход, учитываемый при определении налоговой базы, а у другой стороны считается расходом.

Изменение стоимости автотранспортных средств при переоценке и модернизации

Первоначальная стоимость автотранспортного средства не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ при дооборудовании, модернизации, переоценке.

Затраты на модернизацию и дооборудование после окончания работ увеличивают первоначальную стоимость такого объекта (п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 2 ст. 257 НК РФ). Как следствие, увеличивается остаточная стоимость объекта, и, если не изменился его срок полезного использования, дальнейшее начисление амортизации производится исходя из оставшегося срока полезного использования и новой суммы остаточной стоимости.

Налогоплательщик в силу п. 1 ст. 258 НК РФ вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после модернизации такого объекта

увеличился срок его полезного использования. Увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. Если в результате модернизации срок полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Другой механизм изменения первоначальной стоимости автомобиля — переоценка. Она производится только в бухгалтерском учете и позволяет довести учетную стоимость объекта до рыночной величины, тем самым повысив достоверность данных об активах организации.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (см. также п. 43—48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010)).

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Пример

Стоимость автомобилей, входящих в однородную группу объектов, на конец предыдущего отчетного года — 1 млн руб.; текущая (восстановительная) стоимость объектов этой группы на конец отчетного года — 1,1 млн руб. Результаты проведенной переоценки отражаются на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности, так как возникающая разница является существенной — 10% $[(1,1 - 1) : 1 \times 100\%]$.

Пример

Стоимость автомобилей, входящих в однородную группу объектов, на конец предыдущего отчетного года — 1 млн руб.; текущая (восстановительная) стоимость объектов этой группы на конец отчетного года — 1,03 млн руб. Решение о переоценке не принимается — возникающая разница не существенна и составляет 3% $[(1,03 - 1) : 1 \times 100\%]$.

В организации должна быть проведена подготовительная работа по осуществлению переоценки объектов основных средств, в частности, проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке. Решение организации о проведении переоценки по состоянию на конец отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке, и сопровождается подготовкой перечня объектов основных средств, подлежащих переоценке.

В перечне рекомендуется указать точное название объекта основных средств, дату приобретения; дату принятия объекта к учету.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы: данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в СМИ и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации (счет 83). Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов (счет 91).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Пример

Первоначальная стоимость объекта основных средств на дату первой переоценки — 700 000 руб.; срок полезного использования — 40 месяцев; месячная сумма амортизационных отчислений — 17 500 руб.; накопленная сумма амортизационных отчислений на дату переоценки — 192 500 руб.; текущая восстановительная стоимость — 865 000 руб.

Разность между стоимостью объекта, по которой он учитывался в бухгалтерском учете, и текущей (восстановительной) стоимостью — 165 000 руб. (865 000 руб. – 700 000 руб.); коэффициент пересчета — 1,24 (865 000 руб. : 700 000 руб.); сумма пересчитанной амортизации — 238 700 руб. (192 500 руб. x 1,24).

Разность между суммами пересчитанной накопленной амортизации — 46 200 руб. (238 700 руб. – 192 500 руб.); сумма дооценки, отражаемой по кредиту счета учета добавочного капитала, — 118 800 руб. (165 000 руб. – 46 200 руб.).

Стоимость этого объекта на дату второй переоценки — 865 000 руб.; сумма начисленной амортизации за год, предшествующий переоценке, — 259 500 руб. [(100% : 40 мес. x 12 мес.) x 865 000 руб.]; общая сумма накопленной амортизации на дату второй переоценки — 497 500 руб. (238 000 руб. + 259 500 руб.); текущая (восстановительная) стоимость в результате второй переоценки — 500 00 руб.; коэффициент пересчета 0,58 (500 000 руб. : 865 000 руб.); сумма пересчитанной амортизации — 288 550 руб. (497 500 руб. x 0,58).

Разность между суммами пересчитанной накопленной амортизации — 208 950 руб. (497 500 руб. – 288 550 руб.); сумма уценки объекта — 156 050 руб. (865 000 руб. – 500 000 руб. – 208 950 руб.), из них отнесенной в дебет счета учета добавочного капитала — 118 800 руб. и в дебет счета учета прочих доходов и расходов — в размере 37 250 руб. (156 050 руб. – 118 800 руб.).

Пример

Первоначальная стоимость объекта основных средств на дату первой переоценки — 400 000 руб.; срок полезного использования — 48 меся-

цев; годовая норма амортизационных отчислений — 25%; годовая сумма амортизационных отчислений — 100 000 руб. ($400\ 000\ \text{руб.} \times 25\%$); сумма накопленной амортизации на дату первой переоценки — 200 000 руб.; текущая (восстановительная) стоимость — 300 000 руб.; коэффициент пересчета — 0,75 ($300\ 000\ \text{руб.} : 400\ 000\ \text{руб.}$); сумма пересчитанной амортизации — 150 000 руб. ($200\ 000\ \text{руб.} \times 0,75$); разница между первоначальной и текущей (восстановительной) стоимостью — 100 000 руб. ($400\ 000\ \text{руб.} - 300\ 000\ \text{руб.}$); разница между суммой пересчитанной амортизации и суммой амортизации, числящейся в бухгалтерском учете, — 50 000 руб. ($200\ 000\ \text{руб.} - 150\ 000\ \text{руб.}$); сумма уценки, отражаемой по дебету счета учета прочих доходов и расходов, — 50 000 руб. ($100\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.}$).

Стоимость того же объекта на дату второй переоценки — 300 000 руб.; сумма начисленной амортизации за год на дату второй переоценки — 225 000 руб. ($150\ 000\ \text{руб.} + 300\ 000\ \text{руб.} \times 25\%$); текущая (восстановительная) стоимость — 525 000 руб.; коэффициент пересчета — 1,75 ($525\ 000\ \text{руб.} : 300\ 000\ \text{руб.}$); сумма пересчитанной амортизации — 393 750 руб. ($225\ 000\ \text{руб.} \times 1,75$); разница между текущей (восстановительной) стоимостью объекта на дату второй первой переоценки — 225 000 руб. ($525\ 000\ \text{руб.} - 300\ 000\ \text{руб.}$); разница между суммами пересчитанной амортизации и амортизации, числящейся в бухгалтерском учете, — 168 750 руб. ($393\ 750\ \text{руб.} - 225\ 000\ \text{руб.}$); сумма дооценки объекта — 56 250 руб. ($225\ 000\ \text{руб.} - 168\ 750\ \text{руб.}$); из нее отнесено в кредит счета учета прочих доходов и расходов 50 000 руб. и в кредит счета учета добавочного капитала 6250 руб.

В процессе эксплуатации автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете формируется его остаточная стоимость, представляющая собой разницу между первоначальной (восстановительной) стоимостью объекта и суммой начисленной по нему амортизации.

Глава 4.

Амортизация автотранспортного средства в бухгалтерском и налоговом учете

Автомобиль является объектом амортизируемого имущества, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Амортизация в бухгалтерском учете

Для целей бухучета, определив первоначальную стоимость автомобиля, организация исчисляет срок его полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования, измеряемый в месяцах, может определяться в бухучете на основании постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» аналогично подходу, используемому в налоговом учете.

С другой стороны, срок полезного использования объекта можно определять исходя из (п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»):

— ожидаемого срока использования 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 объекта (например, срока аренды).

Непосредственно амортизация объектов основных средств в бухгалтерском учете начисляется одним из следующих способов, предложенных ПБУ 6/01:

— 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 производится в течение всего срока их полезного использования. Для автотранспортных средств с учетом особенностей их эксплуатации четвертый способ обычно неприменим. Чаще всего выбирается линейный метод.

Амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия автомобиля к учету, — до полного погашения его стоимости или списания сбаланса.

Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости либо списания автомобиля.

В течение срока полезного использования автотранспортного средства начисление амортизации приостанавливается только в случае перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).

Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится. Правомерно отнесение на расходы амортизации непромышленного парка машин — все они так или иначе либо участвуют в деятельности обслуживающих производств и хозяйств, либо используются для целей управления, продаж товаров (работ, услуг).

Суммы начисленной амортизации отражаются в бухгалтерском учете путем накопления на счете 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Организации, имеющие в рабочем плане счетов наряду со счетом 20 «Основное про-

изводство» и другие счета учета затрат, не применяют этот счет для отражения сумм начисленной амортизации. В этом случае на счете 20 «Основное производство» учитываются только суммы прямых затрат, к которым рассматриваемый вид расходов не относится. Взамен счета 20 суммы амортизационных отчислений по основным производственным фондам относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы», а по другим основным средствам — на соответствующие производственные счета в зависимости от места эксплуатации автомобилей.

При начислении амортизации по транспортному средству могут применяться предусмотренные нормативными документами повышающие коэффициенты:

- коэффициент сменности;
- коэффициенты агрессивности среды (приведены в постановлении Совмина от 22.10.90 № 1072);
- коэффициент ускорения по объектам лизинга (по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3 при амортизации такого объекта методом уменьшаемого остатка — п. 54 приказа Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Применение понижающих коэффициентов амортизации в бухгалтерском учете не предусмотрено (письмо Минфина России от 21.10.2003 № 16-00-14/318).

Амортизационные отчисления в налоговом учете

Амортизационные отчисления в налоговом, как и в бухгалтерском, учете являются элементом расходов, связанных с производством и реализацией.

Автомобили отвечают требованиям ст. 256 НК РФ по отнесению их к амортизируемому имуществу.

Не подлежат амортизации в налоговом учете автомобили, соответствующие критериям п. 2 ст. 256 НК РФ:

- составляющие имущество бюджетных организаций, за исключением приобретаемых в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- автомобили некоммерческих организаций, полученные в качестве целевых поступлений или приобретенные за счет средств це-

левых поступлений и используемые для осуществления некоммерческой деятельности;

— автомобили, приобретенные за счет бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

— автомобили, приобретенные за счет средств, поступивших в соответствии с подп. 14, 22 и 23, 30 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ исключаются также транспортные средства:

— переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

— переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Исчисление срока полезного использования автотранспортных средств производится налогоплательщиком самостоятельно с учетом положений ст. 258 НК РФ, учетной политики организации для целей налогообложения и требований постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Организация, приобретающая автомобили, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), включает их в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника (п. 7 и 12 ст. 258 НК РФ). Норму амортизации по такому объекту можно определить для целей линейного метода с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Срок полезного использования может быть определен как установленный предыдущим собственником срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования автотранспортного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому Классификацией основных средств, или превысит этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования автомобиля с уче-

Таблица 8

Амортизационные группы

Амортизационная группа	Срок полезного использования	Шифр	Автотранспортные средства
3	свыше 3 лет до 5 лет включительно	15 3410010	Автомобили легковые кроме 15 3410114, 15 3410130 - 15 3410141
		15 3410191	Автомобили грузовые общего назначения грузоподъемностью до 0,5 т
		15 3591000	Мотоциклы, мотороллеры, мопеды и прицепы к ним
		15 3599301	Электрогрузчики
		14 3410040	Автомобили специальные и оборудование навесное к машинам для уборки городов кроме 14 3410330 - 14 3410335, 14 3410391, 14 3410421
		15 3410250 - 15 3410265	Автобусы особо малые и малые длиной до 7,5 м включительно
4	свыше 5 лет до 7 лет включительно	14 2915070	Средства подъемно-транспортные прочие (автогрузчики)
		14 2944000	Машины и оборудование для коммунального хозяйства, включая оборудование для пожаротушения (автомшины специальные для коммунального хозяйства и машины пожарные 14 3410000)
		14 3440000	Оборудование гаражное и автозаправочное (машины и оборудование для ремонта и обслуживания автомобилей)
		15 3410114	Автомобили легковые малого класса для инвалидов
		15 3410020	Автомобили грузовые, дорожные тягачи для полуприцепов (автомобили общего назначения; бортовые, фургоны, автомобили-тягачи; автомобили-самосвалы) кроме 15 3410191, 15 3410195 - 15 3410197, 15 3410211 - 15 3410216
		15 3410270 - 15 3410283	Автобусы средние и большие длиной до 12 м включительно
		15 3410300 - 15 3410302	Автобусы прочие
		15 3410361	Автоцистерны для перевозки нефтепродуктов, топлива и масел; химических веществ
		15 3410380 - 15 3410449	Автомобили специализированные для лесозаготовок; специализированные прочие; специальные прочие, кроме включенных в группировку 14 3410040
		15 3410032	Троллейбусы
		14 2924152	Экскаваторы одноковшовые с ковшем емкостью 4 куб. м и свыше
		15 3599000	Средства транспортные прочие, не включенные в другие группировки кроме 15 3599501
5	свыше 7 лет до 10 лет включительно	14 3410330 - 14 3410335, 14 3410391, 14 3410421	Машины пожарные (автомобили); мусоровозы, автогидроподъемники
		15 3410130 - 15 3410141	Автомобили легковые большого класса (с рабочим объемом двигателя свыше 3,5 л) и высшего класса
		15 3410195 - 15 3410197	Автомобили грузовые общего назначения грузоподъемностью свыше 5 т
		15 3410210 - 15 3410216	Автомобили-тягачи седельные
		15 3420000	Прицепы и полуприцепы
		15 3410290 - 15 3410292	Автобусы особо большие (автобусные поезда) длиной свыше 16,5 до 24 м включительно
		15 3410040	Автомобили специальные, кроме включенных в группировку 14 3410040, 153410361, 153410380 - 15 3410449

том требований техники безопасности и других факторов (см. письмо Минфина России от 21.05.2013 № 03-03-06/1/17905).

Положения п. 7 ст. 258 НК РФ применяются и при приобретении автомобиля у физического лица — индивидуального предпринимателя.

Если имущество приобретено у физических лиц, которые не являются ИП, уменьшить срок полезного использования основного

средства на период его фактической эксплуатации предыдущим собственником, по мнению Минфина России, нельзя, так как у таких лиц объект не относился к амортизируемому имуществу (см. письма от 29.03.2013 № 03-03-06/1/10056, от 20.03.2013 № 03-03-06/1/8587, от 15.03.2013 № 03-03-06/1/7939, от 15.03.2013 № 03-03-06/1/7937, от 14.12.2012 № 03-03-06/1/658, от 09.10.2012 № 03-03-06/1/525).

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259—259.3 и 322 НК РФ.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором автомобиль был введен в эксплуатацию, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

В целях налогообложения прибыли налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации:

- 1) линейный метод;
- 2) нелинейный метод.

Метод начисления амортизации налогоплательщик устанавливает самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением тех, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. Налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Действующие в налоговом учете коэффициенты амортизации установлены ст. 259.3 НК РФ. Применительно к транспортным средствам возможно использование следующих коэффициентов:

1) до 2 — в отношении автотранспорта, используемого для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности только по объектам, введенным в эксплуатацию до 2014 г.

2) до 2 — в отношении собственных амортизируемых транспортных средств сельскохозяйственных организаций промышленного типа;

3) до 2 — в отношении собственных амортизируемых транспортных средств организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны ОЭЗ или туристско-рекреационной ОЭЗ;

4) до 3 — в отношении амортизируемых транспортных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны

учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга). Коэффициент не применяется к автомашинам — объектам лизинга, относящимся к третьей амортизационной группе;

5) до 3 — в отношении амортизируемых транспортных средств, используемых только для осуществления НИОКР.

Налогоплательщик также вправе применить в налоговом учете механизм амортизационной премии. Амортизационная премия представляет собой часть (до 30%) расходов налогоплательщика на приобретение объекта или расходов на его модернизацию, которая включается в расходы одновременно, минуя механизм амортизации (п. 9 ст. 258, п. 3 ст. 272 НК РФ). Если объект модернизируется несколько раз в течение срока его использования, амортизационную премию можно применять после каждой модернизации (письмо Минфина России от 09.08.2011 № 03-03-06/1/462).

Применение такой премии добровольно. Она списывается в расходы в месяце, следующем за месяцем ввода автомобиля в эксплуатацию, а если она применяется в отношении расходов на модернизацию объекта — то в месяце завершения (приемки) соответствующих работ и изменения первоначальной стоимости объекта.

Важно: при реализации автомобиля, в отношении которого была применена амортизационная премия, ранее чем по истечении пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, сумма амортизационной премии восстанавливается и включается в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была такая реализация (п. 9 ст. 258 НК РФ), одновременно увеличивая остаточную стоимость амортизируемого имущества при реализации (пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Запрещается применение амортизационной премии:

— по транспортным средствам, полученным безвозмездно (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ);

— автомобилям, внесенным в оплату доли уставном капитале;

— автомобилям, выявленным в результате инвентаризации (письмо Минфина России от 29.12.2009 № 03-03-06/1/829);

— по неотделимым улучшениям арендованного имущества (письма Минфина России от 24.05.2007 № 03-03-06/1/302, от 22.05.2007 № 03-03-06/2/82, от 15.11.2006 № 03-03-04/1/759);

— по предметам лизинга, находящимся на балансе лизингополучателя (письма ФНС России от 08.04.2009 № ШС-22-3/267, Минфина России от 15.02.2012 № 03-03-06/1/85).

Глава 5.

Расходы на содержание и эксплуатацию служебного транспорта

Ремонт и техобслуживание транспортных средств

Содержание автомобиля с целью поддержания его эксплуатационных свойств осуществляется посредством его технического обслуживания.

Восстановление автомобиля может осуществляться посредством ремонта.

Расходы на ремонт и техобслуживание не нормируются, однако налоговое законодательство требует экономической обоснованности таких затрат.

Проводить техническое обслуживание (ТО) необходимо с определенной периодичностью, и если объем затрат выходит за пределы разумного, следует уточнить, не имеют ли место злоупотребления со стороны работников. Если документация к автомобилю, из которой можно было бы почерпнуть данные о необходимых ТО, недоступна бухгалтерии, составить общее представление о разумных затратах на техобслуживание можно, руководствуясь Положением о техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта, утвержденным Минавтотрансом РСФСР 20.09.84.

Техническое обслуживание автомобиля осуществляется постоянно. Различают:

- ежедневное техническое обслуживание (ЕО);
- первое техническое обслуживание (ТО-1);
- второе техническое обслуживание (ТО-2);
- сезонное техническое обслуживание (СО).

Ежедневное техническое обслуживание включает контроль, направленный на обеспечение безопасности движения, а также работы по поддержанию надлежащего внешнего вида, заправку топливом, маслом и охлаждающей жидкостью, а для некоторых видов подвижного состава — санитарную обработку кузова. Ежедневное ТО выполняется на автотранспортном предприятии после работы подвижного состава на линии. Контроль технического состояния автомобилей перед выездом на линию, а также при смене водителей на линии осуществляется ими за счет подготовительно-заключительного времени.

ТО-1 и ТО-2 включают контрольно-диагностические, крепежные, регулировочные, смазочные и другие работы, направленные на предупреждение и выявление неисправностей, снижение интенсивности ухудшения параметров технического состояния подвижного состава, экономию топлива и других эксплуатационных материалов, уменьшение отрицательного воздействия автомобилей на окружающую среду. Периодичность ТО-1 и ТО-2 определяются в соответствии с таблицей в зависимости от пробега автомашины (см. табл. 9).

Таблица 9

Периодичность технического обслуживания подвижного состава, км

Автомобили	ТО-1	ТО-2
Легковые	4000	16 000
Автобусы	3500	14 000
Грузовые и автобусы на базе грузовых автомобилей	3000	12 000

Допустимое отклонение от нормативов периодичностей технического обслуживания составляет плюс-минус 10%.

Периодичность замены масел и смазок уточняется в зависимости от типов (моделей) и конструктивных особенностей агрегатов (узлов), а также марки применяемого масла (смазки).

Периодичность технического обслуживания прицепов и полуприцепов равна периодичностям их тягачей.

Сезонное техническое обслуживание проводится два раза в год и включает работы по подготовке подвижного состава к эксплуатации

в холодное и теплое время года. В качестве отдельно планируемого вида сезонное техобслуживание рекомендуется проводить для подвижного состава, работающего в районах очень холодного, холодного, жаркого сухого и очень жаркого сухого климата. Для остальных условий сезонное техническое обслуживание совмещается преимущественно с ТО-2.

Что касается ремонтов автотранспортных средств, то принято выделять текущий и капитальный ремонты автомобилей.

Для бухгалтера такое деление может иметь принципиальное значение. Например, при применении МСФО расходы на капитальный ремонт следует капитализировать, как и расходы на масштабные ТО. Применительно к российским правилам ведения учета и отчетности расходы признаются в отчете о финансовых результатах:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем (19 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Учитывая это, а также п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния), отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства».

С учетом п. 7 ПБУ 1/2008 такие затраты погашаются в течение срока указанного временного интервала (см. письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01).

Действующее Положение о техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта, утвержденное Минавтотрансом РСФСР 20.09.84 определяет, что капитальный ремонт подвижного состава, агрегатов и узлов автомобиля предназначен для восстановления их исправности и близкого к полному (не менее 80%) восстановления ресурса.

Текущий ремонт предназначен для обеспечения работоспособного состояния подвижного состава с восстановлением или заменой от-

дельных его агрегатов, узлов и деталей (кроме базовых), достигших предельно допустимого состояния.

Нормы пробега до капитального ремонта подвижного состава и основных агрегатов автомобиля приведены в табл. 10.

Таблица 10

Нормы пробега подвижного состава и основных агрегатов до капитального ремонта, тыс. км

Подвижной состав и его основной параметр	Автомобиль, прицеп или полуприцеп: кузов, кабина, рама	Двигатель	Коробка передач
Легковые автомобили			
Малого класса (рабочий объем двигателя от 1,2 до 1,8 л, сухая масса автомобиля от 850 до 1150 кг)	125	125	125
Среднего класса (от 1,8 до 3,5 л, от 1150 до 1500 кг)	300	200	250
Автобусы			
Особого малого класса (длина до 5,0 м)	260	180	180
Малого класса (6,0—7,5 м)	250—320	180	180
Среднего класса (8,0—9,5 м)	360—400	200—220	200—220
Большого класса (10,5—12,5 м)	380	200	200
Грузовые автомобили общетранспортного назначения грузоподъемностью, т			
от 0,3 до 1,0	100	100	100
от 1,0 до 3,0	160—180	100-160	160—175
от 3,0 до 5,0	250	200	250
от 5,0 до 8,0	150—300	125—250	150—300
от 8,0 и более	250—300	225—320	200—300
Прицепы			
Одноосные грузоподъемностью до 3,0 т	100	—	—
Двухосные грузоподъемностью от 3,0 до 8,0 т	100	—	—
Двухосные грузоподъемностью 8 т и более	200	—	—
Полуприцепы грузоподъемностью 8 т и более	100—320	—	—

Агрегат направляется в капитальный ремонт, если:

- базовая и основные детали требуют ремонта с полной разборкой агрегата;
- работоспособность агрегата не может быть восстановлена или ее восстановление экономически нецелесообразно путем проведения текущего ремонта.

Автобусы и легковые автомобили направляются в капитальный ремонт при необходимости капитального ремонта кузова. Грузовые автомобили направляются в капитальный ремонт при необходимости капитального ремонта рамы, кабины, а также не менее трех других агрегатов в любом их сочетании.

Подвижной состав подвергается, как правило, не более чем одному капитальному ремонту, не считая капитального ремонта агрегатов и узлов до и после капитального ремонта автомобиля.

В налоговом учете расходы на ремонт автомобиля отражаются с учетом положений ст. 260 НК РФ. Это прочие, косвенные расходы, связанные с производством и реализацией. Они признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Затраты, производимые при ремонте автомобиля, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности сторонним организациям за выполненные работы по ремонту и других расходов (требования-накладные, наряды и т.п.).

По завершении ремонтных работ, даже если это был текущий ремонт, должен быть оформлен акт о приеме-сдаче отремонтированного объекта. Для этих целей можно применять унифицированную форму № ОС-3, утвержденную постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7. Данные ремонта вносятся в инвентарную карточку учета объекта (форма № ОС-6).

На основании п. 1 ст. 324 НК РФ налогоплательщик должен в аналитическом учете определить общую стоимость ремонта с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами. Такая группировка и обобщение, в част-

ности, достигаются при заполнении на основании первичных документов формы № ОС-3.

В пункте 2 ст. 260 НК РФ сказано, что ее положения применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

В то же время вопрос экономической обоснованности расходов на ремонт у стороны договора аренды транспортного средства должен решаться с учетом положений ГК РФ:

а) при аренде автомобиля с экипажем арендодатель в течение всего срока договора аренды обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей (ст. 634 ГК РФ);

б) при аренде автомобиля без экипажа арендатор в течение всего срока договора аренды обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта (ст. 644 ГК РФ).

Получается, что если действия сторон идут вразрез с этими императивными нормами закона (даже если иное предусмотрено договором аренды), считать расходы обоснованными нельзя.

Пример

Организация сдала в аренду транспортное средство без оказания услуг экипажа.

В течение срока договора аренды арендодатель производил за свой счет ремонт автомобиля, учитывая расходы в целях определения базы по налогу на прибыль. Арендатору не предлагалось возместить понесенные арендодателем расходы.

В ходе налоговой проверки ИФНС сочла такие расходы арендодателя неоправданными, фирма обжаловала решение налогового органа в суд, однако суд проиграла.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций отказали налогоплательщику в удовлетворении требований по данному эпизоду, исходя из того, что по договору аренды транспортного средства без экипажа арендодатель не вправе отнести в расходы затраты на текущий и капитальный ремонт.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии.

Согласно п. 1 ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В силу п. 2 ст. 260 НК РФ указанное положение применяется также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Статьей 644 ГК РФ предусмотрена императивная норма о том, что в течение всего срока действия договора аренды транспортного средства арендатор обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта.

Таким образом, по договору аренды транспортного средства без экипажа только арендатор на основании ст. 260 НК РФ может включить в состав расходов затраты на текущий и капитальный ремонт автомобиля, арендодатель же не вправе учитывать такие затраты в целях налогообложения по налогу на прибыль, но в случае выполнения ремонтных работ имеет право на возмещение их стоимости арендатором.

(По материалам постановления ФАС Северо-Западного округа № А13-10680/2005-21 от 25.06.2007)

Необходимо также обратить внимание на расходы на ремонт автотранспортных средств, арендованных у физических лиц. Эти объекты нельзя отнести к категории основных средств, так как они не принадлежат организации-арендатору, а у собственника они являются объектами личного имущества (к имуществу физических лиц термин «основные средства» неприменим). Минфин России разъяснял, что основные средства, предоставленные в аренду физическим лицом, не относятся к амортизируемым основным средствам, и для целей налогообложения расходы, связанные с ремонтом таких средств, могут учитываться у арендатора (если договором (соглашением) возмещение вышеуказанных расходов арендодателем не предусмотрено)

в соответствии со ст. 264 НК РФ как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (письма Минфина России от 19.12.2005 № 03-03-04/1/429, от 13.12.2010 № 03-03-06/1/773).

Расходы на ГСМ

Организация, имеющая в собственности, аренде или безвозмездном пользовании автомобиля, имеет право учитывать расходы на топливо для них, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом сложность состоит в правильном обосновании таких затрат. Механизм включения расходов на ГСМ зависит и от того, кто управляет машиной, и от того, как оплачивается бензин, и от продуманности внутренней распорядительной документации организации.

Широко известно Распоряжение Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р (ред. от 14.05.2014) «О введении в действие методических рекомендаций „Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте“». Письмом Минюста России от 21.09.2009 № 03-2609 предписано руководствоваться данным документом в целях организации эксплуатации транспортных средств, однако в налоговом законодательстве нет упоминания о нормировании затрат на содержание и эксплуатацию служебных автомобилей (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). Напротив, при условии документального подтверждения эти расходы могут быть признаны в размере фактически понесенных организацией затрат. К компетенции Минтранса России не относится разработка каких-либо нормативов для целей налогообложения (ст. 4 НК РФ), нормы разработаны только для автотранспортных организаций, а для всех остальных просто рекомендуются, причем не для целей налогообложения.

И все же в течение многих лет налоговые инспекторы утверждают, что нормирование расходов на ГСМ в налоговом учете обязательно.

До недавнего времени действия проверяющих были согласованы с позицией Минфина и налоговой службы (см. письма Минфина России от 03.09.2010 № 03-03-06/2/57, от 14.01.2009 № 03-03-06/1/15, от 14.01.2009 № 03-03-06/1/6, УФНС России по г. Москве от 03.11.2009 № 16-15/115253, от 13.10.2009 № 16-15/107268).

В последних письмах Минфин России изменил свой взгляд на эту проблему. Теперь сообщается, что применять нормы Минтранса России можно, но не обязательно ввиду того, что налоговым законода-

тельством нормирование расходов на ГСМ не установлено (см. письма Минфина России от 27.01.2014 № 03-03-06/1/2875, от 03.06.2013 № 03-03-06/1/20097, от 30.01.2013 № 03-03-06/2/12).

Даже если рассчитывать на то, что инспекторы будут руководствоваться указанными письмами, остается проблема документального обоснования фактически понесенных расходов. Ведь не все заправленное топливо было израсходовано, есть остатки в баках автомобилей.

При таких обстоятельствах налогоплательщикам можно порекомендовать следующее.

Если практика показывает, что нормы, установленные Минтрансом России, организацию устраивают и фактический расход топлива в них укладывается, нет смысла искать альтернативные варианты, рискуя создать конфликтную ситуацию.

Если Минтранс России не утвердил нормы расхода топлива для конкретной марки автомобиля, руководитель организации вправе своим приказом установить нормы, разработанные по индивидуальным заявкам научными организациями, осуществляющими разработку таких норм по специальной программе-методике. До принятия приказа налогоплательщик может руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля. Такие расходы учитываются в составе материальных расходов в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ либо в составе прочих расходов согласно подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ при условии их соответствия критериям ст. 252 НК РФ (см. письма Минфина России от 10.06.2011 № 03-03-06/4/67, от 22.06.2010 № 03-03-06/4/61).

Неплохо зарекомендовали себя нормы, которые устанавливает налогоплательщик по данным так называемых «контрольных заездов». Такие данные актируются сотрудником налогоплательщика. Обычно в этом случае нормы устанавливаются распоряжением руководителя на летний и зимний сезоны отдельно по результатам замера фактического расхода топлива при эксплуатации конкретного автомобиля. Эти нормы будут непосредственно соответствовать парку машин организации, учитывать их техническое состояние и могут корректироваться с учетом простоя в пробках и сезонных колебаний потребления топлива. При установлении таких норм можно учесть и поправки к нормам, предложенные Минтрансом России (п. 5 Методических рекомендаций, утвержденных Распоряжением Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р):

1. Работа автотранспорта в зимнее время года в зависимости от климатических районов страны увеличивает норму на 5—20%. Порядок применения, значения и сроки действия зимних надбавок представлены в Приложении № 2 к распоряжению Минтранса России от 14.03.2008 № АМ-23-р.

2. Работа автотранспорта на дорогах общего пользования (I, II и III категорий) в горной местности, включая города, поселки и пригородные зоны, при высоте над уровнем моря увеличивает базовую норму:

- от 300 до 800 м — до 5% (нижнегорье);
- от 801 до 2000 м — до 10% (среднегорье);
- от 2001 до 3000 м — до 15% (высокогорье);
- свыше 3000 м — до 20% (высокогорье).

3. Работа автотранспорта на дорогах общего пользования I, II и III категорий со сложным планом (вне пределов городов и пригородных зон), где в среднем на 1 км пути имеется более пяти закруглений (поворотов) радиусом менее 40 м (или из расчета на 100 км пути — около 500) увеличивает расход топлива до 10%, на дорогах общего пользования IV и V категорий — до 30%.

4. Работа автотранспорта в городах с населением позволяет заложить надбавку:

- свыше 3 млн человек — до 25%;
- от 1 до 3 млн человек — до 20%;
- от 250 000 до 1 млн человек — до 15%;
- от 100 000 до 250 000 человек — до 10%;
- до 100 000 человек в городах, поселках городского типа и других крупных населенных пунктах (при наличии регулируемых перекрестков, светофоров или других знаков дорожного движения) — до 5%.

5. Работа автотранспорта, требующая частых технологических остановок, связанных с погрузкой и выгрузкой, посадкой и высадкой пассажиров, в том числе маршрутные таксомоторы-автобусы, грузопассажирские и грузовые автомобили малого класса, автомобили типа пикап, универсал и т.п., включая перевозки продуктов и мелких грузов, обслуживание почтовых ящиков, инкассацию денег, обслуживание пенсионеров, инвалидов, больных и т.п. (при наличии в среднем более чем одной остановки на 1 км пробега; при этом остановки у светофоров, перекрестков и переездов не учитываются), повышает базовую норму до 10%.

6. При перевозках нестандартных, крупногабаритных, тяжеловесных, опасных грузов, грузов в стекле и так далее, движении в колон-

нах и при сопровождении, и в других подобных случаях — с пониженной средней скоростью движения автомобилей 20—40 км/ч — норма расхода топлива повышается до 15%, с пониженной средней скоростью ниже 20 км/ч — до 35%.

6. При обкатке новых автомобилей и вышедших из капитального ремонта (пробег определяется производителем техники) — до 10%.

7. При централизованном перегоне автомобилей своим ходом в одиночном состоянии или колонной — до 10%; при перегоне-буксировке автомобилей в спаренном состоянии — до 15%; при перегоне-буксировке в строенном состоянии — до 20%.

8. Для автомобилей, находящихся в эксплуатации более пяти лет с общим пробегом более 100 000 км, базовую норму можно повысить до 5%; более восьми лет с общим пробегом более 150 000 км — до 10%.

9. При работе грузовых автомобилей, фургонов, грузовых таксомоторов и т.п. без учета массы перевозимого груза, а также при работе автомобилей в качестве технологического транспорта, включая работу внутри предприятия, базовая норма повышается до 10%.

10. При работе специальных автомобилей (патрульных, киносъёмочных, ремонтных, автовышек, автопогрузчиков и т.д.), выполняющих транспортный процесс при маневрировании, на пониженных скоростях, при частых остановках, движении задним ходом и т.п. базовая норма расхода топлива увеличивается до 20%.

11. При работе в карьерах, при движении по полю, при вывозке леса и т.п. на горизонтальных участках дорог IV и V категорий: для АТС в снаряженном состоянии без груза — до 20%, для АТС с полной или частичной загрузкой автомобиля — до 40%.

12. При работе в чрезвычайных климатических и тяжелых дорожных условиях в период сезонной распутицы, снежных или песчаных заносов, при сильном снегопаде и гололедице, наводнениях и других стихийных бедствиях для дорог I, II и III категорий — до 35%, для дорог IV и V категорий — до 50%.

13. При учебной езде на дорогах общего пользования — до 20%; при учебной езде на специально отведенных учебных площадках, при маневрировании на пониженных скоростях, при частых остановках и движении задним ходом — до 40%.

14. При использовании кондиционера или установки «климат-контроль» при движении автомобиля расход топлива повышается до 7% сверх базовой нормы.

15. При использовании кондиционера на стоянке нормативный расход топлива устанавливается из расчета за один час простоя с работающим двигателем, то же на стоянке при использовании установки «климат-контроль» (независимо от времени года) за один час простоя с работающим двигателем — до 10% от базовой нормы.

16. При простоях автомобилей под погрузкой или разгрузкой в пунктах, где по условиям безопасности или другим действующим правилам запрещается выключать двигатель (нефтебазы, специальные склады, наличие груза, не допускающего охлаждения кузова, банки и другие объекты), а также в других случаях вынужденного простоя автомобиля с включенным двигателем — до 10% от базовой нормы за один час простоя.

17. В зимнее или холодное (при среднесуточной температуре ниже +5 °С) время года на стоянках при необходимости пуска и прогрева автомобилей и автобусов (если нет независимых отопителей), а также на стоянках в ожидании пассажиров (в том числе для медицинских АТС и при перевозках детей) устанавливается нормативный расход топлива из расчета за один час стоянки (простоя) с работающим двигателем — до 10% от базовой нормы.

18. Допускается на основании приказа руководителя предприятия или распоряжения руководства местной администрации:

— на внутригаражные разъезды и технические надобности автотранспортных предприятий (технические осмотры, регулировочные работы, приработка деталей двигателей и других агрегатов автомобилей после ремонта и т.п.) увеличивать нормативный расход топлива до 1% от общего количества, потребляемого данным предприятием (с обоснованием и учетом фактического количества единиц АТС, используемых на этих работах);

— для марок и модификаций автомобилей, не имеющих существенных конструктивных изменений по сравнению с базовой моделью (с одинаковыми техническими характеристиками двигателя, коробки передач, главной передачи, шин, колесной формулы, кузова) и не отличающихся от базовой модели собственной массой, устанавливать базовую норму расхода топлива в тех же размерах, что и для базовой модели;

— для марок и модификаций автомобилей, не имеющих перечисленных выше конструктивных изменений, но отличающихся от базовой модели только собственной массой (при установке фургонов, кунгов, тентов, дополнительного оборудования, бронировании и т.д.), нормы расхода топлив могут определяться на каждую тонну увели-

чения (уменьшения) собственной массы автомобиля с увеличением (уменьшением) из расчета до 2 л/100 км для автомобилей с бензиновыми двигателями, из расчета до 1,3 л/100 км — с дизельными двигателями, из расчета до 2,64 л/100 км для автомобилей, работающих на сжиженном газе, из расчета до 2 куб. м/100 км для автомобилей, работающих на сжатом природном газе; при газодизельном процессе двигателя ориентировочно до 1,2 куб. м природного газа и до 0,25 л/100 км дизельного топлива, из расчета на каждую тонну изменения собственной массы автомобиля.

Подтвердить расход топлива можно и другим способом — заручившись показаниями остатков топлива в баках на конец каждого месяца и данными о покупке бензина в литрах. Это обоснует расходы при условии, что все поездки носили производственный характер, что подтверждается путевыми листами или любым иным образом. Например, вместо данных путевых листов могут использоваться данные приборов учета и контроля за перемещением транспортных средств с использованием системы спутниковой навигации ГЛОНАСС или иных систем, позволяющих достоверно определить пройденный автотранспортным средством путь.

В отдельных случаях можно рассчитывать на списание расходов на ГСМ и аналогичных затрат по иному принципу: если оплата таких расходов работникам предусмотрена трудовым договором. При этом расходы можно будет учесть в составе затрат на оплату труда, но надо быть готовыми к тому, что отстаивать правомерность такого подхода наверняка придется в суде.

Пример

Согласно заключенным ЗАО «Моторола Солюшнз» трудовым договорам работнику могут производиться компенсационные выплаты согласно локальному Положению о материальном поощрении и компенсационных выплатах, из которого следует, что работникам компании предоставляется, в частности, доплата за использование автомобилей компании.

Конкретный порядок предоставления автомобилей в зависимости от ранга и должности работника предусмотрен в корпоративной процедуре компании «Моторола Солюшнз».

Выявив, что ЗАО списывало расходы, связанные с этим Положением, в целях налогообложения прибыли, налоговая инспекция сочла расхо-

ды необоснованными, поскольку они понесены в связи с использованием транспорта для личных нужд работников.

Налоговый орган вменил ЗАО неправомерное включение в состав затрат, учитываемых при исчислении налога на прибыль организации в общем размере, 16 172 012 руб., из них: компенсационные выплаты работникам в связи с использованием легкового автотранспорта — 6 239 559 руб.; амортизация легкового автотранспорта — 7 426 142 руб.; затраты на бензин и приобретение автозапчастей, мойку — 230 630 руб.; затраты на ремонт автомобилей — 2 275 681 руб.

Не согласившись с таким решением, ЗАО обратилось в суд.

Суд установил, что несение указанных расходов является обязанностью налогоплательщика как работодателя, поэтому расходы в виде компенсационных выплат, понесенные работодателем, подлежали включению налогоплательщиком в состав расходов на оплату труда на основании п. 25 ст. 255 НК РФ.

Делая вывод о том, что компенсационные выплаты являются частью оплаты труда, суд учел положения ст. 129 ТК РФ.

Согласно ст. ст. 129, 132 ТК РФ под оплатой труда понимается совокупность отношений, связанных с установлением размеров и осуществлением работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными и трудовыми договорами, соглашениями, локальными нормативными актами. В составе расходов налогоплательщика на оплату труда согласно ст. 255 НК РФ включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях налогообложения прибыли расходами признаются любые обоснованные (то есть экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ), при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Обязанность компенсационных выплат предусмотрена в трудовом договоре, заключенном работодателем с работниками.

Таким образом, выплаты произведены в связи с выполнением работниками трудовых функций и входят в установленную ЗАО систему оплаты труда.

Доказательств, достоверно свидетельствующих о том, что произведенные расходы на оплату труда не отвечают принципам экономической обоснованности затрат и направлены не на получение прибыли, в материалах дела не имеется.

Налоговый орган указывает на неправомерное включение налогоплательщиком в состав расходов, учитываемых в налоговой базе по налогу на прибыль, расходов на ремонт легковых автомобилей и их амортизацию, поскольку легковые автомобили были переданы работникам для использования для личных нужд.

Отклоняя указанный довод, суд учел, что в случае, если предоставление корпоративного автотранспорта предусмотрено трудовым договором или локальным нормативным актом, то положения ст. 255 НК РФ являются специальной нормой по сравнению с положениями п. 29 ст. 270 НК РФ: в этом случае работник вправе требовать от работодателя предоставить ему те условия, которые предусмотрены трудовым договором и/или локальным актом. И только в случае, если эти затраты не являются частью оплаты труда, а работодатель их по своей доброй воле (а не по обязанности в трудовом договоре) предоставляет работникам, то тогда они не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

При изложенных обстоятельствах предоставление автомобилей обусловлено целями делового характера: привлечение высококвалифицированных работников, дополнительное стимулирование, повышение лояльности к компании.

Кроме того, судом установлено, что многие из перечисленных в решении налоговой инспекции работников налогоплательщика фактически имеют разъездной характер работы (например, все технические специалисты), поскольку основная трудовая функция этих специалистов заключается в настройке оборудования заказчиков ЗАО «Моторола Солюшнз». Во многих случаях настройка оборудования происходит «в полях» — на предприятиях и вышках, к которым невозможно или нецелесообразно приезжать общественным транспортом.

Таким образом, выплаченные ЗАО работникам спорные компенсации относятся к предусмотренным ст. 255 НК РФ расходам на оплату труда, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

(По материалам постановления ФАС Московского округа от 03.07.2013 по делу № А40-92882/12-91-495).

Иные эксплуатационные расходы (приобретение незамерзающей жидкости для стекол, оплата мойки, стоянок, парковки и другие затраты) не нормируются и признаются в расходах при соблюдении условий экономической оправданности и должного документального подтверждения (при наличии кассового чека или документа, оформленного на бланке строгой отчетности, документов, подтверждающих безналичную оплату услуг).

Расходы на автошины

Комплект шин, установленный на приобретенный автомобиль, вместе с запасным колесом с крышкой, камерой и ободной лентой, а также комплект инструментов, не формируют отдельного актива: они входят в единый инвентарный объект, который представляет собой приобретенный автомобиль.

Это объясняется тем, что инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно (п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010)). Такой объект является единицей бухгалтерского учета основных средств.

Ввиду того, что стоимость автошин, которыми был укомплектован автомобиль при приобретении, отдельно не выделяется и не учитывается, а «растворена» в первоначальной стоимости самого автомобиля, она фактически включается в расходы организации посредством списания амортизационных отчислений объекту амортизируемого имущества.

Что касается сменных комплектов, то в данном случае мы имеем дело в запасными частями к автотранспорту, которые подлежат заме-

не по мере износа или посезонно, учитывая требования, предъявляемые к эксплуатации автотранспорта.

Сложности учета обусловлены тем, что автошины имеют достаточный длительный срок службы, нормативный пробег и заменяются посезонно, образуя возвратные отходы.

Первое, что необходимо принять во внимание при организации учетного процесса, это наличие Правил эксплуатации автомобильных шин, обязательных для всех организаций и предпринимателей, эксплуатирующих ТС (а не только для автотранспортников).

Правила эксплуатации автомобильных шин АЭ 001-04, утвержденные распоряжением Минтранса России от 21.01.2004 № АК-9-р, должны были уже давно утратить силу, ввиду того, что их действие было рассчитано на определенный срок (до 31 декабря 2007 г.), однако, учитывая, что новый документ в этой области так и не был издан, Минюст России дал предписание и дальше руководствоваться вышеуказанным Распоряжением (см. письмо Минюста России от 21.09.2009 № 03-2609).

Подчеркнем, что Правила эксплуатации автомобильных шин (АЭ 001-04) являются основным документом, определяющим порядок обслуживания и эксплуатации автомобильных шин на территории Российской Федерации. Выполнение Правил является обязательным для всех владельцев транспортных средств. Правила не распространяются только на шины, предназначенные для большегрузных автомобилей, строительных, дорожных и подъемно-транспортных машин.

Указанные правила, в свою очередь, обязывают на каждую шину, установленную на автомобиль (новую, восстановленную или с углубленным рисунком протектора) при его комплектации или во время эксплуатации, заводить карточку учета ее работы по форме, указанной в приложении 12 к Правилам АЭ 001-04 (см. образец бланка). Карточка ведется до выхода шины из строя (п. 83—93 Правил).

В карточке учета работы шины указывается техническое состояние шины, находящейся на автомобиле (дефекты, характер и размер повреждений). Для шин, бывших в эксплуатации, при установке на другой автомобиль записывается их предыдущий пробег. Одновременно замеряется остаточная высота рисунка протектора в двух диаметрально противоположных сечениях с наибольшим износом протектора. Средняя высота записывается в графу карточки учета работы шины.

После ремонта местных повреждений учет работы шины продолжается по той же карточке.

КАРТОЧКА УЧЕТА РАБОТЫ АВТОМОБИЛЬНОЙ ШИНЫ

(новой, восстановленной, прошедшей углубление рисунка протектора нарезкой, бывшей в эксплуатации — нужное подчеркнуть)

Обозначение (размер) шины _____ Модель шины _____ ГОСТ или ТУ на шину _____
 Обозначение (размер) шин _____ Модель шин _____ ГОСТ или ТУ на шины _____
 Порядковые (заводские) номера _____ Даты изготовления _____
 Индекс несущей способности или норма слойности _____
 Эксплуатационная (гарантийная) норма пробега _____
 Завод-изготовитель новой шины или шиноремонтное предприятие _____

Марка и модель автомобиля (прицепа), его государственный номер	Показание спидометра при установке шин, тыс. км	Дата		Пробег шин, тыс. км (с точностью до 0,1 тыс. км)		Техническое состояние шин при установке	Причины снятия шин с эксплуатации	Остаточная высота рисунка протектора в мм	Подпись водителя
		установки комплекта	снятия комплекта	за месяц	с начала эксплуатации				

Ответственный за учет работы шин _____ ФИО _____ (подпись)
 Заключение комиссии по определению пригодности шин к эксплуатации (на восстановление, на углубление рисунка протектора, на рекламу или в утиль).
 Председатель комиссии _____ ФИО _____ (подписи)
 Члены комиссии _____

Ежемесячно в каждую карточку учета работы шины вносится фактический пробег.

При замене шины на ходовых колесах запасной или, при необходимости, покупной шиной водитель обязан сообщить ответственному за учет работы шин дату замены, заводской номер замененной шины, показания спидометра в момент установки. Эти данные фиксируются в карточках учета работы заменяемой и запасной шины.

Не допускается определение пробега каждой шины делением общего пробега шин ходовых колес на число всех шин автомобиля (включая запасную), так как это приводит к начислению пробега на неработающую запасную шину и неправильному определению фактического пробега каждой шины.

Для правильного учета пробега шин работнику, ответственному за учет работы шин, необходимо ежеквартально выборочно проверять по заводским номерам соответствие шин, фактически эксплуатируемых на автомобиле, шинам, закрепленным за автомобилем по карточке учета.

Шины не должны сниматься с эксплуатации и сдаваться в утиль или на восстановление, если они по своему техническому состоянию пригодны к дальнейшей эксплуатации.

При снятии шины с эксплуатации в карточке учета работы шины указываются: дата демонтажа, полный пробег, наименование причины снятия, определяемой комиссией, остаточная высота рисунка протектора (по наибольшему износу), куда направлена шина — в ремонт, на восстановление, на углубление рисунка протектора нарезкой, в утиль или рекламацию.

При направлении шины на восстановление, углубление рисунка протектора или в утиль карточка учета ее работы подписывается членами комиссии. В данном случае карточка учета является актом списания шины.

На шины, поступившие после восстановления, заводятся новые карточки учета их работы.

Пробег шины с углубленным рисунком протектора нарезкой начинается с нуля в ранее заведенной карточке учета работы шины, а при обезличенной нарезке заводится новая карточка учета.

Расходы на восстановление износа и ремонт автомобильных шин включаются в состав материальных затрат.

Имеется еще один обязательный к применению всеми эксплуатантами автотранспорта руководящий документ — Временные нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств (РД 3112199-1085-02), утвержденные Минтрансом России 04.04.2002 (информационным письмом Минтранса России от 07.12.2006 № 0132-05/394 сообщается, что данный документ действует без ограничения срока действия до вступления в силу соответствующих технических регламентов).

Эти нормы определяют нормативный пробег автошин в зависимости от марки и базовой модели автомобиля. Для легковых машин российского производства автошины рассчитаны на пробег от 24 000 до 50 000 км, для легковых иномарок — на 40 000—60 000 км, для грузовиков нормативы гораздо выше и могут составлять до 170 000 км.

Нормы должны применяться при определении срока службы автошины, и, хотя они прямо не адресованы бухгалтерии, фактически именно ими определяется, как во времени списываются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете расходы на автошины.

Хотя стоимость материалов, к числу которых относятся и автомобильные запчасти (включая шины), подлежит списанию со счетов учета материальных ценностей и зачисляется на соответствующие счета учета затрат на производство, продажу, управленческие нужды, в данном случае можно выбрать один из двух вариантов, которые предлага-

ют Методические указания по учету материально-производственных запасов (далее — Методические указания), утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010):

— зачислить стоимость автошин при их отпуске со склада на счет 97 «Расходы будущих периодов» и списывать ее с этого счета по мере пробега (по данным путевых листов) на соответствующий затратный счет (п. 94 Методических указаний);

— учесть стоимость автошин в расходах сразу полностью, но затем — при сезонной замене — оприходовать на склад временно выведенные из эксплуатации автошины как возвратные отходы. Эти объекты, уже бывшие в эксплуатации, частично утратили свои потребительные свойства. Определить стоимость возвратных отходов в данном случае не составляет труда: ее можно рассчитать как долю стоимости автошин, соответствующую оставшейся, не пройденной еще на момент замены, части нормативного пробега. При этом стоимость учтенных возвратных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство. Новый отпуск автошин в эксплуатацию при наступлении сезона будет оформлен новым списанием их учетной стоимости в расходы (п. 111 Методических указаний).

Именно наличие нормативов по эксплуатации автошин и требования законодательства об их сезонной замене не позволяют списать стоимость автошин в расходы одновременно и больше не возвращаться к этому вопросу.

Практикуется и еще один метод, который с точки зрения организации учетных работы может быть удобен. На субсчете 5 «Запчасти» счета 10 «Материалы» открываются два субсчета второго или третьего порядка (субконто) «Автошины в запасе» и «Автошины в эксплуатации», и при отпуске шин в использование бухгалтер ограничивается внутренней проводкой по счету 10 между этими субконто, а затем — уже при выбытии автошин — списывает их стоимость в расходы, тем самым приурочивая признание затрат к моменту, когда актив отслужил свой срок. Это, безусловно, упрощенный подход, однако для организаций, где использование автотранспорта не является профильным видом деятельности, а бухучет ведется исходя из физических возможностей бухгалтерии, иногда не остается ничего другого, как выбрать именно этот компромиссный вариант. В данном случае важно, что бухгалтер не допустил досрочного необоснованного списания расходов.

Выбранный подход к бухучету автошин следует закрепить в учетной политике и применять последовательно.

Что касается налогового учета, то и здесь мы сталкиваемся с тем, что единовременным списанием стоимости автошин в расходы ограничиться будет нельзя. В силу п. 6 ст. 254 НК РФ сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Оцениваются они по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), что применительно к автошинам означает расчетную стоимость исходя из остаточного пробега на момент сезонной замены комплекта шин.

Учитывая сказанное, бухгалтер не может игнорировать Временные нормы эксплуатационного пробега шин автотранспортных средств (РД 3112199-1085-02), утвержденные Минтрансом России 04.04.2002.

Необходимо также иметь в виду, что в отдельных случаях списать стоимость автошин в расходы придется без учета пробега — при досрочном их выбытии из эксплуатации.

Это может происходить в случаях, когда повреждения, полученные шинами, не позволяют продолжать их использовать.

Так, пункты 36—37 Правил эксплуатации автомобильных шин АЭ 001-04 не допускают установку на одну ось автомобилей шин различных размеров, конструкций (радиальной, диагональной, камерной, бескамерной), моделей, с различными рисунками протектора, ошипованных и неошипованных, морозостойких и неморозостойких, новых и восстановленных, новых и с углубленным рисунком протектора. При частичной замене шин, вышедших из строя, рекомендуется производить доукомплектование автомобиля шинами того же размера и модели, что и установленные на данном автомобиле, так как шины одного и того же размера, но разных моделей могут отличаться по конструкции, иметь неодинаковые тип рисунка протектора, радиус качения, сцепные качества и другие эксплуатационные характеристики. Для обеспечения нормальной работы шин на сдвоенных колесах автомобиля рекомендуется подбирать шины так, чтобы разница по величине износа протектора и величине диаметра шины была наименьшей.

Приложение 9 к Правилам эксплуатации автомобильных шин АЭ 001-04 устанавливает Перечень производственных и эксплуатационных причин, по которым покрышки, камеры и ободные ленты могут быть преждевременно сняты с эксплуатации:

1. По ГОСТ 4754 (шины для легковых автомобилей):

— покрышки — расслоения в каркасе, брекере и борте; отслоения протектора и боковины; гребень по протектору с выпрессовкой корда; запрессовка твердых включений на внутренней и наружной поверхностях покрышки (бескамерной шины); механические повреждения (проколы сквозные, порезы до корда); отставание нитей корда по первому слою каркаса; складки по основанию и носку борта от запрессовки бортовой ленты, обнажение кромок бортовой ленты, отрыв и отслаивание герметизирующего резинового слоя на внутренней поверхности каркаса и на бортах;

— камеры — расхождения стыка; механические повреждения; пористость стенок и посторонние включения.

2. По ГОСТ 5513 (шины грузовых автомобилей постоянного давления):

— покрышки — расслоения в каркасе, брекере и борте; отслоения протектора, боковины и герметизирующего слоя; гребень по протектору с выпрессовкой ткани (для покрышек с текстильным брекером); запрессовка твердых включений на внутренней поверхности каркаса с повреждением первого слоя, механические повреждения (проколы сквозные, порезы до корда); просвечивание нитей металлокорда в каркасе и подканавочном слое; трещины на покровных резинах; отставание нитей корда по первому слою каркаса; отрыв и отслоение герметизирующего слоя по внутренней поверхности каркаса и на бортах; наплыв по носку и пятке борта с просвечиванием и выходом металлокорда;

— камеры — расхождения стыка; пористость стенок; механические повреждения; посторонние включения;

— ободные ленты — механические повреждения.

3. По ГОСТ 13298 (шины грузовых автомобилей с регулируемым давлением):

— покрышки — расслоения в каркасе, брекере и борте; отслоения протектора и боковины; гребень по протектору с выпрессовкой ткани; запрессовка твердых включений на внутренней поверхности каркаса с повреждением первого слоя;

— камеры — наружная пористость стенок и посторонние включения.

4. По ОСТ 38-47-170-95 (покрышки, восстановленные наложением нового протектора):

— покрышки — отслоения наложенного протектора (местное или по всей окружности); отслоение наложенной покровной резины

по боковине (при восстановлении по типу «В»); отслоение или разрыв наложенного пластыря; отслоение заполняющей резины в зоне ремонта повреждений брекера, в том числе по кромкам брекера; отслоения заполняющей резины в зоне ремонта местных повреждений или пластыря с возможным последующим разрушением отремонтированного участка; отрыв шашек рисунка протектора из-за недостаточной толщины подканавочного слоя; расхождения стыка наложенного протектора; отслоение усиливающих лент обрешиненного корда; отслоение или расслоение усиливающего резинокордного пояса.

5. По ОСТ 200-002-95 (покрышки, прошедшие ремонт местных повреждений):

— покрышки — отслоение или разрыв наложенного пластыря; отслоение резины (наполнительной) заполняющей полость, образовавшуюся при вырезке поврежденного участка покрышки в зоне ремонта местных повреждений; отслоение наполнительной резины в зоне ремонта местных повреждений с последующим расслоением каркаса или пластыря.

6. Преждевременный неравномерный износ протектора из-за неправильной регулировки схождения и развала передних колес, резкого торможения или трогания с места, изношенности и ослабления крепления колесных подшипников, втулок рулевых тяг, завышенного радиального и бокового биения колес, износ рисунка протектора выше предельно допустимого из-за несвоевременного снятия шин с эксплуатации.

7. Разрушение или излом каркаса из-за езды при пониженном давлении в шинах.

8. Интенсивный износ средней части беговой дорожки из-за езды при повышенном давлении в шинах, разрыв каркаса из-за перегрузки автомобиля или колес за счет неправильного размещения груза в кузове автомобиля, а также вследствие удара о дорожные препятствия при езде с большой скоростью.

9. Механические повреждения:

— шины — пробои или порезы протектора или боковины с разрывами каркаса, повреждения борта с нарушением правил монтажа и демонтажа шин, потеря герметичности бескамерных шин из-за механических повреждений;

— камеры — пробой, прокол или порез, разрыв или повреждение камеры при неправильном монтаже шины, повреждение вентиля, отрыв вентиля при небрежном монтаже шины или при езде на шине с пониженным давлением.

В помощь при обосновании досрочного списания автошин также можно взять нормы постановления Правительства РФ от 23.10.93 № 1090 (ред. от 30.07.2014, с изм. от 06.09.2014) «О Правилах дорожного движения» (вместе с «Основными положениями по допуску транспортных средств к эксплуатации и обязанности должностных лиц по обеспечению безопасности дорожного движения»). В приложении к Основным положениям по допуску транспортных средств к эксплуатации и обязанностям должностных лиц по обеспечению безопасности дорожного движения содержится Перечень неисправностей и условий, при которых запрещается эксплуатация транспортных средств:

- шины легковых автомобилей имеют остаточную высоту рисунка протектора — менее 1,6 мм, грузовых автомобилей — 1 мм, автобусов — 2 мм, мотоциклов и мопедов — 0,8 мм. Для прицепов устанавливаются нормы остаточной высоты рисунка протектора шин, аналогичные нормам для шин транспортных средств — тягачей;

- шины имеют внешние повреждения (пробои, порезы, разрывы), обнажающие корд, а также расслоение каркаса, отслоение протектора и боковины;

- отсутствует болт (гайка) крепления или имеются трещины диска и ободьев колес, имеются видимые нарушения формы и размеров крепежных отверстий;

- шины по размеру или допустимой нагрузке не соответствуют модели транспортного средства;

- на одну ось транспортного средства установлены шины различных размеров, конструкций (радиальной, диагональной, камерной, бескамерной), моделей, с различными рисунками протектора, морозостойкие и неморозостойкие, новые и восстановленные, новые и с углубленным рисунком протектора. На транспортном средстве установлены ошипованные и неошипованные шины.

Пришедшие в негодность или изношенные автошины подлежат списанию с учета.

Напомним, что автомобильная резина является опасными отходами, которые не могут быть просто выведены с бытовым мусором. Организации необходимо иметь документ, свидетельствующий о том какова дальнейшая судьба выбывших автошин (сданы ли они в утиль, остались ли в автосервисе, где была произведена замена, проданы ли кому-то и т.п.).

В связи с эксплуатацией транспортных средств вообще следует помнить, что целый ряд отходов, связанных с ТС, отнесен к ка-

тегории опасных согласно Каталогу отходов (утвержденному приказом Росприроднадзора от 18.07.2014 № 445 «Об утверждении федерального классификационного каталога отходов»). Это отходы 1—4 классов опасности (см. ст. 4.1 Федерального закона от 24.06.98 № 89-ФЗ (ред. от 25.11.2013) «Об отходах производства и потребления»).

Закон запрещает сброс таких отходов в поверхностные и подземные водные объекты, на водосборные площади, в недра и на почву; размещение их на территориях, прилегающих к городским и сельским поселениям, в лесопарковых, курортных, лечебно-оздоровительных, рекреационных зонах, на путях миграции животных, вблизи нерестилищ и в иных местах, в которых может быть создана опасность для окружающей среды, естественных экологических систем и здоровья человека; захоронение опасных отходов на водосборных площадях подземных водных объектов, используемых в качестве источников водоснабжения, в бальнеологических целях, для извлечения ценных минеральных ресурсов (ст. 51 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ (ред. от 12.03.2014) «Об охране окружающей среды»).

Применительно к автотранспорту речь идет об отходах, упомянутых в табл. 11.

Таблица 11

Коды и виды отходов

Код по каталогу отходов	Наименование
1	2
9 20 110 01 53 2	Аккумуляторы свинцовые отработанные неповрежденные, с электролитом
9 20 110 02 52 3	Аккумуляторы свинцовые отработанные в сборе, без электролита
9 20 110 03 51 3	Свинцовые пластины отработанных аккумуляторов
9 20 110 04 39 2	Шлам сернокислотного электролита
9 20 120 01 53 2	Аккумуляторы никель-кадмиевые отработанные неповрежденные, с электролитом
9 20 120 02 52 3	Аккумуляторы никель-кадмиевые отработанные в сборе, без электролита
9 20 130 01 53 2	Аккумуляторы никель-железные отработанные неповрежденные, с электролитом
9 20 130 02 52 3	Аккумуляторы никель-железные отработанные в сборе, без электролита
9 20 210 01 10 2	Кислота аккумуляторная серная отработанная
9 20 220 01 10 2	Щелочи аккумуляторные отработанные

1	2
9 20 310 02 52 4	Тормозные колодки отработанные с остатками накладок асбестовых
9 21 110 01 50 4	Шины пневматические автомобильные отработанные
9 21 120 01 50 4	Камеры пневматических шин автомобильных отработанные
9 21 130 01 50 4	Покрышки пневматических шин с тканевым кордом отработанные
9 21 130 02 50 4	Покрышки пневматических шин с металлическим кордом отработанные
9 21 210 01 31 3	Отходы антифризов на основе этиленгликоля
9 21 301 01 52 4	Фильтры воздушные автотранспортных средств отработанные
9 21 302 01 52 3	Фильтры очистки масла автотранспортных средств отработанные
9 21 303 01 52 3	Фильтры очистки топлива автотранспортных средств отработанные
9 19 201 01 39 3	Песок, загрязненный нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов 15% и более)
9 19 201 02 39 4	Песок, загрязненный нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов менее 15%)
9 19 203 01 60 3	Пенька промасленная (содержание масла 15% и более)
9 19 203 02 60 4	Пенька промасленная (содержание масла менее 15%)
9 19 204 01 60 3	Обтирочный материал, загрязненный нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов 15% и более)
9 19 204 02 60 4	Обтирочный материал, загрязненный нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов менее 15%)
9 19 205 01 39 3	Опилки и стружка древесные, загрязненные нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов 15% и более)
9 19 205 02 39 4	Опилки и стружка древесные, загрязненные нефтепродуктами (содержание нефтепродуктов менее 15%)

Несоблюдение требований обращения с опасными отходами влечет наложение административного штрафа: на должностных лиц — от 10 000 до 30 000 руб.; на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — от 30 000 до 50 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток; на юридических лиц — от 100 000 до 250 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток (ст. 8.2 КоАП РФ) (см. также письмо Росприроднадзора от 09.06.2014 № ВК-03-03-36/8833).

Глава 6.

Ведение путевых листов

Путевой лист служит для учета и контроля работы транспортного средства и водителя на автотранспортном предприятии. На предприятиях, оказывающих транспортные услуги, путевой лист является документальным основанием для заполнения табеля учета рабочего времени и начисления заработной платы водителю (п. 1 ст. 1, п. 14 ст. 2, ст. 6 Устава автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта, утвержденного Федеральным законом от 08.11.2007 № 259-ФЗ (ред. от 03.02.2014)).

Каждый бухгалтер знает, что для безболезненного списания эксплуатационных расходов, связанных с автотранспортом, нужен путевой лист, подтверждающий производственный характер использования автомобиля. Более того, НК РФ увязывает право на начисление амортизации по основным средствам с их использованием для извлечения дохода (п. 1 ст. 256 НК РФ), что, в свою очередь, также подразумевает, что наличие путевых листов необходимо (письма Минфина России от 30.11.2012 № 03-03-07/51, ФНС России от 22.11.2010 № ШС-37-3/15988@ и др.). Если машина взята в аренду, налоговый инспектор будет требовать путевой лист для обоснования расходов на аренду (письма УФНС России по г. Москве от 07.07.2008 № 20-12/064123.2, от 30.04.2008 № 20-12/041966.1 и др.), если организация использует личный транспорт работника в служебных целях — для обоснования учета в расходах суммы соответствующей компенсации (письма Минфина России от 13.04.2007 № 14-05-07/6, УФНС России по г. Москве от 13.01.2012 № 20-15/001797@ и др.).

В то же время есть судебные акты, демонстрирующие, что, по мнению арбитражных судов, составление путевого листа носит обязательный характер только для автотранспортных предприятий, и, как следствие, другие организации могут признавать расходы на ГСМ, другие затраты, связанные с транспортом, на основании иных документов без заполнения путевых листов (см. например, постановления ФАС Московского округа от 18.09.2013 по делу № А40-19421/13-99-60, от 12.12.2011 по делу № А41-35844/10, Западно-Сибирского округа от 09.04.2012 по делу № А75-4440/2011, Восточно-Сибирского округа от 25.02.2010 по делу № А74-3569/2009 и др.).

Однако, даже учитывая такую интересную возможность, пожалуй, стоит исходить из того, что подавляющее большинство организаций практикует ведение путевых листов. Поэтому рассмотрим более подробно другие важные моменты. Например, какой формы может быть путевой лист.

С 2013 г. применение унифицированных форм первичных документов не является обязательным — руководителем экономического субъекта определяется состав и бланки первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов (п. 4, 7 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете), Информация Минфина России № ПЗ-10/2012).

Исходя из этого, даже автотранспортные предприятия формально уже имеют право разработать свою форму путевого листа и применять именно ее, а не традиционную унифицированную.

При этом бланк, разработанный организацией, должен отвечать требованиям п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, а именно, должен содержать все обязательные реквизиты первичного учетного документа:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи ответственных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Путевой лист должен содержать конкретные сведения, позволяющие подтвердить служебный характер эксплуатации автомобиля, однако степень детализации данных остается на усмотрение налогоплательщика. Например, рекомендуется указывать пункт назначения поездки, но описание маршрута следования можно считать избыточным.

Пример

По результатам налоговой проверки ЗАО «Теплосервис» налоговая инспекция вынесла решение о непризнании расходов на ГСМ в сумме 689 073 руб.

Основанием послужил тот факт, что путевые листы, представленные налогоплательщиком, не соответствуют требованиям ст. 252 НК РФ и не подтверждают обоснованность включения спорных затрат на приобретение ГСМ в расходы при налогообложении прибыли, поскольку не содержат подробного описания мест следования автомобиля либо содержат общие формулировки, такие как «по Самарской области», «по Самаре», не раскрывающие содержание хозяйственной операции, в путевых листах отсутствуют данные о пробеге автомобиля.

ЗАО обжаловало решение налогового органа в суд.

Арбитражный суд первой инстанции поддержал позицию налогового органа.

Апелляционный суд не согласился с выводами суда первой инстанции, указав, что путь следования автомобиля, а также адрес в маршруте не являются обязательными реквизитами путевых листов для организаций, не являющихся автотранспортными. Отсутствие в путевых листах конкретного маршрута не может являться основанием для признания расходов не производственными. Кроме того, путевые листы являются не единственным документом, подтверждающим использование данного автотранспортного средства в производственной деятельности заявителя.

Суд кассационной инстанции отметил, что апелляционным судом не учтено следующее.

Согласно ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком; для российских организаций прибыль признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Пунктом 1 ст. 252 Кодекса определено, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с положениями главы 25 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Судом первой инстанции исследованы имеющиеся в материалах дела доказательства и установлено, что представленные налогоплательщиком в материалы дела путевые листы оформлены с нарушением ст. 252 НК РФ, поскольку отсутствует информация о маршруте следования, либо содержатся общие формулировки, не раскрывающие содержание хозяйственной операции, отсутствуют данные о пробеге автомобиля.

Как правильно сделан вывод судом первой инстанции, целью составления путевого листа является в том числе подтверждение обоснованности расхода ГСМ. Отсутствие в путевом листе информации о конкретном месте следования не позволяет судить о факте использования автомобиля сотрудниками организации в служебных целях. Подобные реквизиты являются обязательными и отражают содержание хозяйственной операции.

Таким образом, путевой лист, не содержащий в составе своих реквизитов информацию о конкретном месте следования автомобиля с указанием наименования организации и адреса, не может подтверждать осуществленные налогоплательщиком расходы на приобретение ГСМ. Следовательно, вывод суда первой инстанции о законности и обоснованности решения налоговой инспекции о доначислении налога на прибыль и соответствующих сумм пеней и штрафа по данному эпизоду является правомерным.

Коллегия судей ВАС РФ рассмотрела в судебном заседании заявление закрытого акционерного общества «Теплосервис» о пересмотре в порядке надзора решения судов первой и кассационной инстанций и не нашла оснований для передачи дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра.

(Постановление ФАС Поволжского округа от 21.05.2013 по делу № А55-23291/2012 (Определением ВАС РФ от 30.08.2013 № ВАС-11880/13 отказано в передаче дела № А55-23291/2012 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления))

Путевой лист может составляться не на одну поездку, а на все поездки за определенный период времени (до месяца).

Если форма путевого листа отвечает указанным требованиям, сложностей со списанием расходов, для которых нужно непосредственное или косвенное документальное обоснование в виде путевого листа, быть не должно (см. например, письма Минфина России от 06.03.2013 № 03-03-06/1/6700, от 30.11.2012 № 03-03-07/51).

К автотранспортным предприятиям предъявляются более жесткие требования по формам путевых листов, хотя и в этом случае бланк может быть утвержден самостоятельно, но уже с учетом требований не только Закона о бухучете, но и приказа Минтранса России от 18.09.2008 № 152 «Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов». Подчеркиваем, что этот приказ обязателен только для лиц, оказывающих услуги по перевозке, так как принят он во исполнение ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта», а Устав, в свою очередь, регулирует только отношения, возникающие при оказании услуг автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом, которые являются частью транспортной системы РФ (ст. 1 Устава).

Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов применяют юридические лица и индивидуальные предприниматели, эксплуатирующие легковые автомобили, грузовые автомобили, автобусы, троллейбусы и трамваи.

Путевой лист автотранспортного предприятия должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование и номер путевого листа;
- 2) сведения о сроке действия путевого листа;
- 3) сведения о собственнике (владельце) транспортного средства;
- 4) сведения о транспортном средстве;
- 5) сведения о водителе.

Сведения о сроке действия путевого листа включают дату (число, месяц, год), в течение которой путевой лист может быть использован,

а в случае если путевой лист оформляется более чем на один день — даты (число, месяц, год) начала и окончания срока, в течение которого путевой лист может быть использован.

Сведения о собственнике (владельце) транспортного средства включают:

- 1) для юридического лица — наименование, организационно-правовую форму, местонахождение, номер телефона;
- 2) для индивидуального предпринимателя — фамилию, имя, отчество, почтовый адрес, номер телефона.

Сведения о транспортном средстве включают:

1) тип транспортного средства (легковой автомобиль, грузовой автомобиль, автобус, троллейбус, трамвай) и модель транспортного средства, а в случае если грузовой автомобиль используется с автомобильным прицепом, автомобильным полуприцепом, также модель автомобильного прицепа, автомобильного полуприцепа;

2) государственный регистрационный знак легкового автомобиля, грузового автомобиля, грузового прицепа, грузового полуприцепа, автобуса, троллейбуса;

3) показания одометра (полные км пробега) при выезде транспортного средства из гаража (депо) и его заезде в гараж (депо);

4) дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) выезда транспортного средства с места постоянной стоянки транспортного средства и его заезда на указанную стоянку.

Сведения о водителе включают:

- 1) фамилию, имя, отчество водителя;
- 2) дату (число, месяц, год) и время (часы, минуты) проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя.

На путевом листе допускается размещение дополнительных реквизитов, учитывающих особенности осуществления деятельности, связанной с перевозкой грузов, пассажиров и багажа автомобильным транспортом или городским наземным электрическим транспортом.

Путевой лист оформляется на каждое транспортное средство, используемое юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем для осуществления перевозок грузов, пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом в городском, пригородном и междугородном сообщениях.

Путевой лист оформляется на один день или срок, не превышающий одного месяца.

Если в течение срока действия путевого листа транспортное средство используется посменно несколькими водителями, то допускается оформление на одно транспортное средство нескольких путевых листов отдельно на каждого водителя.

В наименовании путевого листа указывается тип транспортного средства, на которое оформляется путевой лист (путевой лист легкового автомобиля, путевой лист трамвая и т.п.). Номер путевого листа указывается в заголовочной части в хронологическом порядке в соответствии с принятой владельцем транспортного средства системой нумерации. В заголовочной части путевого листа проставляются печать или штамп юридического лица, индивидуального предпринимателя, владеющих соответствующими транспортными средствами на правах собственности или ином законном основании.

Даты, время и показания одометра при выезде транспортного средства с постоянной стоянки и его заезде на постоянную стоянку проставляются уполномоченными лицами, назначаемыми решением руководителя предприятия или индивидуального предпринимателя, и заверяются их штампами или подписями с указанием инициалов и фамилий, за исключением случаев, когда индивидуальный предприниматель совмещает обязанности водителя.

Даты, время и показания одометра при выезде транспортного средства с постоянной стоянки и его заезде на указанную стоянку проставляются индивидуальным предпринимателем в случае, если указанный предприниматель совмещает обязанности водителя.

В случае оформления на одно транспортное средство нескольких путевых листов отдельно на каждого водителя дата, время и показания одометра при выезде транспортного средства с постоянной стоянки проставляются в путевом листе водителя, который первым выезжает с места постоянной стоянки, а дата, время и показания одометра при заезде транспортного средства на постоянную стоянку — в путевом листе водителя, который последним заезжает на постоянную стоянку.

Даты и время проведения предрейсового и послерейсового медицинского осмотра водителя проставляются медицинским работником, проводившим соответствующий осмотр, и заверяются его штампом и подписью с указанием фамилии, имени и отчества.

Собственники (владельцы) транспортных средств, являющиеся автотранспортными предприятиями, обязаны регистрировать оформленные путевые листы в журнале регистрации путевых листов (есть унифицированная форма № 8, утвержденная постановлени-

ем Госкомстата России от 28.11.97 № 78, хотя можно разработать и свою).

Организации, на которых положения приказа Минтранса России от 18.09.2008 № 152 не распространяются, могут использовать путевые листы в качестве одного из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов, закрепив указанный порядок в учетной политике для целей налогообложения. При этом налогоплательщик также вправе использовать иные документы, подтверждающие произведенные расходы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства РФ.

Так, по мнению Минфина России, при составлении таких документов могут использоваться данные приборов учета и контроля за перемещением транспортных средств с использованием системы спутниковой навигации ГЛОНАСС или иных систем, позволяющих достоверно определить пройденный автотранспортным средством путь (см. письмо Минфина России от 16.06.2011 № 03-03-06/1/354).

И все же в большинстве случаев организации предпочитают применять формы путевых листов, причем формы именно унифицированные. Причины кроются в том числе в привычности стандартных бланков, в прохладном отношении к «самодеятельным» формам сотрудников Госавтоинспекции, иногда — в требованиях контрагентов.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте утверждены постановлением Госкомстата России от 28.11.97 № 78. Это в том числе:

- форма № 3 «Путевой лист легкового автомобиля»;
- форма № 3 спец. «Путевой лист специального автомобиля»;
- форма № 4 «Путевой лист легкового такси»;
- форма № 4-С «Путевой лист грузового автомобиля»;
- форма № 4-П «Путевой лист грузового автомобиля»;
- форма № 6 «Путевой лист автобуса»;
- форма № 6 спец. «Путевой лист автобуса необщего пользования»;
- форма № ЭСМ-2 «Путевой лист строительной машины».

Приказом Минсельхоза России от 16.05.2003 № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации» утверждена форма № 412-АПК «Путевой лист трактора».

При эксплуатации автопогрузчиков можно использовать путевой лист для промышленного напольного безрельсового колесного транс-

портного средства по форме из приложения 6 к Межотраслевым правилам по охране труда при эксплуатации промышленного транспорта (напольный безрельсовый колесный транспорт), утвержденным постановлением Минтруда России от 07.07.99 № 18.

При налоговом контроле инспекторы уделяют повышенное внимание путевым листам и правильности их заполнения, но значимость реквизитов путевых листов при налоговом контроле можно ранжировать. Ошибки в одних показателях окажутся критичными, а о других бухгалтер может особенно не беспокоиться. Прояснить ситуацию помогает письмо ФНС России от 21.08.2009 № ШС-22-3/660@ «О направлении систематизированных материалов по документированию операций при транспортировке товаров» (вместе с «Порядком замены (корректировки) существенных сведений (товар, грузополучатель, пункт поставки и т.п.) в товаросопроводительных документах»), которым каждому реквизиту унифицированных форм путевых листов сопоставлен уровень значимости при налоговом контроле (см. приложение 1 к настоящему изданию).

Отметим, что оформленные путевые листы должны храниться в организации не менее пяти лет, а если у водителя тяжелые, вредные или опасные условия труда и путевой лист является единственным тому подтверждением, то хранить его придется 75 лет (п. 842 Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, утвержденным приказом Минкультуры России от 25.08.2010 № 558).

Глава 7.

Аренда автотранспорта, безвозмездное пользование автомобилем

Прокат

По договору проката, регламентированному § 2 главы 34 ГК РФ арендодатель, осуществляющий сдачу автомобилей в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется предоставить арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование.

Предоставленной по договору проката техникой пользуются для потребительских целей, если иное не предусмотрено договором или не вытекает из существа обязательства.

Договор проката заключается в письменной форме и является публичным договором. Статья 426 ГК РФ определяет, что организация не вправе оказывать предпочтение одному лицу перед другим в отношении заключения публичного договора. Цена товаров, работ и услуг, а также иные условия публичного договора устанавливаются одинаковыми для всех потребителей. Отказ от заключения публичного договора при наличии возможности предоставить потребителю автомобиль в прокат не допускается.

Договор проката заключается на срок до одного года. Арендатор вправе отказаться от договора проката в любое время, письменно

предупредив о своем намерении арендодателя не менее чем за десять дней.

Арендодатель, заключающий договор проката, обязан в присутствии арендатора проверить исправность сдаваемого в аренду объекта, а также ознакомить арендатора с правилами его эксплуатации.

При обнаружении арендатором неисправностей автомобиля, полностью или частично препятствующих пользованию им, арендодатель обязан в десятидневный срок со дня заявления арендатора о недостатках, если более короткий срок не установлен договором проката, безвозмездно устранить поломки на месте либо произвести замену другим автомобилем, находящимся в надлежащем состоянии (ст. 629 ГК РФ).

Если недостатки арендованного имущества явились следствием нарушения арендатором правил эксплуатации и содержания имущества, арендатор оплачивает арендодателю стоимость ремонта и транспортировки имущества.

Арендная плата по договору проката устанавливается в виде определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно. В случае досрочного возврата автотранспортного средства арендатором арендодатель возвращает ему соответствующую часть полученной арендной платы, исчисляя ее со дня, следующего за днем фактического возврата имущества. Взыскание задолженности по арендной плате производится в бесспорном порядке на основе исполнительной надписи нотариуса.

Капитальный и текущий ремонт автомобиля, сданного в аренду по договору проката, является обязанностью арендодателя. Расходы по содержанию и эксплуатации несет арендатор.

Закон не допускает субаренду взятого напрокат автомобиля, предоставление его в безвозмездное пользование, залог арендных прав и внесение их в качестве имущественного вклада в хозяйственные товарищества и общества, смену арендодателя в договоре.

Автомобиль, предназначенный для сдачи в прокат, следует учитывать в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03).

Пример

Организация приобрела в июне автомобиль стоимостью 400 000 руб., в том числе НДС 61 000 руб. Автомобиль предназначен для сдачи в прокат.

В августе автомобиль был сдан в прокат. Ежемесячная арендная плата составляет 35 000 руб. в месяц с учетом НДС 5340 руб.

В ноябре организация продала автомобиль за 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 руб.

В бухгалтерском учете организации необходимо сделать записи, как показано в табл. 12

Таблица 12

Записи в учете

Наименование хозяйственной операции	Проводка		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены расходы по приобретению автомобиля	08.4	60	339 000
Учен НДС по приобретенному автомобилю	19	60	61 000
Оплачен счет за автомобиль	60	51	400 000
Автомобиль поставлен на баланс	03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат»	08.4	339 000
Произведен вычет НДС	68	19	61 000
Автомобиль сдан в прокат	03, субсчет «Имущество, сданное в прокат»	03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат»	339 000
Начислена амортизация (ежемесячно на последний день месяца с июля по ноябрь) исходя из срока полезного использования 37 мес. по линейному методу	20	02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в прокат»	9162
Отражена выручка от сдачи автомобиля в прокат (ежемесячно)	62	90.1	35 000
Начислен НДС	90.3	68	5340
Автомобиль возвращен арендодателю	03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат»	03, субсчет «Имущество, сданное в прокат»	339 000
Отражена продажа автомобиля с убытком в ноябре	03, субсчет «Выбытие материальных ценностей»	03, субсчет «Имущество для сдачи в прокат»	339 000
	02	03, субсчет «Выбытие материальных ценностей»	45 810 (9162 x 5 мес.)
	91.2	03, субсчет «Выбытие материальных ценностей»	293 190 (339 000 – 45 810)
	62	91.1	177 000
	91.2	68	27 000

Собственник уплачивает с предмета проката транспортный налог в общеустановленном порядке.

Аренда транспортного средства с экипажем

Различают аренду транспортных средств с экипажем и без.

Аренда транспортного средства с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации (аренда с экипажем) предполагает, что транспорт передается арендатору в пользование, а экипаж арендодателя берет на себя обязанности по управлению им и по его технической эксплуатации.

Если договором аренды транспортного средства с экипажем не предусмотрено иное, арендатор вправе без согласия арендодателя сдавать транспортное средство в субаренду.

Арендатор в рамках осуществления коммерческой эксплуатации арендованного транспортного средства вправе без согласия арендодателя от своего имени заключать с третьими лицами договоры перевозки и иные договоры, если они не противоречат целям использования транспортного средства, указанным в договоре аренды, а если такие цели не установлены, назначению транспортного средства.

По договору аренды транспорта с экипажем арендодатель в течение всего срока договора аренды транспортного средства с экипажем обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей.

Предоставляемые арендатору арендодателем услуги по управлению и технической эксплуатации транспортного средства должны обеспечивать его нормальную и безопасную эксплуатацию в соответствии с целями аренды, указанными в договоре. Договором аренды транспортного средства с экипажем может быть предусмотрен более широкий круг услуг, предоставляемых арендатору.

Состав экипажа транспортного средства и его квалификация должны отвечать обязательным для сторон правилам и условиям договора, а если обязательными для сторон правилами такие требования не установлены, требованиям обычной практики эксплуатации транспортного средства данного вида и условиям договора.

Для учета работы экипажа и самого арендованного автомобиля ведется путевой лист, причем оригинал заполняется и остается у той стороны сделки, которая ежедневно выпускает автомобиль в рейс по

условиям договора, второй стороне договора следует передавать копию путевого листа вместе с ежемесячным актом выполненных работ (см. письмо УФНС России по г. Москве от 23.10.2006 № 20-12/92786).

Члены экипажа являются работниками арендодателя. Они подчиняются распоряжениям арендодателя, относящимся к управлению и технической эксплуатации, и распоряжениям арендатора, касающимся коммерческой эксплуатации транспортного средства.

Если договором аренды не предусмотрено иное, расходы по оплате услуг членов экипажа, а также расходы на их содержание несет арендодатель.

Эти требования ст. 634 и 635 ГК РФ следует трактовать, как обоснование для возложения расходов на производство ремонта и содержание транспорта именно на арендодателя.

Например, именно арендодатель, сдающий в аренду с экипажем автомобили, на которые необходимо установить тахографы, обязан их установить и отвечает за неисполнение этого требования (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.10.2012 по делу № А44-2899/2012).

Если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства с экипажем, арендатор несет расходы, возникающие в связи с коммерческой эксплуатацией транспортного средства, в том числе расходы на оплату топлива и других расходуемых в процессе эксплуатации материалов и на оплату сборов (ст. 636 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства с экипажем, обязанность страховать транспортное средство и (или) страховать ответственность за ущерб, который может быть причинен им или в связи с его эксплуатацией, возлагается ст. 637 ГК РФ на арендодателя в тех случаях, когда такое страхование является обязательным в силу закона или договора.

В случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства арендатор обязан возместить арендодателю причиненные убытки, только если последний докажет, что гибель или повреждение транспортного средства произошли по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает в соответствии с законом или договором аренды (ст. 639 ГК РФ).

Пример

Экскаваторщик арендодателя (экипаж арендованного транспортного средства) по своей инициативе на экскаваторе решил закопать траншею, которую выкопал.

Но экскаватор увяз в болоте.

В результате неудачной попытки работника арендодателя вытащить экскаватор в работающем состоянии машина была затоплена еще глубже. После того как экскаватор был поднят из болота, некоторые детали его пришли в неисправность.

Поскольку арендованный ответчиком экскаватор затонул вследствие виновных действий экипажа арендодателя, управлявшего транспортным средством во время его затопления, по вине работника арендодателя, который закапывал выкопанную им же ранее траншею по своей инициативе, без указаний на это арендатора, оснований для возмещения последним ущерба от порчи экскаватора арендодателю не имеется.

Пример

Арендатор в соответствии с договором об эксплуатационном управлении транспортным средством использовал транспортное средство марки «Вольво» с предоставленным арендодателем экипажем и обязался осуществлять его техническое обслуживание, обеспечение горюче-смазочными материалами, выполнение планового и текущего ремонтов транспортного средства.

Арендодатель не произвел в срок ТО автомобиля.

Впоследствии из-за масляного голодания у транспортного средства вышел из строя двигатель.

Арендодатель, не добившись от арендатора возмещения убытков и считая, что поломка произошла именно в результате неисполнения ответчиком обязанности по прохождению технического обслуживания транспортного средства, обратился в арбитражный суд. Однако суд отказал арендодателю в удовлетворении его требований по взысканию ущерба с арендатора, применив положения ст. 15, 632, 634, 635, 639 ГК РФ и исходя из того, что арендодатель в течение всего срока договора аренды транспортного средства с экипажем обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей.

Суд пришел к выводу, что заключенный сторонами договор об эксплуатационном управлении транспортного средства является ничтожным. Суд исходил из того, что на ответчика не могла быть возложена ответственность за причиненные истцу убытки, поскольку истец обязан под-

держивать надлежащее техническое состояние транспортного средства, включая осуществление регулярного нормативного технического обслуживания, предусмотренного заключенным сторонами договором аренды транспортного средства. Суд также исходил из того, что истец не доказал, что повреждение транспортного средства произошло по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает на основании договора аренды.

В соответствии с положениями ст. 15 Гражданского кодекса РФ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. При этом под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Если лицо, нарушившее право, получило вследствие этого доходы, лицо, право которого нарушено, может требовать возмещения наряду с другими убытками упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.

Суд исследовал и оценил в совокупности все обстоятельства дела и пришел к выводу, что арендодатель, выступавший истцом, не доказал обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своих требований. При этом суд указал, что истец не доказал противоправность действий ответчика, причинную связь между действиями ответчика и причиненными убытками истцу, а также не доказал, что повреждение транспортного средства произошло по обстоятельствам, за которые арендатор несет ответственность в соответствии с заключенным договором аренды.

(По материалам постановления ФАС Московского округа от 20.01.2009 № КГ-А40/12869-08)

Ответственность за вред, причиненный третьим лицам арендованным транспортным средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, несет арендодатель. Он вправе предъявить к арендатору регрессное требование о возмещении сумм, выплаченных третьим лицам, если докажет, что вред возник по вине арендатора.

Объекты, переданные в аренду, по общему правилу остаются на балансе арендодателя и он производит начисление амортизации для

целей финансового учета согласно ПБУ 6/01 и для налогообложения в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ.

Налог на имущество и транспортный налог по автомобилю, сданному в аренду с экипажем, уплачивает арендодатель.

Арендные платежи за арендуемое имущество входят в состав прочих расходов для целей налогообложения прибыли (п. 10 ст. 264 НК РФ).

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются во вне-реализационные расходы передающей стороной (п. 1 ст. 265 НК РФ).

Доходы от сдачи имущества в аренду признаются при осуществлении налогового учета по методу начисления на дату расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров (ст. 271 НК РФ), а расходы в виде арендных платежей за арендуемое имущество (при том же методе) — на дату расчетов или предъявления налогоплательщику документов (ст. 272 НК РФ).

Обороты по реализации услуг аренды облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Договор аренды, заключенный с физическим лицом, формирует его доход, облагаемый налогом на доходы физических лиц. Если гражданин не является индивидуальным предпринимателем и выступает в роли арендодателя, арендатор является его налоговым агентом, а значит, обязан исчислить, удержать и перечислить в бюджет сумму налога с дохода в виде арендной платы (ст. 226 и 228 НК РФ). Выплатить же доход арендодателю следует уже за вычетом суммы налога.

Если в качестве экипажа ТС выступают работники арендодателя, то вознаграждение им за работу в виде заработной платы выплачивает арендодатель. Заработная плата облагается налогами и обязательными страховыми взносами в общеустановленном порядке.

В случае когда арендодатель и экипаж — одно лицо (гражданин, не выступающий в сделке в качестве индивидуального предпринимателя), то в части оплаты услуг экипажа арендатор обязан начислить страховые взносы в ПФР и ФФОМС (ст. 7 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»; далее — Закон № 212-ФЗ). Взносами в ФСС России, в том

числе на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, эта выплата не облагается (подп. 2 п. 3 ст. 9 Закона № 212-ФЗ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»; далее — Закон № 125-ФЗ).

Арендная плата за само транспортное средство страховыми взносами на обязательное социальное страхование не облагается.

В связи с этим арендатор заинтересован, чтобы в договоре арендная плата была четко разграничена на плату за пользование ТС и вознаграждение экипажу и в том, чтобы вторая составляющая была небольшой.

Бухгалтерский учет операций по договорам аренды ведется с соблюдением принципа имущественной обособленности организации, требующего, чтобы имущество юридического лица, принадлежащее ему на праве собственности, учитывалось отдельно от взятого во временное пользование, владение, распоряжение.

Передача в аренду автомобиля производится по приемно-сдаточным акту, при этом в договоре аренды оговаривается срок службы автомобиля. Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе основных средств или как доходное вложение в материальные ценности, с соответствующей отметкой в инвентарной карточке объекта. Арендатор стоимость взятого в аренду имущества учитывает в установленном порядке на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерской службе организации-арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

Арендатор на сумму арендной платы, причитающейся арендодателю, ежемесячно (ежеквартально) образует задолженность по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (25, 26, 44, 29 и другие — по статье «Арендная плата»), а в случае аренды объектов непромышленного назначения — с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы». По перечислении арендной платы дебетуется счет 76 и кредитуется счет 51 «Расчетные счета».

Амортизацию объекта аренды начисляет арендодатель.

У арендодателя в случае осуществления текущей аренды на сумму причитающейся арендной платы дебетуется счет 76 «Расчеты

с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», а при поступлении средств — дебетуется счет денежных средств, например 51 «Расчетные счета», и кредитуется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Пример

Организация арендует автомобиль с экипажем у другой фирмы и сдает его в субаренду (сдача имущества в аренду — основной вид деятельности). Арендная плата составляет 30 000 руб., в том числе НДС 4576 руб. Плата за субаренду составляет 40 000 руб. в месяц, включая НДС 6102 руб. Учетная стоимость автомобиля по договорам аренды и субаренды 200 000 руб. Отразим на счетах у арендатора операции по договорам аренды и субаренды.

Таблица 13

Аренда автомобиля с экипажем: записи в учете

Наименование хозяйственной операции	Проводка		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Взятый в аренду автомобиль поставлен на забалансовый учет	001		200 000
Отражено начисление арендной платы к уплате	20	76	25 424 (30 000 – 4576)
Учен НДС с суммы арендной платы	19	76	4576
Начислена арендная плата к получению по договору субаренды	76	90.1	40 000
Отражен НДС, предъявленный субарендатору	90.3	68	6102
Списаны расходы, связанные с предоставлением транспортного средства в субаренду	90.2	20	25 424
Получена арендная плата от субарендатора	51	76	40 000
Уплачена арендная плата по договору аренды	76	51	30 000
Принят к вычету НДС по арендной плате	68	19	4576

Ведение путевых листов в рамках договора аренды автомобиля с экипажем осуществляет лицо, выпускающее автомобиль в рейс.

Аренда транспортного средства без экипажа

По договору аренды транспортного средства без экипажа арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование без оказания услуг по управлению им и его технической эксплуатации.

Такой договор должен быть заключен в письменной форме независимо от его срока.

Если договором аренды транспортного средства без экипажа не предусмотрено иное, арендатор вправе без согласия арендодателя сдавать арендованное транспортное средство в субаренду на условиях договора аренды транспортного средства с экипажем или без экипажа.

Арендатор вправе без согласия арендодателя от своего имени заключать с третьими лицами договоры перевозки и иные договоры, если они не противоречат целям использования транспортного средства, указанным в договоре аренды, а если такие цели не установлены — назначению транспортного средства.

В силу ст. 644 ГК РФ арендатор в течение всего срока договора аренды транспортного средства без экипажа обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта.

Арендатор своими силами осуществляет управление арендованным транспортным средством и его эксплуатацию, как коммерческую, так и техническую.

Если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства без экипажа, арендатор несет расходы на содержание арендованного транспортного средства, его страхование, включая страхование своей ответственности, а также расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией (ст. 646 ГК РФ). Эти расходы арендатор вправе учесть при формировании базы по налогу на прибыль как экономически оправданные (см., например, письма Минфина России от 13.02.2007 № 03-03-06/1/81, от 29.11.2006 № 03-03-04/1/806, УФНС России по г. Москве от 19.12.2007 № 20-12/121663).

Ответственность за вред, причиненный третьим лицам транспортным средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, несет арендатор.

Путевой лист выписывает в одном экземпляре арендатор, подтверждая с его помощью свои эксплуатационные расходы и оплату труда своего водителя.

Если в договоре аренды транспортного средства без экипажа в качестве арендодателя выступает юридическое лицо или предприниматель, применяющие общий режим налогообложения, то услуги по аренде облагаются НДС.

В случаях заключения подобных договоров с физическими лицами, доход арендодателя облагается НДФЛ у источника выплаты (у арендатора-организации). При выплате физическому лицу — арендодателю дохода в виде арендной платы за использование транспортного средства по договору гражданско-правового характера организация — налоговый агент может на основании письменного заявления арендодателя предоставить ему профессиональный налоговый вычет, предусмотренный ст. 221 НК РФ. Вычет предоставляется в сумме фактически произведенных таким лицом и документально подтвержденных расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией транспортного средства (см. письмо УФНС России по г. Москве от 05.03.2008 № 28-11/021762).

Объекта обложения страховыми взносами на обязательное социальное страхование по сделке не возникает как применительно к сумме самой арендной платы, так и к суммам возмещения затрат арендодателя, ввиду того что сделка носит чисто имущественный характер (ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

Путевые листы в данном случае выдает своим водителям арендатор автомобиля.

Лизинг

Лизинг (финансовая аренда) является одним из специальных видов аренды.

Правоотношения в этой сфере регулируются ГК РФ, Федеральным законом от 29.10.98 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о лизинге), рядом подзаконных актов, разъясняющих и развивающих положения этих документов.

Основная особенность лизинга заключается в том, что в аренду сдается не то имущество, которое ранее находилось в пользовании арендодателя, а новое — указанное арендатором и специально приобретенное арендодателем в собственность у определенного арендатором продавца. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца, если договором не установлено иное.

Для финансовой аренды характерно также то, что срок аренды приближается к сроку службы автомобиля.

Выкуп арендованного имущества не является неотъемлемым условием договора финансовой аренды. ГК РФ (ст. 624) и Закон о лизинге (ст. 19) определяют, что договором может быть предусмотрен переход предмета лизинга в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон.

Классические отношения в сфере лизинга связывают трех лиц: продавца, приобретателя автомобиля — лизингодателя и лизингополучателя. Лизингодатель заключает с продавцом выбранного автомобиля договор купли-продажи, а с лизингополучателем — договор финансовой аренды.

Предмет лизинга по общему правилу (если договором не предусмотрено иное) является собственностью лизингодателя (ст. 11 Закона о лизинге).

Существенные характеристики договора лизинга определены ст. 15 Закона о лизинге. Так, договор лизинга независимо от срока заключается в письменной форме. На основании договора лизинга лизингодатель обязуется:

- приобрести у определенного продавца в собственность автомобиль определенной марки и года выпуска для его передачи за определенную плату, на определенный срок, на определенных условиях в качестве предмета лизинга лизингополучателю;

- выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

По договору лизинга лизингополучатель обязуется:

- принять предмет лизинга в порядке, предусмотренном указанным договором лизинга;

- выплатить лизингодателю лизинговые платежи в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором лизинга;

- по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи;

- выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг должны быть указаны в договоре лизинга.

Расходы на содержание переданного по договору лизинга имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются во вне-реализационные расходы передающей стороной (п. 1 ст. 265 НК РФ).

Автомобиль, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Амортизационные отчисления производит та сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга.

Транспортный налог уплачивает та сторона договора лизинга, на которую автомобиль зарегистрирован в Госавтоинспекции.

Пример

Лизингодатель передал в лизинг транспортные средства, находящиеся у него на балансе. Согласно договору лизинга транспортный налог уплачивает лизингополучатель, на которого зарегистрированы данные транспортные средства на срок действия договора. Лизингополучатель — транспортная государственная организация, осуществляющая платные пассажирские перевозки, которая освобождена от уплаты транспортного налога согласно законодательству субъекта РФ.

Собственник уплачивает транспортный налог только если автомобиль зарегистрирован в Госавтоинспекции на него. Так как в рассматриваемой ситуации автотранспорт поставлен на учет на имя лизингополучателя, имеющего льготу по транспортному налогу, налог не уплачивается ни одной из сторон сделки (см. письмо Минфина России от 24.03.2009 № 03-05-05-04/01).

Договором может быть предусмотрен коэффициент лизинга до трех, причем в силу ст. 259.3 НК РФ, если автотранспортное средство относится к третьей амортизационной группе, коэффициент не применяется; к объектам лизинга, начиная с четвертой группы, будет применяться тот коэффициент, который определен договором лизинга. Применение коэффициента ускорения до трех в бухгалтерском учете затруднено требованием применять его только в комплекте с амортизацией объекта по способу уменьшаемого остатка (п. 54 приказа Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Бухгалтеру лизингополучателя также следует разобраться в структуре лизингового платежа. Традиционно лизинг транспортных средств

предполагает внесение значительного первого платежа, а суммы последующих ежемесячных лизинговых платежей существенно ниже первого взноса.

Выделяют несколько методов начисления лизинговых платежей:

— метод «с фиксированной общей суммой», когда общая сумма платежей начисляется равными долями в течение всего срока договора в соответствии с согласованной сторонами периодичностью;

— метод «с авансом», когда лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере, а остальная часть общей суммы лизинговых платежей (за минусом аванса) начисляется и уплачивается в течение срока действия договора, как и при начислении платежей с фиксированной общей суммой. Авансовый платеж нужно признавать в расходах лизингополучателя равными долями в течение срока действия договора (п. 1 ст. 272 НК РФ);

— метод «минимальных платежей», когда в общую сумму платежей включаются сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора, плата за использованные лизингодателем заемные средства, комиссионное вознаграждение и плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, а также стоимость выкупаемого лизингового имущества, если выкуп предусмотрен договором (см. Методические рекомендации по расчету лизинговых платежей, утв. Минэкономики России 16.04.96).

Учитывая положение подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество, учитываемое у лизингодателя, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, лизинговые платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ по этому объекту амортизации.

Согласно подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ при применении в налоговом учете метода начисления датой осуществления расходов в виде лизинговых платежей признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров.

Данный порядок не распространяется на ту часть лизинговых платежей, которую составляет выкупная цена предмета лизинга.

Статья 28 Закона о лизинге указывает, что в общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если

договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Выкупная стоимость может выплачиваться лизингополучателю одновременно самостоятельным платежом или входить в регулярный лизинговый платеж.

Расходы по уплате выкупной цены предмета лизинга в налоговом учете лизингополучателя формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества в налоговом учете, а значит, списать эту сумму в расходы лизингополучатель сможет не раньше, чем к нему перейдет право собственности на объект лизинга. В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества (см., например, письма Минфина России от 02.06.2010 № 03-03-06/1/368, от 06.02.2012 № 03-03-06/1/71, от 04.03.2008 № 03-03-06/1/138).

Суммы, уплачиваемые в счет оплаты выкупной цены предмета лизинга, до перехода права собственности на предмет лизинга лизингополучателю (реализации лизингового имущества) следует рассматривать для целей налогового учета у лизингодателя и лизингополучателя как авансовые платежи.

Этот взгляд многократно воспроизведен в письмах контролирующих органов (см. например, письма Минфина России от 04.03.2008 № 03-03-06/1/138, от 02.06.2010 № 03-03-06/1/368, от 06.02.2012 № 03-03-06/1/71, от 25.06.2009 № 03-03-06/1/428). Такой же подход активно реализуется при осуществлении налогового контроля.

Придерживаться именно такой линии для налогоплательщика наиболее безопасно.

Тем же, кто готов отстаивать свои интересы и убеждения в суде, предложим более глубоко проанализировать вопрос.

Суды дифференцируют способы списания расходов на выкупную стоимость в зависимости от того, как определен в договоре лизинговый платеж.

Так, если выкупная стоимость не выделена отдельно, судебная практика свидетельствует о возможности учета расходов в полной сумме лизингового платежа по мере начисления. Выделение выкупной стоимости расчетным путем или полный запрет на уменьшение налоговой базы на суммы лизинговых платежей до момента выкупа имущества суды считают необоснованным.

Пример

ЗАО передало ОАО транспортные средства в лизинг. В договоре, в частности, было указано, что по истечении срока договора и при условии уплаты лизингополучателем лизингодателю всех предусмотренных договором платежей сделка считается завершенной и лизингополучатель обязан передать лизингодателю предмет лизинга в собственность по остаточной стоимости. Цена продажи имущества в договоре не выделена.

При проведении выездной налоговой проверки выкупную стоимость предмета лизинга налоговый орган определил самостоятельно расчетным путем и отказал ОАО в списании ее в расходы в составе лизингового платежа, сославшись на п. 5 ст. 270 НК РФ, запрещающий уменьшать налогооблагаемую базу на расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества иным образом, нежели путем амортизационных отчислений.

Суд, куда обратилось ОАО, обжалуя решение налогового органа, счел, что позиция налогового органа основана на неправильном толковании подп. 10 п. 1 ст. 264 и п. 5 ст. 270 НК РФ.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, арбитражный суд применил ст. 10, 28 Закона о лизинге, ст. 665 ГК РФ, условия договора, заключенного между ЗАО и ОАО.

Финансовая аренда (лизинг) представляет собой разновидность договора аренды. Согласно ст. 665 ГК РФ по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Исходя из смысла ст. 28 Закона о лизинге, под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. В целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Учитывая изложенное, суд пришел к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для доначисления ОАО налога на прибыль, взыскания соответствующих сумм пеней и штрафа.

(По материалам постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 03.10.2007 № Ф04-976/2007(38822-А27-37), Ф04-976/2007(39129-А27-37) по делу № А27-11396/2006-2)

Судебными инстанциями неоднократно указано, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Поэтому, несмотря на то что в расчет лизингового платежа входит несколько составляющих, его нельзя рассматривать как несколько самостоятельных платежей (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2008 по делу № А56-48233/2006 (Определением ВАС РФ от 21.05.2008 № 6373/08 по делу № А56-48233/2006 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), Московского округа от 26.11.2010 № КА-А40/15260-10 по делу № А40-18814/10-76-73 и др.).

С другой стороны, если по соглашению сторон выкупная стоимость имущества четко определена, она действительно должна сформировать первоначальную стоимость уже собственного актива лизингополучателя и в расходы попадет посредством начисления амортизации.

Пример

Инспекцией была проведена выездная налоговая проверка предпринимателя, в ходе которой проверяющие пришли к выводу о необоснованном занижении налогооблагаемой базы по НДС в связи с включением налогоплательщиком в состав расходов выкупной цены предмета лизинга — легкового автомобиля Mitsubishi Pajero, приобретенного по договору лизинга.

В ходе налоговой проверки было установлено, что налогоплательщик не производил начисление амортизации на легковой автомобиль и одновременно отнес в состав расходов наряду с иными лизинговыми платежами выкупную цену.

По мнению инспекции, данная сумма не подлежит единовременному списанию в расходы, а определяет первоначальную стоимость основного средства и должна списываться постепенно через амортизацию. Замечаний по включению в расходы сумм оплаты лизинговых услуг у инспекции не было.

Выводы проверяющих послужили основанием для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, доначисления НДС/Л, а также начисления пеней и штрафов.

Полагая, что решение инспекции нарушает его права, предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании решения недействительным.

Суды, отказывая в удовлетворении требований в обжалуемой части, пришли к выводу о правомерном исключении инспекцией из состава фактически произведенных расходов, учитываемых в составе профессиональных налоговых вычетов и связанных с извлечением доходов, выкупной цены спорного легкового автомобиля.

Причины такого решения основываются на материалах дела.

Налогоплательщиком заключен договор финансовой аренды, предметом которого явился легковой автомобиль Mitsubishi Pajero Sport, предоставленный лизингополучателю (налогоплательщику) во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

В соответствии с договором по окончании срока лизинга право собственности на предмет лизинга передается лизингодателем лизингополучателю путем подписания дополнительного соглашения к договору лизинга.

Балансодержателем предмета лизинга являлся налогоплательщик.

В силу дополнительного соглашения к договору лизинга выкупная цена предмета лизинга определена в сумме 390 000 руб., включая НДС. Эта сумма была уплачена предпринимателем лизингодателю.

Согласно ст. 221 НК РФ при исчислении налоговой базы по НДС/Л налогоплательщики — индивидуальные предприниматели, применяющие общий режим налогообложения, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль в главе 25 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 252 НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, предусмотренных ст. 270 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества.

Исходя из п. 2 ст. 31 Закона о лизинге, амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга.

Пунктом 10 ст. 258 НК РФ предусмотрено, что имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

В силу ст. 665 ГК РФ по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование.

Согласно ст. 28 Закона о лизинге под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг; а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

На основании п. 4 ст. 28 Закона о лизинге, подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

В соответствии со ст. 19 Закона о лизинге установлено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон.

Согласно ст. 624 ГК РФ и ст. 19 Закона о лизинге включение в договор финансовой аренды (лизинга) дополнительного условия о возможности перехода права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю позволяет рассматривать такой договор как смешанный (п. 3 ст. 421 ГК РФ), содержащий в себе элементы договоров финансовой аренды и купли-продажи.

Следовательно, к отношениям сторон по выкупу предмета лизинга применяются нормы Гражданского кодекса, регулирующие правоотношения по купле-продаже.

Порядок выкупа арендованного имущества установлен ст. 624 ГК РФ, из которой следует, что выкупная цена — это цена, по которой стороны договорились передать в собственность арендатора имущество.

Выкупная стоимость (цена) представляет собой затраты на приобретение объекта лизинга без учета услуг по лизингу. За реализацию собственно лизинговых услуг производится плата в соответствующем отчетном периоде, в то время как посредством выкупной цены, определяемой по смыслу ст. 624 ГК РФ, происходит приобретение в собственность объекта лизингового договора, тем самым это капитальные затраты. В таком случае выкупная цена предмета лизинга формирует первоначальную стоимость амортизируемого имущества, которая включается в состав учитываемых для целей налогообложения расходов постепенно посредством начисления амортизации.

Судами установлено и материалами дела подтверждено, что выкупная цена переданного предпринимателю в лизинг основного средства в оспариваемой сумме согласована отдельно и уплачена им дополнительно от стоимости лизинговых услуг, что свидетельствует о невключении выкупной стоимости в состав лизинговых платежей, выкупная цена оплачена самостоятельно, а не погашена путем зачета части лизинговых платежей. При этом предмет лизинга числился на балансе налогоплательщика (лизингополучателя).

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества установлен ст. 257 НК РФ, в соответствии с п. 1 которой первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в п. 2 ст. 170 НК РФ, то есть учитываются в составе стоимости.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ.

Из материалов дела следует, что предприниматель в рассматриваемый период плательщиком НДС не являлся.

При таких обстоятельствах, поскольку НДС, указанный в выкупной цене полученного в лизинг имущества, впоследствии не возмещается налогоплательщиком, следовательно, суммы налога обоснованно включены в состав первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

Поскольку предмет лизинга в проверяемом периоде находился во владении и пользовании лизингополучателя, не числился на балансе лизингодателя после его передачи предпринимателю, то в силу требований ст. 3, 210, 252, 256, 264 НК РФ, ст. 624 ГК РФ, условий договоров финансовой аренды налоговым органом правомерно начислена сумма амортизации на предмет лизинга до перехода права собственности на указанный объект.

При таких обстоятельствах спорные платежи не подлежат включению предпринимателем (лизингополучателем) в состав прочих расходов, а подлежат списанию через амортизацию.

(По материалам постановления ФАС Уральского округа от 30.11.2011 № Ф09-7573/11 по делу № А76-1790/11, Определением ВАС РФ от 29.03.2012 № ВАС-3531/12 отказано в передаче дела № А76-1790/2011 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления)

В соответствии со ст. 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Стороны договора лизинга вправе определить выкупную цену предмета лизинга в размере 1 руб.

Если выкупная стоимость менее 40 000 руб., у лизингополучателя приобретение предмета лизинга отражается как текущие прочие расходы в налоговом учете. Если больше — как амортизируемое имущество, первоначальная стоимость которого определяется в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ. В его первоначальную стоимость в налоговом учете включаются только расходы на его приобретение (выкупная цена) (письма Минфина России от 04.03.2008 № 03-03-06/1/138, от 06.02.2006 № 03-03-04/1/90).

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость объекта лизинга включает не только выкупную стоимость, но и стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю.

В настоящее время действует обязательный к применению приказ Минфина России от 17.02.97 № 15 (ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (см. также письмо Минфина России от 03.07.2007 № 07-05-06/180, приказ Росавтодора от 21.01.2000 № 16 «Об утверждении Методических указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»).

Согласно этому приказу учет операций по лизингу у лизингополучателя ведется следующим образом.

Если балансодержателем являлся лизингодатель, то стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, учитывалась на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». На счете 001 объект учитывается в оценке, указанной в договорах на аренду.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается по дебету счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства». Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового имущества списываются с кредита счета 08 «Капитальные вложения», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств» в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество». В том случае если лизингополучатель несет дополнительные затраты по доведению лизингового имущества до состояния, пригодного к эксплуатации, то данные затраты также относятся в дебет счета 08 «Капитальные затраты», субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга».

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества производится лизингополучателем-балансодержателем по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, полученного в лизинг».

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства». Одновременно производится запись на эту стоимость по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств».

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то при выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей производится на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Если по условиям договора лизингополучатель отдельно уплачивает выкупную стоимость, он отражает ее в части расчетов с лизингодателем по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета». Сумма выкупной стоимости «вливается» в стоимость предмета лизинга записями по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, первоначальная стоимость предмета лизинга в бухгалтерском учете всегда больше 40 000 руб., а вот остаточная может быть даже равна нулю или составлять незначительную сумму. Учитывая это, лизингополучатель при выкупе объекта всегда признает его объектом основных средств (возможно, с небольшим остаточным сроком полезного использования и малой остаточной ценой).

Операции по договору лизинга подлежат обложению НДС, причем лизинг согласно главе 21 НК РФ рассматривается как услуга, оказываемая в каждом налоговом периоде срока действия договора.

Безвозмездное пользование

По договору безвозмездного пользования (договору ссуды), которому посвящена глава 36 ГК РФ, одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользо-

вание другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Передать автомобиль в безвозмездное пользование может его собственник или иные лица, управомоченные на то законом или собственником.

Существенно, что коммерческая организация в силу ст. 690 ГК РФ не вправе передавать имущество в безвозмездное пользование лицу, являющемуся ее учредителем, участником, руководителем, членом ее органов управления или контроля.

Обязанности сторон по договору безвозмездного пользования распределяются следующим образом (если договором не будет прямо предусмотрено иное):

Таблица 14

Обязанности сторон по договору безвозмездного пользования

Ссудополучатель	Ссудодатель
Поддерживать вещь, полученную в безвозмездное пользование, в исправном состоянии, включая осуществление текущего и капитально-го ремонта	Отвечать за вред, причиненный третьему лицу в результате использования вещи, если не докажет, что вред причинен вследствие умысла или грубой неосторожности ссудополучателя или лица, у которого эта вещь оказалась с согласия ссудодателя. Исключение из указанного правила предусмотрено п. 1 ст. 1079 ГК РФ: обязанность возмещения вреда возлагается на лицо, которое владеет источником повышенной опасности (в момент причинения вреда) на законном основании. К таким лицам относится и ссудополучатель, если он на основании договора о безвозмездном пользовании эксплуатирует предмет, относящийся к источникам повышенной опасности
Нести все расходы на содержание вещи	
Нести риск случайной гибели или случайного повреждения полученной в безвозмездное пользование вещи, если вещь погибла или была испорчена в связи с тем, что: он использовал ее не по назначению; передал ее третьему лицу без согласия ссудодателя; мог предотвратить гибель или порчу полученной вещи, пожертвовав своей вещью, но предпочел сохранить свою вещь	

Обоснованные расходы стороны могут признавать в целях налогообложения прибыли.

Передачу в безвозмездное пользование объекта учета следует отличать от безвозмездной передачи: если во втором случае имеет место отчуждение вещи, то вещь, переданная в безвозмездное пользование, остается в собственности передающей стороны. Ссудодатель также не получает никакой материальной выгоды или дохода от сделки. Вследствие этого не возникает налоговой базы по налогам на доходы или с оборота (налог на прибыль, НДС, НДФЛ, страховым

вносам), транспортный налог уплачивает собственник автомобиля. Однако ссудодатель обязан исключить из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения прибыли основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (п. 3 ст. 256 НК РФ).

В бухгалтерском учете собственника факт передачи вещи в безвозмездное пользование не влечет движения по балансовым счетам. В аналитическом и первичном учете в отношении соответствующего объекта целесообразно сделать пометку о его передаче в безвозмездное пользование со ссылкой на договор. Амортизация в бухгалтерском учете начисляется собственником и относится им на прочие расходы по мере начисления.

У получившей стороны имущество должно учитываться на специально открытом забалансовом счете.

Глава 8.

Использование личного транспорта работника в служебных целях

Использование личного имущества работника (в том числе автомобиля) в служебных целях возможно по соглашению сторон трудовых отношений. При этом работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) личного транспорта, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме (ст. 188 ТК РФ).

Такого рода выплаты работникам в налоговом учете работодателя следует включать в пределах норм, установленных постановлением Правительства от 08.02.2002 № 92 (далее — постановление № 92), в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Названные нормы очень скромны (см. табл. 15).

Таблица 15

Размер компенсации за использование личного имущества

Тип автотранспортного средства	Сумма компенсации, рублей в месяц
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно	1200
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см	1500
Мотоциклы	600

Тем не менее они включают, как следует из нормативной базы, возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (письмо МЧС России от 02.06.2004 № 04-2-06/419).

Нормирование расходов в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов применяется не при выплате такой компенсации работнику, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организации-работодателя (письмо Минфина России от 15.10.2008 № 03-03-07/24).

Минфин России письмом от 16.05.2005 № 03-03-01-02/140 со ссылкой на свое же письмо от 21.07.92 № 57 «Об условиях выплаты компенсации работникам за использование ими личных легковых автомобилей для служебных поездок» разъяснил, что условия и порядок выплаты компенсации таковы:

- основанием для произведения компенсационных выплат является приказ руководителя организации, в котором указаны размеры компенсации (в зависимости от интенсивности использования), а также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля, в частности копия технического паспорта личного автомобиля (если работник управляет по доверенности — соответствующие документы);

- выплата компенсаций производится работнику в случаях, когда его личный автомобиль используется в процессе производственной (служебной) деятельности, связанной с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями;

- в размерах компенсации, установленных законодательством, уже учтено возмещение полного объема возникающих в процессе эксплуатации затрат (износ, ГСМ, техническое обслуживание, ремонт). Дополнительно данные затраты на автомобиль не могут быть учтены в составе расходов;

- компенсации выплачиваются один раз в месяц и не зависят от количества календарных дней в месяце;

- за время отсутствия работника на рабочем месте (отпуск, командировка, больничный лист и т.п.), когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

Вероятно, из этого следует также заключить, что совмстителю нельзя рассчитывать на полную норму компенсации, если по закону ему разрешено отрабатывать не более 20 часов из 40-часовой рабочей недели.

Кроме того, из таблицы видно, что для грузового транспорта нормы компенсаций вообще не установлены. Это однозначно говорит о том, что признавать соответствующие расходы на основании подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ налогоплательщик не может, но «иные» прочие расходы (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) формально могут включать эти суммы. Однако на практике обосновать это сложно, и контролирующие органы склонны трактовать нормы постановления № 92 именно как запрет на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на суммы компенсаций работникам за использование ими не легкового личного транспорта. Следует, например, учитывать, что «Газель» — как грузовая, так и пассажирская — легковым автомобилем не считается (см. Общероссийский классификатор продукции ОК-93, письмо Минфина России от 24.04.2008 № 03-03-06/1/293).

Собственно размер выплачиваемой компенсации постановлением № 92 никак не ограничивается и определяется он лишь соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Законодательство никак не лимитирует размер компенсации как для выплаты, так и для целей уплаты социальных страховых взносов.

Пунктом 2 ч. 1 ст. 9 (подп. «и») Закона № 212-ФЗ и абз. 10 подп. 2 п. 1 ст. 20.2 Закона № 125-ФЗ предусмотрено освобождение от обложения страховыми взносами всех видов установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с исполнением физическим лицом трудовых обязанностей (см. также письма Минздравсоцразвития России от 12.03.2010 № 550-19, от 26.05.2010 № 1343-19, ФСС России от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985, ПФР от 29.09.2010 № 30-21/10260 (п. 2)).

В то же время органы контроля за уплатой страховых взносов подчеркивают: использование личного имущества в служебных целях должно быть обусловлено должностными обязанностями сотрудника, характером его работы или подтверждено служебными заданиями (письма Минздравсоцразвития России от 06.08.2010 № 2538-19 (п. 3), от 12.03.2010 № 550-19, от 26.05.2010 № 1343-19, ФСС России от 17.11.2011 № 14-03-11/08-13985).

Пример

По результатам выездной проверки ЗАО «Монтажное управление № 3» на предмет соблюдения обществом законодательства РФ о страховых взносах органом ПФР составлен акт и вынесено решение, которым ЗАО привлечено к ответственности за занижение обществом облагаемой базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование вследствие не включения в базу сумм выплаченных работникам компенсаций за использование в служебных целях личного автомобиля в части дополнительных расходов на его содержание в размере 13 500 руб.

Неодобрение Фонда вызвал тот факт, что в связи с нехваткой служебного транспорта и учитывая, что работа сотрудников связана с постоянными служебными разъездами, с работниками были заключены трудовые договоры и дополнительные соглашения к ним, которыми устанавливаются порядок и размер компенсаций за использование личного автомобиля в служебных целях. В 2012 г. выплачены компенсации в размере 3000 руб. за использование личного легкового автомобиля для служебных поездок, работникам ежемесячно выплачивалась компенсация за использование личного автомобиля для служебных целей в пределах нормы в размере 1200 или 1500 руб., а также компенсация сверх нормы в ином размере, который у каждого работника является разным. По мнению проверяющих, сумма компенсации сверх нормы должна была облагаться страховыми взносами.

Не согласившись с указанным решением, ЗАО обратилось в вышестоящий пенсионный орган с апелляционной жалобой о частичной отмене решения, однако решение управления было оставлено без изменения. Страхователь обратился в арбитражный суд.

Суд отметил, что в силу абз. 2 подп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ не подлежат обложению страховыми взносами все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных в том числе с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, за исключением выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов.

Согласно ст. 164 ТК РФ под компенсациями понимаются денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей. Указанные выплаты не входят в систему оплаты труда и производятся работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

В силу ст. 188 ТК РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) личного транспорта, а также возмещаются расходы, связанные с его использованием.

Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Учитывая изложенное, суд сделал вывод, что компенсация, выплачиваемая работнику за использование личного автомобиля в служебных целях, не подлежит обложению страховыми взносами в пределах размера, установленного соглашением между организацией и работником.

Решение органа Фонда было отменено, как необоснованное.

(По материалам постановления ФАС Уральского округа от 29.05.2014 № Ф09-2371/14 по делу № А76-15717/2013)

При определении не облагаемых НДФЛ компенсационных выплат за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов следует руководствоваться:

— в отношении федеральных государственных гражданских служащих, служебная деятельность которых связана с постоянными служебными поездками в соответствии с их должностными обязанностями, — Правилами выплаты компенсации за использование федеральными государственными гражданскими служащими личного транспорта (легковые автомобили и мотоциклы) в служебных целях и возмещения расходов, связанных с его использованием, утвержденными постановлением Правительства РФ от 02.07.2013 № 563;

— в отношении работников других организаций независимо от формы собственности и организационно-правовой формы — ст. 188 ТК РФ. Вся сумма выплаты не облагается НДФЛ (см. письма Минфина России от 27.08.2013 № 03-04-06/35076, от 01.12.2011 № 03-04-06/6-328, от 17.06.2009 № 03-04-06-01/138, от 23.12.2009 № 03-04-07-01/387, ФНС России от 27.01.2010 № МН-17-3/15@, по-

становление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 10627/06 по делу № А32-35519/2005-58/731).

Минфин России неоднократно указывал, что для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию организации копии документов, подтверждающих, что используемое имущество является их личным имуществом, документы, подтверждающие расходы на его содержание, а также факт использования имущества в служебных целях (техпаспорт транспортного средства, договор с оператором мобильной связи на оказание услуг, путевые листы, счета, квитанции и т.п.) (см., например, письмо Минфина России от 17.06.2009 № 03-04-06-01/138).

В последнее время право на получение компенсации проверяющие увязывают с правом собственности работника на используемое имущество (письма Минздравсоцразвития России от 06.08.2010 № 2538-19 (п. 3), Минфина России от 21.09.2011 № 03-04-06/6-228, от 08.08.2012 № 03-04-06/9-228, от 03.05.2012 № 03-03-06/2/49, от 21.02.2012 № 03-04-06/3-42, ФНС России от 25.10.2012 № ЕД-4-3/18123@).

В данном случае важно, что термин «личное имущество» в российском праве не определен, следовательно, нужно исходить из того, что это любое имущество, которым работник может пользоваться и распоряжаться (в том числе в служебных целях). Именно так предусмотрено ТК РФ. На таком праве имуществом обладает не только собственник, но и, например, арендатор, ссудополучатель в договоре безвозмездного пользования и т.д. В числе документов на имущество достаточно представить в бухгалтерию любые свидетельства прав работника (копию договора, доверенности и т.п.).

Глава 9.

Учет выбытия автотранспортного средства

Общие положения

Стоимость автомобиля, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие может иметь место в случаях, в частности:

- продажи;
- списания в случае морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- угона;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- безвозмездной передачи;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- передачи в совместную деятельность.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования автомобиля, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность автомобилей.

В компетенцию комиссии входят:

- осмотр объекта, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования автомобиля, возможности и эффективности его восстановления;

- установление причин списания (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд и др.);

- выявление лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта автомобиля, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости;

- составление акта на списание объекта основных средств.

Иногда для списания требуется обязательное заключение эксперта-техника или экспертной организации или документы государственных органов (ГИБДД или органов следствия).

Принятое комиссией решение о списании обычно оформляется в акте формы ОС-4а. Применение именно этой формы в настоящее время необязательно. Акт на списание утверждается руководителем организации.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта основных средств, а также другие материалы приходятся по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих доходов.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств.

Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся не менее пяти лет.

Передача организацией автомобиля в собственность других лиц оформляется актом приемки-передачи.

На основании указанного акта производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного автомобиля, которая прилагается к акту приемки-передачи основных средств. Об изъятии инвентарной карточки на выбывший объект делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта.

Одной из основных проблем, возникающих при выбытии автомобиля, не полностью амортизированного в бухгалтерском учете, остается требование налоговых органов восстанавливать НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости объекта.

Несмотря на то что п. 3 ст. 170 НК РФ содержит исчерпывающий перечень случаев восстановления налога, из которых лишь один — передачи объекта в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов — действительно может иметь отношение к выбытию транспортного средства, ситуация продолжает оставаться конфликтной, и поток дел, рассматриваемых судами в связи с несогласием налогоплательщиков с подобной позицией налоговых органов, не ослабевает (см., например, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.02.2007 № А33-8478/06-Ф02-375/07 по делу № А33-8478/06, от 05.10.2005 № А19-5905/05-20-Ф02-4840/05-С1, Дальневосточного округа от 02.11.2011 № Ф03-4834/2011 по делу № А73-13976/2010, от 04.10.2006, 27.09.2006 № Ф03-А59/06-2/3115 по делу № А59-3571/05-С11, Западно-Сибирского округа от 27.08.2013 по делу № А27-19496/2012, от 10.10.2013 по делу № А27-21600/2012, от 27.08.2013 по делу № А27-19013/2012, от 27.10.2008 № Ф04-5985/2008(13340-А70-42) по делу № А70-7585/2007, от 05.04.2007 № Ф04-2020/2007(33133-А27-31) по делу № А27-12731/2006-6 (Определением ВАС РФ от 14.08.2007 № 9120/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), Северо-Кавказского округа от 28.10.2011 по делу № А53-23525/2010, от 23.11.2012 по делу № А32-36919/2011, Московского округа от 14.02.2011 № КА-А40/18232-10 по делу № А40-5381/10-115-65, от 11.05.2010 № КА-А40/3807-10-2

по делу № А40-7640/09-115-26 от 23.03.2012 по делу № А40-51601/11-129-222, Поволжского округа от 23.09.2010 по делу № А12-1810/2010 и др.).

Типичная аргументация проверяющих такова: НДС подлежит восстановлению в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства, не используются в деятельности, облагаемой НДС. При этом дается ссылка на п. 2 и 3 ст. 170 НК РФ (см., например, письма Минфина от 18.03.2011 № 03-07-11/61, от 29.01.2009 № 03-07-11/22, от 07.12.2007 № 03-07-11/617, от 22.11.2007 № 03-07-11/579 и др.). Однако в действительности в указанных пунктах содержится совершенно иная формулировка: НДС подлежит восстановлению в случае дальнейшего использования таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения). Но в случаях списания или иного выбытия основных средств вообще и автотранспорта в частности налогоплательщик вообще не будет более использовать этот объект. Таким образом, искажение смысла формулировки НК РФ приводит к совершенно неверной трактовке закона.

Пример

Автомобиль, находившийся в эксплуатации четыре месяца, попал в аварию и выбывает как не подлежащий восстановлению. При вводе автомобиля в эксплуатацию был в общеустановленном порядке произведен вычет НДС, большая часть которого на момент аварии и списания приходится на недоамортизированную часть стоимости машины. Остаточная стоимость погибшего автотранспортного средства списывается в бухгалтерском и налоговом учете, уменьшая базу по налогу на прибыль, НДС, ранее правомерно принятый к вычету, восстановлению не подлежит (ст. 170, 268 НК РФ).

Порядок утилизации пришедших в негодность автотранспортных средств определяется нормативными актами органов власти и местного самоуправления.

Например, в г. Москве применяется постановление Правительства Москвы от 23.09.2014 № 569-ПП «О Порядке выявления, перемещения, временного хранения и утилизации брошенных, в том числе разукомп-

лектованных, транспортных средств в городе Москве». Утилизацией занимаются специализированные перерабатывающие предприятия.

Реализация автомобиля

Списание стоимости реализуемого автомобиля, ранее учтенного в составе основных средств, отражается в бухгалтерском учете, как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета — сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, учитываются по дебету счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов. Указанные расходы могут предварительно аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства. По кредиту счета прибылей и убытков в качестве прочих доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств по цене возможного использования:

Таблица 16

Записи в учете, связанные с выбытием объекта основных средств

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражена продажа автомобиля	62	91.1
Начислен НДС	91.2	68
Списана остаточная стоимость проданного объекта	01.9 «Выбытие основных средств»	01.1
	02	01.9 «Выбытие основных средств»
	91.2	01.9 «Выбытие основных средств»
Получена оплата от покупателя	51	62

При реализации амортизируемого имущества в силу п. 1 ст. 268 НК РФ организация может уменьшить доход на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ, а также на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в частности, на расходы по оценке, хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Прибыль же, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества (ст. 323 НК РФ).

Передача транспорта в качестве вклада в уставный капитал другой организации

Выбытие автомобиля, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств.

Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта — в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Таблица 17

**Записи при выбытии автомобиля, передаваемого в счет вклада
в уставный (складочный) капитал**

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражена задолженность организации по вкладу в уставный капитал	58	76
Передан автомобиль в качестве вклада в уставный капитал сторонней организации	01.9	01.1
	02	01.9
	76	01.9

Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по автотранспортному средству, восстанавливаются в случае его передачи в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость автомобиля и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача объекта.

В налоговом учете операция не дает возможности учесть остаточную стоимость объекта как расход (убыток) для целей налогообложения прибыли (п. 3 ст. 270, ст. 277 НК РФ).

Списание автотранспортного средства в связи с износом

Списание автомобиля вследствие морального или физического износа возможно в случае указания и обоснования такой причины в ликвидационном акте. На момент списания недоначисленная сумма амортизации относится в налоговом учете — на внереализационные расходы организации (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ), в бухгалтерском учете — к прочим расходам (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Согласно п. 9 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, приходятся по рыночной стоимости на дату списания, и со-

ответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации. Таким образом, в рассматриваемой ситуации на рыночную стоимость запасных частей и металлолома, оприходованных при ликвидации автомобиля, в бухгалтерском учете организации производятся записи по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10.5 «Запасные части» и субсчет 10.6 «Прочие материалы»), в корреспонденции с кредитом счета 91.1 «Прочие доходы».

Гибель автомобиля в аварии

Списание автомобиля вследствие аварии производится на основании ликвидационного акта, подписанного руководителем организации, к которому прилагаются извещение о ДТП и заключение техника-эксперта (экспертной организации) о невозможности восстановления объекта.

Если автомобиль был застрахован от аварии и часть ущерба или ущерб целиком покрыт за счет страховой компании, это следует отразить в учете следующими записями:

Таблица 18

Записи при списании автомобиля вследствие аварии

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражена гибель застрахованного объекта	01.9	01
	02	01.9
	94	01.9
Предъявлено требование страховщику о возмещении ущерба	76.1	94
Получено страховое возмещение	51	76.1
Некомпенсируемая сумма ущерба списана в убытки организации	91.2	94
Оприходованы запчасти и прочие материалы, высвободившиеся при ликвидации объекта (оценка производится по рыночной стоимости)	10.5,10.6	91.1

В случае когда виновник ДТП выявлен и будет выплачивать сумму в счет погашения ущерба, потери частично или полностью списываются за его счет.

Таблица 19

Записи в учете при списании потерь за счет виновника

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражена гибель автомобиля в аварии по вине работника	01.9	01
	02	01.9
	94	01.9
Ущерб отнесен на виновное лицо	73.2	94
Виновник внес в кассу или на счет организации сумму возмещение ущерба или сумма удержана из его заработной платы	50, 51, 70	73.2

В силу ст. 243 ТК РФ материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба возлагается на работника в случае причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом. Этот случай как раз будет актуален, если работник окажется виновником ДТП, в котором будет поврежден или погибнет автомобиль.

Обратим также внимание на то, что взимание транспортного налога в случае утраты транспортного средства в результате гибели прекращается с месяца, следующего за месяцем снятия его с регистрационного учета (см. письмо Минфина России от 24.03.2011 № 03-05-06-04/123).

Безвозмездная передача автотранспорта

Автомобиль может быть безвозмездно передан другой организации или физическому лицу.

В этом случае его остаточная стоимость не учитывается в целях налогообложения прибыли как расход (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Операция рассматривается в целях НДС как реализация, облагается налогом у передающей стороны (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговая база определяется как рыночная стоимость автомобиля (п. 2 ст. 154 НК РФ). Исключения составляют операции безвозмездной передачи транспортных средств, перечисленные в ст. 149 и 39 НК РФ, как льготные или не считающиеся реализацией в целях налогообложения.

В бухгалтерском учете списание безвозмездно переданного автомобиля отражается так, как показано в табл. 20.

Таблица 20

Записи в учете при безвозмездной передаче автомобиля

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражено списание остаточной стоимости безвозмездно переданного автотранспортного средства	01.9	01.1
	02	01.9
	91.2	01.9
Начислен НДС	91.2	68

Списание при хищении (угоне)

В случае кражи транспортного средства после сообщения в ГИБДД и полицию, после обращения в страховую компанию следует провести внеплановую инвентаризацию для того, чтобы зафиксировать факт недостачи в учете (п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.95 № 49 (ред. от 08.11.2010)).

Следственные органы заводят по факту угона уголовное дело по ст. 166 УК РФ.

Убытки от хищений, виновники которых не установлены, включаются в состав внереализационных расходов в налоговом учете (подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ), в состав прочих расходов в бухучете (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Минфин России обратил внимание на то, что списать убыток в налоговом учете можно будет в момент приостановления уголовного дела (на дату соответствующего постановления следователя), но только если в постановлении указано, что виновник угона не установлен (письма от 08.11.2010 № 03-03-06/1/695, от 27.08.2010 № 03-03-06/4/81, от 08.06.2009 № 03-03-05/103).

Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден копией постановления о приостановлении уголовного дела в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого.

Убытки учитываются в составе расходов того отчетного (налогового) периода, в котором вынесено постановление о приостановлении уголовного дела (письмо Минфина России от 16.12.2011 № 03-03-06/4/149).

Аналогично следует действовать в бухгалтере, как показано в табл. 21

Таблица 21

Записи в учете при списании угнанного автомобиля

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Отражен факт угона и списана недостача объекта	01.9	01.1
	02	01.9
	94	01.9
Признан убыток от угона в случае невыявления виновного лица	91.2	94

Законом восстановление НДС пропорционально остаточной стоимости похищенного имущества не предусмотрено (п. 3 ст. 170 НК РФ), однако в соответствии с позицией Минфина России, при хищении имущества организация должна восстановить сумму НДС, ранее принятую к вычету (письма Минфина России от 01.11.2007 № 03-07-15/175, от 15.05.2008 № 03-07-11/194, от 07.12.2007 № 03-07-11/617, от 22.11.2007 № 03-07-11/579, от 14.08.2007 № 03-07-15/120). Позиция судов по этому вопросу противоположна (см., например, решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06).

Транспортный налог в отношении угнанных автомобилей не уплачивается (подп. 7 п. 2 ст. 358 НК РФ). Необходимо подтвердить факт угона налоговому органу путем представления справки об угона автомобиля, выданной соответствующим ОВД (п. 17.4 Методических рекомендаций по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса РФ, утвержденных приказом МНС России от 09.04.2003 № БГ-3-21/177, письма ФНС России от 07.04.2010 № 3-3-07/475@ и УФНС России по г. Москве от 21.02.2011 № 16-15/015742).

Если угнанный автомобиль будет найден и возвращен владельцу, объект будет оприходован на счет учета основных средств (01) в корреспонденции со счетом учета прочих доходов (91.1). Оценка объекта в данном случае будет производиться по рыночной стоимости. Если автомобиль не пострадал, он может быть оприходован по остаточной стоимости, которая была на момент выбытия. Дальнейшая амортизация производится в общем порядке.

В налоговом учете возвращенное имущество учитывается в составе внереализационных доходов по рыночной стоимости и подлежит амортизации в общем порядке. Срок полезного использования определяется как при приобретении бывшего в употреблении объекта.

Глава 10.

Транспортный налог

Транспортный налог установлен главой 28 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют ставку налога, порядок и сроки его уплаты налогоплательщиками-организациями.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками транспортного налога ст. 357 НК РФ признает лиц, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

В свою очередь, из числа автотранспортных средств объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы, мотосани, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

В силу п. 2 ст. 358 НК РФ не являются объектом налогообложения:

— тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

— транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

— транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом.

Таким документом является справка об угоне, которая выдается органами, осуществляющими работу по расследованию и раскрытию угонов (краж) транспортных средств.

Согласно Инструкции по розыску автотранспортных средств, утвержденной приказом МВД России от 17.02.94 № 58 «О мерах по усилению борьбы с преступными посягательствами на автотранспортные средства», розыск автотранспортных средств осуществляют органы внутренних дел РФ.

В случае угона транспортного средства лицо, на которое это средство зарегистрировано, должно написать заявление об угоне в соответствующий орган внутренних дел (ОВД), на основании которого указанный орган вынесет постановление о возбуждении уголовного дела по факту угона, а также выдаст заявителю справку об угоне зарегистрированного на него транспортного средства.

Следовательно, при представлении в налоговый орган подлинника указанной справки, подтверждающей факт угона (кражи) транспортного средства, транспортное средство, находящееся в розыске, не рассматривается как объект налогообложения.

В случае если налогоплательщик представит не подлинник, а копию справки об угоне зарегистрированного на него транспортного средства, выданную соответствующим подразделением ОВД России, то налоговый орган в целях подтверждения обоснованности освобождения этого транспортного средства от обложения транспортным налогом должен направить в указанное подразделение запрос о подтверждении факта его угона.

Необходимо отметить, что угнанное транспортное средство не является объектом налогообложения по транспортному налогу только в период его розыска.

Так, в соответствии с положениями п. 3 ст. 362 НК РФ если транспортное средство регистрируется или снимается с регистрации в течение налогового периода, то исчисление суммы налога должно производиться с учетом коэффициента, определяемого как отноше-

ние числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации или месяц снятия транспортного средства с регистрационного учета принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц также принимается как один полный месяц.

Следовательно в целях исчисления транспортного налога месяцы угона и возврата автомобиля включаются в период нахождения транспортного средства у владельца.

Также напомним, что в соответствии с п. 5 Правил регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации, утвержденных приказом МВД России от 24.11.2008 № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств», в отношении утраченных транспортных средств либо транспортных средств, находящихся в розыске, регистрация может быть прекращена по заявлению их собственников (владельцев).

Законами субъектов РФ обычно установлены налоговые льготы по транспортному налогу как для юридических, так и для физических лиц. Льготы обычно носят социальный характер, но могут очень разниться от региона к региону.

Например, Закон г. Москвы от 09.07.2008 № 33 «О транспортном налоге» (ст. 4) освобождает от уплаты транспортного налога следующие организации:

- оказывающие услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, — по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси);

- резидентов особой экономической зоны технико-внедренческого типа «Зеленоград» — по транспортным средствам, зарегистрированным на них с момента включения в реестр резидентов особой экономической зоны. Льгота предоставляется сроком на пять лет, начиная с месяца регистрации транспортного средства. Право на льготу подтверждается выпиской из реестра резидентов особой экономической зоны, выданной органом управления особой экономической зоной.

Закон Кабардино-Балкарской Республики от 28.11.2002 № 83-РЗ «О транспортном налоге» (ст. 7) снимает обязанность по уплате транспортного налога со следующих организаций:

- использующих транспорт для нужд скорой и неотложной медицинской помощи;
- общественных организаций (объединений) инвалидов, использующих транспортные средства для осуществления своей уставной деятельности;
- профессиональных аварийно-спасательных служб и формирований;
- учреждений социального обслуживания инвалидов и граждан пожилого возраста;
- владельцев транспортных средств, находящихся в технически неисправном состоянии и поставленных на консервацию на период, подтвержденный в установленном порядке уполномоченной службой органа исполнительной власти в сфере обеспечения безопасности дорожного движения.

Статья 3 Закона Удмуртии от 27.11.2002 № 63-РЗ «О транспортном налоге в Удмуртской Республике» позволяет не уплачивать транспортный налог (из числа юридических лиц):

- общественным организациям инвалидов, а также иным юридическим лицам, уставный (складочный) капитал которых полностью состоит из вклада общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, — в отношении легковых автомобилей, мощность двигателя которых не превышает 100 лошадиных сил, а также с грузовых автомобилей, мощность двигателя которых не превышает 250 лошадиных сил;
- организациям, осуществляющим содержание автомобильных дорог общего пользования Удмуртской Республики;
- учреждениям начального профессионального образования, санаторным школам-интернатам, учреждениям для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (законных представителей), специальным (коррекционным) учреждениям для обучающихся, воспитанников с отклонениями в развитии, получающим бюджетные ассигнования и имеющим лицензию на право ведения образовательной деятельности;
- профессиональным аварийно-спасательным службам и формированиям — в отношении транспортных средств, используемых для своей уставной деятельности;
- организациям — в отношении специальной пожарной техники;

— организациям почтовой связи — в отношении транспортных средств, обслуживающих объекты почтовой связи в сельских населенных пунктах Удмуртской Республики и др.

Те или иные налоговые льготы по транспортному налогу предоставляются большинству регионов РФ.

Налоговая база по транспортному налогу определяется как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются I, II и III кварталы.

При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 360 НК РФ).

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ. Сравним для примера базовые налоговые ставки транспортного налога, предусмотренные ст. 361 НК РФ с налоговыми ставками, установленными в отдельных регионах России в настоящее время (см. табл. 22):

Таблица 22

Налоговые ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка (в рублях)				
	базовая*	Москва**	Московская область***	Санкт-Петербург****	Ленинградская область*****
1	2	3	4	5	6
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):					
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,50	12,00	7,00	24,00	18,00
свыше 100 л. с. до 125 л. с. (свыше 73,55 кВт до 91,94 кВт) включительно	3,50	25,00	32,00	35,00	35,00
свыше 125 л. с. до 150 л. с. (свыше 91,94 кВт до 110,33 кВт) включительно		35,00			
свыше 150 л. с. до 175 л. с. (свыше 110,33 кВт до 128,7 кВт) включительно	5,00	45,00	47,00	50,00	50,00
свыше 175 л. с. до 200 л. с. (свыше 128,7 кВт до 147,1 кВт) включительно		50,00			

1	2	3	4	5	6
свыше 200 л. с. до 225 л. с. (свыше 147,1 кВт до 165,5 кВт) включительно	7,50	65,00	75,00	75,00	75,00
свыше 225 л. с. до 250 л. с. (свыше 165,5 кВт до 183,9 кВт) включительно		75,00			
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	15,00	150,00	150,00	150,00	150,00
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):					
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	1,00	7,00	9,00	10,00	10,00
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2,00	15,00	15,00	20,00	20,00
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	5,00	50,00	50,00	50,00	50,00
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):					
до 110 л. с. (до 80,9 кВт) включительно	5,00	15,00	26,00	50,00	50,00
свыше 110 л. с. до 200 л. с. (свыше 80,9 кВт до 147,1 кВт) включительно		26,00			
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	10,00	55,00	53,00	65,00	85,00
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):					
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,50	15,00	19,00/24,00*****	25,00	25,00
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4,00	26,00	24,00/32,00*****	40,00	40,00
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5,00	38,00	31,00/40,00*****	50,00	50,00
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,50	55,00	43,00/56,00*****	55,00	45,00—85,00
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	8,50	70,00	55,00/72,00*****	45,00—85,00	65,00

1	2	3	4	5	6
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)					
независимо от мощности двигателя	2,50	25,00	20,00	25,00	25,00
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):					
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	2,50	25,00	25,00	25,00	25,00
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	5,00	50,00	50,00	50,00	50,00
*Согласно ст. 361 НК РФ. **Согласно Закону г. Москвы от 09.07.2008 № 33 «О транспортном налоге». ***Согласно Закону Московской области от 16.11.2002 № 129/2002-ОЗ «О транспортном налоге в Московской области». ****Согласно Закону Санкт-Петербурга от 04.11.2002 № 487-53 «О транспортном налоге». *****Согласно Областному закону Ленинградской области от 22.11.2002 № 51-оз «О транспортном налоге». *****Первая ставка для грузовых автомобилей с количеством лет, прошедших с года выпуска до 5, вторая — свыше 5.					

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение года исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных в году (12).

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Пример

5 июня 2014 г. организация продала одно транспортное средство и 18 июня 2014 г. приобрела другое, которое было поставлено на регистрационный учет.

Согласно п. 3 ст. 362 НК РФ в случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Из этого следует, что транспортный налог за июнь 2014 г. должен быть уплачен за оба транспортных средства, так как в этом месяце они оба числились за налогоплательщиком. При этом срок фактического владения обоими транспортными средствами фактически составляет менее 12 месяцев.

Определяющим фактором при исчислении суммы транспортного налога в отношении транспортного средства, которое в течение налогового периода ставилось на регистрационный учет и (или) снималось с учета, является количество полных месяцев в этом налоговом периоде, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на того или иного налогоплательщика.

В связи с этим в случае изменения в течение налогового периода собственника транспортного средства налог уплачивается каждым из собственников исходя из количества полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на каждого из них.

Покупатель первого транспортного средства и продавец второго — каждый, как и рассматриваемый в примере налогоплательщик, — также заплатят транспортный налог за июнь, так как в этом месяце они владели этими ТС.

Несмотря на то что в рассматриваемом случае прежний собственник транспортного средства и новый собственник этого транспортного средства уплачивают транспортный налог за одно и то же транспортное средство, применение п. 3 ст. 362 Налогового кодекса не приводит к двойному налогообложению данного транспортного средства, поскольку этот объект налогообложения возникает у разных налогоплательщиков.

С разъяснениями по данному вопросу можно ознакомиться в письме Минфина России от 28.08.2013 № 03-05-06-04/35261.

Исчисление транспортного налога по транспортным средствам, на которых в течение налогового периода заменялся двигатель и (или) изменялась его мощность, производится с учетом изменений и месяца такого изменения.

Пример

Транспортное средство имеет мощность двигателя 150 л. с. 5 мая 2014 г. налогоплательщиком заменен и зарегистрирован двигатель. Мощность двигателя транспортного средства составила 180 л. с. Законом субъекта РФ установлена ставка транспортного налога для транспортного средства с двигателем мощностью 10 л. с. — 35 руб. с лошадиной силы, для транспортных средств с мощностью двигателя 180 л. с. — 50 руб. за 1 л. с.

Сумма транспортного налога за 2014 г. в этом случае составит 7750 руб. [(150 л. с. x 4 мес. : 12 мес. x 35 руб.) + (180 л. с. x 8 мес. : 12 мес. x 50 руб.)].

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогам, подлежащих уплате в течение налогового периода.

С 2014 г. исчисление суммы налога производится в отдельных случаях с учетом повышающего коэффициента, предусмотренного п. 2 ст. 362 НК РФ:

— 1,1 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от двух до трех лет;

— 1,3 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло от одного года до двух лет;

— 1,5 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более одного года;

— 2 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 до 10 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более пяти лет;

— 3 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 до 15 млн руб. включительно, с года выпуска которых прошло не более десяти лет;

— 3 — в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн руб., с года выпуска которых прошло не более 20 лет.

Актуальный Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. приведен в приложении 2 к настоящему изданию.

При этом исчисление возраста транспортного средства начинается с года выпуска легкового автомобиля. Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства (п. 3 ст. 361 Кодекса, письмо ФНС России от 24.03. 2014 № БС-4-11/5316).

Как пояснил Минфин России, исчисление налогоплательщиками, являющимися организациями, авансовых платежей по транспортно-

му налогу в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн руб. производится без учета повышающих коэффициентов, установленных п. 2 ст. 362 НК РФ. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму транспортного налога с повышающим коэффициентом (см. письмо ФНС России от 22.04.2014 № БС-4-11/7781@ «О транспортном налоге» (вместе с письмом Минфина России от 11.04.2014 № 03-05-04-01/16508)).

С 2015 г. в силу нового п. 2.1 ст. 362 НК РФ налогоплательщики вносят авансовые платежи по транспортному налогу с учетом рассмотренного повышающего коэффициента (если он должен применяться к соответствующему ТС, а сами авансовые платежи предусмотрены региональным законодательством)

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств (п. 1 ст. 363 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков-организаций устанавливаются законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают сумму налога, исчисленную в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 362 НК РФ.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной приказом ФНС России от 20.02.2012 № ММВ-7-11/99@ (ред. от 25.04.2014).

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Глава 11.

Особенности труда водителей

Рабочее время и время отдыха водителя

В течение рабочего времени водитель должен выполнять трудовые обязанности в соответствии с условиями трудового договора (контракта), трудовым распорядком или графиком (режимом) работы. Нормальная продолжительность рабочего времени водителей не может превышать 40 часов в неделю.

Работникам, труд которых непосредственно связан с управлением транспортными средствами или управлением движением транспортных средств, не разрешается работа по совместительству, непосредственно связанная с управлением транспортными средствами или управлением движением транспортных средств (ст. 329 ТК РФ). Перечень работ, профессий, должностей, непосредственно связанных с управлением транспортными средствами или управлением движением транспортных средств, утвержден постановлением Правительства РФ от 19.01.2008 № 16.

Кроме того, водителю запрещено работать по совместительству, если как по основному месту работы, так и по совместительству у него будут вредные и (или) опасные условия труда (ст. 282 ТК РФ).

Особенности режима рабочего времени и времени отдыха водителей автомобилей описаны в приказе Минтранса России от 20.08.2004 № 15.

Положение, утвержденное названным приказом, устанавливает особенности режима рабочего времени и времени отдыха водителей (за исключением водителей, занятых на международных перевозках, а также работающих в составе вахтовых бригад при вахтовом методе организации работ), работающих по трудовому договору на автомобилях, принадлежащих зарегистрированным на территории РФ организациям независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, ведомственной принадлежности, индивидуальным предпринимателям и иным лицам, осуществляющим перевозочную деятельность на территории РФ.

Режим рабочего времени для водителей устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего распорядка, трудовым договором. Режим рабочего времени должен предусматривать продолжительность рабочей недели (пятидневная с двумя выходными днями, шестидневная с одним выходным днем, рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику), работу с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников, продолжительность ежедневной работы (смены), время начала и окончания работы, время перерывов в работе, число смен в сутки, чередование рабочих и нерабочих дней.

Из предусмотренных Трудовым кодексом РФ режимов труда и отдыха работе водителя наиболее соответствуют суммированный учет рабочего времени, ненормированный рабочий день и гибкий график. Эти режимы позволяют учесть специфику труда водителя и решить целый ряд проблем оплаты их труда, составления графиков работы, признания расходов на обслуживание и эксплуатацию автомобиля.

Ненормированный рабочий день — особый режим работы, в соответствии с которым отдельные работники могут по распоряжению работодателя при необходимости эпизодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени (ст. 101 ТК РФ). Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем устанавливается коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего трудового распорядка организации. При таком режиме работы нет необходимости оформлять сверхурочную работу водителя. За ненормированный рабочий день работнику причитается дополнительный отпуск продолжительностью не менее трех календарных дней (ст. 119 ТК РФ).

При работе в режиме гибкого рабочего времени начало, окончание или общая продолжительность рабочего дня определяется по соглашению сторон (ст. 102 ТК РФ). Работодатель обеспечивает отработку работником суммарного количества рабочих часов в течение соответствующих учетных периодов (рабочего дня, недели, месяца и других). Этот режим характерен не только возможностью привлечения к работе в любое время суток или в выходной день, но и появлением права признавать расходы, понесенные водителем, как подотчетным лицом, в любое время дня и ночи — оно может быть рабочим.

В организациях или при выполнении отдельных видов работ, где по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, допускается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал и другие) не превышала нормального числа рабочих часов. Учетный период не может превышать одного года. Такой режим описан в ст. 104 ТК РФ и актуален в первую очередь для водителей-дальнобойщиков.

В тех случаях, когда по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная нормальная ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, водителям устанавливается суммированный учет рабочего времени с продолжительностью учетного периода один месяц.

На перевозках пассажиров в курортной местности в летне-осенний период и на других перевозках, связанных с обслуживанием сезонных работ, учетный период может устанавливаться продолжительностью до шести месяцев.

Продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормального числа рабочих часов.

Суммированный учет рабочего времени вводится работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

При суммированном учете рабочего времени продолжительность ежедневной работы (смены) водителей не может превышать десяти часов.

В случае, когда при осуществлении междугородной перевозки водителю необходимо дать возможность доехать до соответствующего места отдыха, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена до 12 часов.

Если пребывание водителя в автомобиле предусматривается продолжительностью более 12 часов, в рейс направляются два и более водителей. При этом автомобиль должен быть оборудован спальным местом для отдыха водителя.

При суммированном учете рабочего времени водителям, работающим на регулярных городских и пригородных автобусных маршрутах, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена работодателем до 12 часов по согласованию с представительным органом работников.

Водителям, осуществляющим перевозки для учреждений здравоохранения, организаций коммунальных служб, телеграфной, телефонной и почтовой связи, аварийных служб, технологические (внутриобъектные, внутризаводские и внутрикарьерные) перевозки без выхода на автомобильные дороги общего пользования, улицы городов и других населенных пунктов, перевозки на служебных легковых автомобилях при обслуживании органов государственной власти и органов местного самоуправления, руководителей организаций, а также перевозки на инкассаторских, пожарных и аварийно-спасательных автомобилях, продолжительность ежедневной работы (смены) может быть увеличена до 12 часов в случае, если общая продолжительность управления автомобилем в течение периода ежедневной работы (смены) не превышает девяти часов.

Водителям автобусов, работающим на регулярных городских, пригородных и междугородных автобусных маршрутах, с их согласия рабочий день может быть разделен на две части. Разделение производится работодателем на основании локального нормативного акта, принятого с учетом мнения представительного органа работников.

Перерыв между двумя частями рабочего дня устанавливается не позже чем через четыре часа после начала работы.

Продолжительность перерыва между двумя частями рабочего дня должна быть не более двух часов без учета времени для отдыха и питания, а общая продолжительность ежедневной работы (смены) не должна превышать продолжительности ежедневной работы (смены).

Перерыв между двумя частями смены предоставляется в местах, предусмотренных расписанием движения и обеспечивающих возможность использования водителем времени отдыха по своему усмотрению.

Время перерыва между двумя частями смены в рабочее время не включается.

Водителям легковых автомобилей (кроме автомобилей-такси), а также водителям автомобилей экспедиций и изыскательских партий, занятым на геологоразведочных, топографо-геодезических и изыскательских работах в полевых условиях, может устанавливаться ненормированный рабочий день.

Решение об установлении ненормированного рабочего дня принимается работодателем с учетом мнения представительного органа работников организации.

Количество и продолжительность рабочих смен по графикам работы (сменности) при ненормированном рабочем дне устанавливаются исходя из нормальной продолжительности рабочей недели, а дни еженедельного отдыха предоставляются на общих основаниях.

Рабочее время водителя состоит из следующих периодов:

- а) время управления автомобилем;
- б) время специальных перерывов для отдыха от управления автомобилем в пути и на конечных пунктах;
- в) подготовительно-заключительное время для выполнения работ перед выездом на линию и после возвращения с линии в организацию, а при междугородных перевозках — для выполнения работ в пункте оборота или в пути (в месте стоянки) перед началом и после окончания смены;
- г) время проведения медицинского осмотра водителя перед выездом на линию (предрейсового) и после возвращения с линии (послерейсового), а также время следования от рабочего места до места проведения медицинского осмотра и обратно;
- д) время стоянки в пунктах погрузки и разгрузки грузов, в местах посадки и высадки пассажиров, в местах использования специальных автомобилей;
- е) время простоев не по вине водителя;
- ж) время проведения работ по устранению возникших в течение работы на линии эксплуатационных неисправностей обслуживаемого автомобиля, не требующих разборки механизмов, а также выполнения регулировочных работ в полевых условиях при отсутствии технической помощи;
- з) время охраны груза и автомобиля во время стоянки на конечных и промежуточных пунктах при осуществлении междугородных перевозок в случае, если такие обязанности предусмотрены трудовым договором (контрактом), заключенным с водителем;

и) время присутствия на рабочем месте водителя, когда он не управляет автомобилем, при направлении в рейс двух и более водителей;

к) время в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Время управления автомобилем в течение периода ежедневной работы (смены) не может превышать девяти часов, а в условиях горной местности при перевозке пассажиров автобусами габаритной длиной свыше 9,5 м и при перевозке тяжеловесных, длинномерных и крупногабаритных грузов не может превышать восьми часов.

При суммированном учете рабочего времени время управления автомобилем в течение периода ежедневной работы (смены) может быть увеличено до десяти часов, но не более двух раз в неделю. При этом суммарная продолжительность управления автомобилем за две недели подряд не может превышать 90 часов.

При суммированном учете рабочего времени для водителей автобусов, осуществляющих перевозки в городском и пригородном сообщении, допускается введение суммированного учета времени управления автомобилем.

На междугородных перевозках после первых четырех часов непрерывного управления автомобилем водителю предоставляется специальный перерыв для отдыха от управления автомобилем в пути продолжительностью не менее 15 минут, в дальнейшем перерывы такой продолжительности предусматриваются не более чем через каждые два часа. В том случае, когда время предоставления специального перерыва совпадает со временем предоставления перерыва для отдыха и питания, специальный перерыв не предоставляется.

Частота перерывов в управлении автомобилем для кратковременного отдыха водителя и их продолжительность указываются в задании по времени на движение и стоянку автомобиля.

Состав и продолжительность подготовительно-заключительных работ, включаемых в подготовительно-заключительное время и продолжительность времени проведения медицинского осмотра водителя устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников организации.

Время охраны груза и автомобиля засчитывается водителю в рабочее время в размере не менее 30%. Конкретная продолжительность времени охраны груза и автомобиля, засчитываемого водителю в рабочее время, устанавливается работодателем с учетом мнения представительного органа работников организации.

Если перевозка на одном автомобиле осуществляется двумя и более водителями, время на охрану груза и автомобиля засчитывается в рабочее время только одному водителю.

Время присутствия на рабочем месте водителя, осуществляющего междугородную перевозку, когда он не управляет автомобилем, при направлении в рейс двух и более водителей засчитывается ему в рабочее время в размере не менее 50%. Конкретная продолжительность времени присутствия на рабочем месте водителя, когда он не управляет автомобилем, при направлении в рейс двух и более водителей, засчитываемого в рабочее время, устанавливается работодателем с учетом мнения представительного органа работников организации.

Применение сверхурочных работ допускается в случаях и порядке, предусмотренных ст. 99 ТК РФ.

При суммированном учете рабочего времени сверхурочная работа в течение рабочего дня (смены) вместе с работой по графику не должна превышать 12 часов. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого водителя четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Водителям предоставляется перерыв для отдыха и питания продолжительностью не более двух часов и не менее 30 минут, как правило, в середине рабочей смены.

При установленной графиком сменности продолжительности ежедневной работы (смены) более восьми часов водителю могут предоставляться два перерыва для отдыха и питания общей продолжительностью не более двух часов и не менее 30 минут.

Время предоставления перерыва для отдыха и питания и его конкретная продолжительность (общая продолжительность перерывов) устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников или по соглашению между работником и работодателем.

Продолжительность ежедневного (междусменного) отдыха вместе с временем перерыва для отдыха и питания должна быть не менее двойной продолжительности времени работы в предшествующий отдыху рабочий день (смену).

Пример

Инспекторы труда в ходе проверки работодателя установили, что рабочее время водителей было больше установленной законом продолжительности.

Так, огласно одному из путевых листов рабочее время водителя К.Н. превысило восемь часов, согласно другому путевому листу — девять часов. В таблице учета рабочего времени водителя К.Н. в соответствующие даты сверхурочная работа не указана, что является нарушением ч. 3 ст. 91 ТК РФ.

Водитель Б. у этого же работодателя в один из рабочих дней был занят больше девяти часов, а на следующие сутки — около 11 часов, то есть продолжительность междуспяного отдыха менее двойной продолжительности времени работы в предшествующий отдыху рабочий день (смену), что является нарушением требований ст. 329 ТК РФ и Положения об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха водителей автомобилей (приложение к приказу Минтранса России от 20.08.2004 № 15).

Ранее руководитель работодателя уже подвергался административному штрафу за соответствующие нарушения, поэтому за повторное нарушение руководитель был подвергнут административному наказанию в виде дисквалификации сроком на один год и шесть месяцев на основании соответствующего постановления мирового судьи.

Руководитель обжаловал это решение во всех инстанциях, но они оставили его в силе.

(по материалам постановления ВС РФ от 31.07.2009 № 18-АД09-8)

При суммированном учете рабочего времени продолжительность ежедневного (междуспяного) отдыха должна быть не менее 12 часов.

При суммированном учете рабочего времени на регулярных перевозках в городском и пригородном сообщении продолжительность ежедневного (междуспяного) отдыха может быть сокращена с 12 часов не более чем на три часа, с учетом удаленности места отдыха работника, с предоставлением ежедневного (междуспяного) отдыха не менее 48 часов непосредственно после окончания рабочей смены, следующей за уменьшенным ежедневным (междуспяным) отдыхом, по письменному заявлению работника, по согласованию с выборным органом первичной профсоюзной организации, а при его отсутствии — иным представительным органом работников.

На междугородных перевозках при суммированном учете рабочего времени продолжительность ежедневного (междуспяного) отдыха в пунктах промежуточных остановок или стоянок не может быть менее 11 часов. Этот отдых может быть сокращен до девяти часов не более трех раз в течение одной недели при условии, что до конца следующей неде-

ли ему предоставляется дополнительный отдых, который должен быть суммарно равен времени сокращенного ежедневного (междусменного) отдыха. В те дни, когда продолжительность отдыха не сокращается, он может быть разбит на два или три отдельных периода в течение 24 часов, один из которых должен составлять не менее восьми часов подряд. В этом случае продолжительность отдыха увеличивается не менее чем до 12 часов. Если в течение каждых 30 часов автомобилем управляли, по крайней мере, два водителя, каждый водитель должен был иметь период отдыха продолжительностью не менее восьми часов подряд.

На междугородных перевозках при наступлении ежедневного (междусменного) отдыха водителя на участке дороги, где отсутствуют места стоянки, оборудованные дорожными знаками, водитель вправе следовать до ближайшего места стоянки, обозначенного вышеуказанными дорожными знаками.

Еженедельный непрерывный отдых должен непосредственно предшествовать или непосредственно следовать за ежедневным (междусменным) отдыхом, и его продолжительность должна составлять не менее 42 часов.

При суммированном учете рабочего времени выходные дни (еженедельный непрерывный отдых) устанавливаются в различные дни недели согласно графикам работы (сменности), при этом число выходных дней в текущем месяце должно быть не менее числа полных недель этого месяца.

Привлечение водителя к работе в выходной день, установленный для него графиком работы (сменности), производится в случаях, предусмотренных ст. 113 ТК РФ, с его письменного согласия по письменному распоряжению работодателя, в других случаях — с его письменного согласия по письменному распоряжению работодателя и с учетом мнения представительного органа работников.

Работа водителей в нерабочие праздничные дни допускается в случаях, предусмотренных ст. 113 ТК РФ. При суммированном учете рабочего времени работа в праздничные дни, установленные для водителя графиком работы (сменности) как рабочие, включается в норму рабочего времени учетного периода.

Работодатель с учетом перечисленных правил составляет графики работы (сменности) при выполнении регулярных перевозок в городском и пригородном сообщении для всех водителей на каждый календарный месяц с ежедневным или суммированным учетом рабочего времени.

Графиками работы (сменности) устанавливаются рабочие дни с указанием времени начала и окончания ежедневной работы (смены), времени перерывов для отдыха и питания в каждую смену, а также дни еженедельного отдыха.

Графики работы (сменности) утверждаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников и доводятся до сведения водителей.

На междугородных перевозках при направлении водителей в дальние рейсы, при которых водитель за установленную графиком работы (сменности) продолжительность ежедневной работы не может вернуться к постоянному месту работы, работодатель устанавливает водителю задание по времени на движение и стоянку автомобиля с учетом приведенных норм Положения.

При осуществлении международных перевозок автотранспортом применяется также Европейское соглашение, касающееся работы экипажей транспортных средств, производящих международные автомобильные перевозки (ЕСТР, Женева, 1 июля 1970 г.).

Нарушение водителем, перевозящим грузы и (или) пассажиров, установленного режима труда и отдыха влечет наложение административного штрафа в размере от 1000 до 3000 руб. (ст. 11.23 КоАП РФ).

Требования к состоянию здоровья

Трудовое законодательство требует принимать на работу водителя только после обязательного предварительного медицинского осмотра (ст. 328 ТК РФ).

Уже в процессе работы водитель проходит периодические и предрейсовые медосмотры.

В силу приказа Минздравсоцразвития России от 12.04.2011 № 302н «Об утверждении перечней вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и Порядка проведения обязательных предварительных и периодических медицинских осмотров (обследований) работников, занятых на тяжелых работах и на работах с вредными и (или) опасными условиями труда» водители должны проходить обязательные периодические медицинские осмотры, посещая невролога, офтальмолога, оториноларинголога, хирурга, дерматовенеролога,

эндокринолога. В ходе осмотра производятся замер роста и веса, определение группы крови и резус-фактора (при прохождении предварительного медицинского осмотра), аудиометрия, исследование вестибулярного анализатора, острота зрения, цветоощущение, определение полей зрения, биомикроскопия сред глаза, офтальмоскопия глазного дна.

Кроме того, в Федеральном законе от 10.12.95 № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения» (ст. 20) установлено, что юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории РФ деятельность, связанную с эксплуатацией транспортных средств, обязаны, в частности, организовывать в соответствии с требованиями ст. 23 данного закона и ст. 46 Федерального закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» проведение обязательных медосмотров (предварительных, периодических, предрейсовых и послерейсовых) и мероприятий по совершенствованию водителями транспортных средств навыков оказания первой помощи пострадавшим в дорожно-транспортных происшествиях. Это требование применяется независимо от сферы деятельности организации и количества единиц транспорта.

Механизм проведения предрейсовых медосмотров определен письмом Минздрава России от 21.08.2003 № 2510/9468-03-32.

Обязательные предрейсовые медицинские осмотры проводятся в течение всего времени работы лица в качестве водителя транспортного средства, за исключением водителей, управляющих транспортными средствами, выезжающими по вызову экстренных оперативных служб. Обязательные послерейсовые медицинские осмотры проводятся в течение всего времени работы лица в качестве водителя транспортного средства, если такая работа связана с перевозками пассажиров или опасных грузов (см. письмо Росздравнадзора от 12.03.2014 № 01И-271/14 «О медицинском обеспечении безопасности дорожного движения»).

Требование о прохождении обязательных медицинских осмотров распространяется на индивидуальных предпринимателей в случае самостоятельного управления ими транспортных средств и в целях осуществления перевозки.

Обязательное медицинское освидетельствование проводится в медицинских организациях государственной, муниципальной и частной систем здравоохранения, имеющих лицензию на медицинскую дея-

тельность по оказанию соответствующих услуг (выполнению работ). Обследование врачом-психиатром, врачом психиатром-наркологом осуществляется в специализированных медицинских организациях государственной и муниципальной систем здравоохранения по месту жительства либо месту пребывания водителя транспортного средства (кандидата в водители транспортного средства).

Обязательные предрейсовые и послерейсовые медиосмотры водителей транспортных средств проводятся либо привлекаемыми медицинскими работниками, либо в порядке и на условиях, предусмотренных ч. 4 ст. 24 Федерального закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ: работодатели вправе вводить в штат должности медицинских работников и создавать подразделения (кабинет врача, здравпункт, медицинский кабинет, медицинскую часть и другие подразделения), оказывающие медицинскую помощь работникам организации. Порядок организации деятельности таких подразделений и медицинских работников устанавливается уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

За допуск работника к исполнению им трудовых обязанностей без прохождения в установленном порядке обязательных предварительных (при поступлении на работу) и периодических (в течение трудовой деятельности) медицинских осмотров, обязательных медицинских осмотров в начале рабочего дня (смены), обязательных психиатрических освидетельствований или при наличии медицинских противопоказаний с 2015 г. предусмотрен административный штраф (ч. 3 ст. 5.27.1 КоАП РФ) в размере от 15 000 до 25 000 руб. с должностных лиц; от 15 000 до 25 000 руб. — для индивидуальных предпринимателей; от 110 000 до 130 000 руб. — для юридических лиц. Оштрафовать нарушителя сможет инспекция труда.

Кроме того, за нарушение установленного порядка проведения обязательного медицинского освидетельствования водителей транспортных средств (кандидатов в водители транспортных средств) либо обязательных предварительных, периодических, предрейсовых или послерейсовых медицинских осмотров судом по инициативе органов Росздравнадзора налагается штраф, установленный ст. 11.32 КоАП РФ: на граждан — в размере от 1000 до 1500 руб., на должностных лиц — от 2000 до 3000 руб., на юридических лиц — от 30 000 до 50 000 руб. (индивидуальные предприниматели несут административную ответственность по этой статье как юридические лица).

Требования к охране труда

Работодатель обязан обеспечить здоровые и безопасные условия труда, правильно организовать труд работников в соответствии с требованиями, предусмотренными Трудовым кодексом РФ.

Обязательные Межотраслевые правила по охране труда на автомобильном транспорте утверждены постановлением Минтруда России от 12.05.2003 № 28.

Они распространяются на работников автотранспортных организаций, автотранспортных цехов, участков иных организаций, предоставляющих услуги по техническому обслуживанию, ремонту и проверке технического состояния автотранспортных средств (станции технического обслуживания, авторемонтные и шиноремонтные организации, гаражи, стоянки и т.п.), а также на предпринимателей, осуществляющих перевозки грузов и пассажиров.

Кроме того, работодатель обязан провести специальную оценку условий труда на рабочих местах водителей и обеспечить их средствами индивидуальной защиты исходя из установленных норм.

Повышение квалификации водителей

Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории РФ деятельность, связанную с эксплуатацией транспортных средств, обязаны создавать условия для повышения квалификации водителей и других работников автомобильного и наземного городского электрического транспорта, обеспечивающих безопасность дорожного движения (ст. 20 Федерального закона от 10.12.95 № 196-ФЗ).

Положение о повышении профессионального мастерства и стажировке водителей, которым при этом следует руководствоваться (РД-200-РСФСР-12-0071-86-12), утверждено Минавтотрансом РСФСР 20 января 1986 г.

Оснащение транспортных средств тахографами

Работодатели обязаны оснащать транспортные средства техническими средствами контроля, обеспечивающими непрерывную, не-

корректируемую регистрацию информации о скорости и маршруте движения транспортных средств, о режиме труда и отдыха водителей транспортных средств (тахографами) (ст. 20 Федерального закона от 10.12.95 № 196-ФЗ).

Требования к тахографам, категории и виды оснащаемых ими транспортных средств, порядок оснащения транспортных средств тахографами, правила их использования, обслуживания и контроля их работы установлены постановлением Правительства РФ от 23.11.2012 № 1213.

Категории и виды транспортных средств, которые должны быть оснащены тахографами, определены приказом Минтранса России от 13.02.2013 № 36.

Тахографами оснащаются следующие категории и виды транспортных средств, выпускаемые в обращение и находящиеся в эксплуатации на территории РФ:

- используемые для перевозки пассажиров, имеющие, помимо места водителя, более восьми мест для сидения, максимальная масса которых не превышает 5 тонн (категория М2);

- используемые для перевозки пассажиров, имеющие, помимо места водителя, более восьми мест для сидения, максимальная масса которых превышает 5 тонн (категория М3);

- предназначенные для перевозки грузов, имеющие максимальную массу свыше 3,5 тонны, но не более 12 тонн (категория N2);

- предназначенные для перевозки грузов, имеющие максимальную массу более 12 тонн (категория N3);

за исключением:

- транспортных средств категории М2, М3, осуществляющих городские и пригородные регулярные перевозки в соответствии с Правилами перевозок пассажиров и багажа автомобильным транспортом и городским наземным электрическим транспортом, утвержденными постановлением Правительства РФ от 14.02.2009 № 112;

- допущенных к осуществлению международных автомобильных перевозок в соответствии с карточкой допуска на автотранспортное средство для осуществления международных автомобильных перевозок грузов и пассажиров;

- оснащаемых контрольными устройствами в соответствии с требованиями Европейского соглашения, касающегося работы экипажей транспортных средств, производящих международные автомобильные перевозки (ЕСТР, Женева, 1 июля 1970 г.);

- пассажирских и грузовых троллейбусов;
- автобетононасосов, автобетоносмесителей, автогудронаторов, автокранов и транспортных средств, оснащенных кранами-манипуляторами, автомобилями скорой медицинской помощи, автоэвакуаторов, пожарных автомобилей, транспортных средств для коммунального хозяйства и содержания дорог, для обслуживания нефтяных и газовых скважин, для перевозки денежной выручки и ценных грузов, транспортных средств, оснащенных подъемниками с рабочими платформами, медицинских комплексов на шасси транспортных средств, автолавок, автобусов для ритуальных услуг, автомобилей-домов, бронированных транспортных средств, самоходных сельскохозяйственных машин, передвижных лабораторий и мастерских, передвижных репортажных телевизионных студий;
- транспортных средств, зарегистрированных военными автомобильными инспекциями или автомобильными службами федеральных органов исполнительной власти, в которых федеральным законом предусмотрена военная служба;
- транспортных средств органов, осуществляющих оперативно-разыскную деятельность;
- транспортных средств, зарегистрированных органами, осуществляющими государственный надзор за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники;
- включенных в перечень видов и категорий колесных транспортных средств, с года выпуска которых прошло 30 и более лет, которые не предназначены для коммерческих перевозок пассажиров и грузов, имеют оригинальный двигатель, кузов и раму (при наличии), сохранены или отреставрированы до оригинального состояния, и в отношении которых утилизационный сбор не уплачивается;
- находящихся в эксплуатации автобусов с числом мест более 20 и грузовых автотранспортных средств с полной массой свыше 15 тонн, предназначенных для междугородных и международных перевозок, оснащенных до 8 ноября 2013 г. тахографами в соответствии с действовавшим в тот период постановлением Правительства РФ от 03.08.96 № 922 «О повышении безопасности междугородных и международных перевозок пассажиров и грузов автомобильным транспортом».

Порядок оснащения транспортных средств тахографами утвержден приказом Минтранса России от 21.08.2013 № 273.

Оснащение тахографами названных транспортных средств производится:

— для автобусов категорий М2 и М3, используемых для перевозки пассажиров, — до 1 июля 2014 г.;

— транспортных средств категорий N2, N3, используемых для перевозки опасных грузов, — до 1 апреля 2014 г.;

— категории N3 с полной массой свыше 15 тонн (за исключением транспортных средств, используемых для перевозки опасных грузов), предназначенных для междугородных перевозок, — до 1 июля 2014 г.;

— категории N3 (за исключением транспортных средств с полной массой свыше 15 тонн, предназначенных для междугородных перевозок), используемых для перевозки грузов, не относящихся к опасным, — до 1 сентября 2014 г.;

— категории N2, используемых для перевозки грузов, не относящихся к опасным, — до 1 апреля 2015 г.;

— категорий N2, N3, М2 и М3, оснащенных организациями — изготовителями транспортных средств до 1 апреля 2014 г. техническими средствами контроля за соблюдением водителями режимов движения, труда и отдыха, соответствующими требованиям Европейского соглашения, касающегося работы экипажей транспортных средств, производящих международные автомобильные перевозки (ЕСТР, Женева, 1 июля 1970 г.), — до 1 января 2018 г.;

— категорий N2, N3, М2 и М3, оснащенных мастерскими до 11 марта 2014 г. техническими средствами контроля за соблюдением водителями режимов движения, труда и отдыха, отвечающими требованиям технического регламента о безопасности колесных транспортных средств, утвержденного постановлением Правительства РФ от 10.09.2009 № 720, — до 1 января 2018 г.

Управление транспортным средством, не оборудованным тахографом, если его установка на транспортном средстве предусмотрена законодательством РФ, а также с неработающим (блокированным, подвергшимся модификации или неисправным) или с не соответствующим установленным требованиям тахографом, за исключением случая поломки тахографа после выпуска на линию транспортного средства, а равно с нарушением установленных правил использования тахографа (в том числе блокирование, корректировка, модификация или фальсификация регистрируемой им информации) влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1000 до 3000 руб., на должностных лиц — от 5000 до 10 000 руб. (ст. 11.23 КоАП РФ).

Приложение 1

Таблица 23

Оценка значимости реквизитов путевого листа легкового автомобиля (форма № 3) по степени важности налогового контроля

Наименование реквизита	Налоговый контроль	
	оценка реквизита по степени важности контроля	документы/регистры, подтверждающие достоверность реквизита
1	2	3
Наименование и адрес организации-перевозчика и сведения о ней	A	Путевой лист является первичным учетным документом по учету работы легкового транспорта и основанием для начисления заработной платы. Показатели сверяемы с договором перевозки
Дата выдачи	A	
Штамп перевозчика	A	Его наличие, при отсутствии сговора с диспетчером, позволяет исключить возможность заполнения путевого листа самим водителем и, следовательно, использования автомобиля в личных целях
Серия и номер документа	A	Поскольку документ представляет собой бланк строгой отчетности, нанесенная типографским способом серия позволяет идентифицировать организацию-владельца. Номер подлежит сверке с записями в Журнале учета движения путевых листов (форма № 8)
Марка, государственный номер и отметка о техническом состоянии автомобиля	C	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
ФИО, квалификация водителя и его подпись с расшифровкой	B	Квалификация водителя напрямую влияет на размер расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость перевозок

Здесь и далее:

A – реквизит, имеющий первостепенное значение; B – важный реквизит; C – существенный реквизит; H – несущественный реквизит.

1	2	3
Наименование и адрес подачи заказавшей перевозку организации (заказчика)	А	Показатели сверяемы с данными в договоре перевозки
Время выезда из гаража и возвращения туда	А	Показатель характеризует фактически отработанное водителем время в целях оплаты его труда и выставления счета заказчику, если он его подтверждает. Формирование стоимости работы легкового автомобильного транспорта базируется, как правило, на временных показателях или показателях пробега у заказчика
Марка горючего и сведения о его движении	А	Показатель отражает необходимые учетные данные для определения затрат на ГСМ. Является важным для определения размеров расходов на горючесмазочные материалы при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Подпись диспетчера с расшифровкой	С	
Место отправления/назначения	С	
Время выезда из места отправления и прибытия в место назначения	А	Показатель характеризует фактическое время использования легкового автомобиля каждым из заказчиков. Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Время в наряде	А	Показатель характеризует фактическое время использования легкового автомобиля всего. Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Пройденное расстояние (пробег)	А	В основу определения стоимости транспортных услуг может быть положен пробег (километраж) у заказчика, что должно указываться в договоре. Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Подписи пользователей	А	
Расчет оплаты труда водителя	А	Расходы по оплате труда водителей формируют себестоимость транспортных услуг
Должность и подпись с расшифровкой работника, осуществившего расчеты	С	Фальсификация документа может быть выявлена при сверке подписей должностных лиц. Сверка возможна с документами по учету труда и его оплаты
Печать перевозчика	В	

Таблица 24

Оценка значимости реквизитов путевого листа специального автомобиля (форма № Зспец) по степени важности налогового контроля

Наименование реквизита	Налоговый контроль	
	оценка реквизита по степени важности контроля	документы/регистры, подтверждающие достоверность реквизита
1	2	3
Наименование организации-владельца и сведения о ней	A	Путевой лист является первичным учетным документом по учету работы транспорта и основанием для начисления заработной платы. К путевому листу предусмотрены два (по количеству возможных заказчиков) отрывных талона, в которых приводятся основные сведения об организации-владельце и выполненной работе. Их заполняет организация-владелец как основание для предъявления счетов на оплату выполненных специальным автомобилем работ. Это позволяет осуществить сверку реквизитов самого путевого листа и отрывных талонов, находящихся у двух заказчиков
Дата заполнения	A	
Штамп организации-владельца	A	Его наличие, при отсутствии сговора с диспетчером, позволяет исключить заполнение путевого листа самим водителем и, следовательно, использование автомобиля в личных целях
Сведения об автомобиле	B	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Сведения о водителе	B	Поскольку квалификация водителя определяет размер оплаты его труда, то и размер расходов на оплату труда, включаемый в себестоимость перевозок, тоже
Серия и номер документа	A	Поскольку документ представляет собой бланк строгой отчетности, нанесенная типографским способом серия позволяет идентифицировать организацию-владельца. Номер подлежит сверке с записями в Журнале учета движения путевых листов (форма № 8)
Сведения о въезде/выезде и работе автомобиля	B	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Марка горючего и сведения о его движении	A	Показатель отражает необходимые учетные данные для определения затрат на ГСМ. Является важным для определения размеров расходов на горюче-смазочные материалы при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Наименование и адрес каждого из двух заказчиков	A	Показатель сверяем с договором перевозки

1	2	3
Сведения о работе автомобиля у каждого из двух заказчиков	A	
Печать каждого заказчика	B	Показатель сверяем с договором перевозки
Отметка о выполнении задания	B	
Должность и ФИО ответственных за безопасное передвижение груза лиц	H	
Результат работы автомобиля	B	
Расчет оплаты труда	A	
Подписи с расшифровкой (заказчика, водителя, диспетчера, механика, таксировщика)	B	Фальсификация документа может быть выявлена при сверке подписей должностных лиц. Сверка возможна с документами по учету труда и его оплаты

Таблица 25

Оценка значимости реквизитов путевого листа грузового автомобиля (форма № 4-С) по степени важности налогового контроля

Наименование реквизита	Налоговый контроль	
	оценка реквизита по степени важности контроля	документы/регистры, подтверждающие достоверность реквизита
1	2	3
Наименование организации-перевозчика и сведения о ней	A	Путевой лист является первичным учетным документом по учету работы транспорта и основанием для начисления заработной платы. Эту форму применяют организации-перевозчики и индивидуальные предприниматели в условиях оплаты труда водителей по сдельным расценкам. Позволяет идентифицировать организацию-налогоплательщика при организации налоговых проверок. Возможность сверки по показателю возникает в отношении следующих документов: а) договор на перевозку грузов автомобильным транспортом; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза; г) заявка на перевозку грузов автомобильным транспортом; д) акт сверки взаимных расчетов за транспортные услуги

1	2	3
Дата выписки	А	Показатель сверяем с ТТН или транспортной накладной
Штамп организации-перевозчика	В	Его наличие, при отсутствии сговора с диспетчером, позволяет исключить заполнение путевого листа самим водителем и, следовательно, использование автомобиля в личных целях
Сведения об автомобиле и прицепах (их коды)	В	Марка автомобиля может указать на фальсификацию, если масса перевезенного груза указана больше, чем это позволяет грузоподъемность данного автомобиля. Сверка возможна по показателям следующих документов: а) ТТН или транспортная накладная; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза
Сведения о водителе	В	Поскольку квалификация водителя определяет размер оплаты его труда, то и размер расходов на оплату труда, включаемый в себестоимость перевозок, тоже. Сверка возможна по показателям следующих документов: а) ТТН или транспортная накладная; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза; г) карточка учета рабочего времени
Серия и номер документа	В	Поскольку документ представляет собой бланк строгой отчетности, нанесенная типографским способом серия позволяет идентифицировать организацию-перевозчика. Номер подлежит сверке с записями в Журнале учета движения путевых листов (форма № 8)
Сведения о въезде/выезде и работе автомобиля	В	
Особые отметки владельца автотранспорта	В	
Марка горючего и сведения о его движении	А	Показатель отражает необходимые учетные данные для определения затрат на ГСМ. Является важным для определения размеров расходов на горюче-смазочные материалы при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Наименование и адрес заказчика	А	Показатель сверяем с договором перевозки
Время прибытия к заказчику и убытия от него	В	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени

1	2	3
Адрес погрузки и разгрузки	С	
Наименование и коды груза/товара	С	Возможность по сверке данного показателя возникает по каждому заказчику в следующих документах: а) заявка на перевозку грузов автомобильным транспортом; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза; г) счет-фактура; д) акт сверки взаимных расчетов за транспортные перевозки; е) путевой лист грузового автомобиля
Количество ездов	А	
Наименование грузоотправителя/грузополучателя	В	
Номера приложенных товарно-транспортных документов и их количество цифрами и прописью	В	
Подпись и печать грузоотправителя/грузополучателя	В	
Расход горючего по нормам и фактически	А	
Общий пробег автомобиля	А	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Пробег автомобиля/прицепа с грузом	А	
Перевезено тонн	А	
Выполнено тонно-километров	А	
Расчет оплаты труда	А	
Подписи с расшифровкой (водителя, диспетчера, механика, таксировщика)	В	

Таблица 26

Оценка значимости реквизитов путевого листа грузового автомобиля (форма № 4-П) по степени важности налогового контроля

Наименование реквизита	Налоговый контроль	
	оценка реквизита по степени важности контроля	документы/регистры, подтверждающие достоверность реквизита
1	2	3
Наименование организации-перевозчика и сведения о ней	А	Путевой лист является первичным учетным документом по учету работы транспорта и основанием для начисления заработной платы. Эту форму применяют организации-перевозчики и индивидуальные предприниматели в условиях повременной оплаты труда водителей. Позволяет идентифицировать организацию-налогоплательщика при организации налоговых проверок. Возможность сверки по показателю возникает в отношении следующих документов: а) договор на перевозку грузов автомобильным транспортом; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза; г) заявка на перевозку грузов автомобильным транспортом; д) акт сверки взаимных расчетов за транспортные услуги
Дата выписки	А	Показатель сверяем с ТТН или с транспортной накладной
Штамп организации-перевозчика	В	Его наличие, при отсутствии сговора с диспетчером, позволяет исключить заполнение путевого листа самим водителем и, следовательно, использование автомобиля в личных целях
Сведения об автомобиле (прицепах) и коды	В	Марка автомобиля может указать на фальсификацию, если масса перевезенного груза указана больше, чем это позволяет грузоподъемность данного автомобиля. Сверка возможна по показателям следующих документов: а) ТТН или транспортная накладная; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза
Сведения о водителе	В	Поскольку квалификация водителя определяет размер оплаты его труда, то и размер расходов на оплату труда, включаемый в себестоимость перевозок, тоже. Сверка возможна по показателям следующих документов: а) ТТН или транспортная накладная; б) акт взвешивания автомобиля; в) акт контрольной проверки правильности погрузки и крепления груза; г) карточка учета рабочего времени

1	2	3
Серия и номер документа	В	Поскольку документ представляет собой бланк строгой отчетности, нанесенная типографским способом серия позволяет идентифицировать организацию-перевозчика. Номер подлежит сверке с записями в Журнале учета движения путевых листов (форма № 8)
Сведения о въезде/выезде и работе автомобиля	В	
Особые отметки владельца автотранспорта	С	
Марка горючего и сведения о его движении	А	Показатель отражает необходимые учетные данные для определения затрат на ГСМ. Является важным для определения размеров расходов на горюче-смазочные материалы при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Наименование и адрес заказчика	А	К путевому листу предусмотрены два (по количеству возможных заказчиков) отрывных талона, в которых приводятся основные сведения об организации-перевозчике, фактически отработанном и подлежащем оплате времени и сумме оплаты. Их заполняет перевозчик и использует как основание для предъявления счетов на оплату грузовых перевозок. Это позволяет осуществить сверку реквизитов самого путевого листа и отрывных талонов, находящихся у двух заказчиков. Показатель сверяем с договором перевозки
Время прибытия к заказчику и убытия от него	А	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Номера и общее количество приложенных товарно-транспортных документов	В	
Штамп заказчика	В	Показатель сверяем с договором перевозки
Время оплачиваемое	А	
Общий пробег автомобиля	А	Показатель сверяем с Карточкой учета рабочего времени
Пробег автомобиля с грузом	А	
Стоимость работы автомобиля	А	
Наличие экспедитора	В	
Подписи с расшифровкой (водителя, диспетчера, механика, таксировщика, начальника эксплуатации)	В	

Приложение 2

МИНИСТЕРСТВО ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ТОРГОВЛИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИНФОРМАЦИЯ

ПЕРЕЧЕНЬ ЛЕГКОВЫХ АВТОМОБИЛЕЙ СРЕДНЕЙ СТОИМОСТЬЮ
ОТ 3 МИЛЛИОНОВ РУБЛЕЙ

№	Марка	Модель (Версия)
1	2	3
1	Aston Martin	DB9
2	Aston Martin	DBS
3	Aston Martin	Rapide
4	Aston Martin	Rapide S
5	Aston Martin	V12 Vantage S
6	Aston Martin	V8 Vantage
7	Aston Martin	V8 Vantage S
8	Aston Martin	Vanquish
9	Aston Martin	Virage
10	Audi	A8 (2.0 Hybrid)
11	Audi	A8 (3.0 TDI)
12	Audi	A8 (3.0 TFSI)
13	Audi	A8 (4.0 TFSI)
14	Audi	A8 (4.2 TDI)
15	Audi	A8 (6.3 FSI)
16	Audi	Q7 (3.0 TFSI)
17	Audi	Q7 (4.2 TDI)
18	Audi	Q7 (6.0 TDI)
19	Audi	R8 (4.2 FSI V8)
20	Audi	R8 (5.2 V10)

1	2	3
21	Audi	R8 Spyder (4.2 FSI V8)
22	Audi	R8 Spyder (5.2 V10)
23	Audi	RS 5
24	Audi	RS4
25	Audi	RS6
26	Audi	RS7
27	Audi	S6
28	Audi	S7
29	Audi	S8
30	Audi	TT RS (2,5 TFSI)
31	Bentley	Flying Spur W12
32	Bentley	GT
33	Bentley	GT Speed
34	Bentley	GT V8
35	Bentley	GTC
36	Bentley	GTC Speed
37	Bentley	GTC V8
38	Bentley	Mulsanne
39	BMW	535d x Drive
40	BMW	550i
41	BMW	550i xDrive
42	BMW	640d xDrive
43	BMW	640i
44	BMW	640i xDrive
45	BMW	650i
46	BMW	650i xDrive
47	BMW	730d xDrive
48	BMW	730i
49	BMW	730Li
50	BMW	740d xDrive
51	BMW	740Li xDrive
52	BMW	750d xDrive
53	BMW	750i xDrive
54	BMW	750Li xDrive
55	BMW	750Li xDrive
56	BMW	760Li
57	BMW	M550d xDrive
58	BMW	X5 M
59	BMW	X5 xDrive30d
60	BMW	X5 xDrive40d
61	BMW	X5 xDrive50i
62	BMW	X5 xDriveM50d
63	BMW	X6 M
64	BMW	X6 xDrive 30d

1	2	3
65	BMW	X6 xDrive M50d
66	BMW	X6 xDrive35i
67	BMW	X6 xDrive40d
68	BMW	X6 xDrive50i
69	BMW	Z4 sDrive35is
70	BMW	M3
71	BMW	M5
72	BMW	M6
73	Bugatti	Veyron
74	Bugatti	Veyron Grand Sport Vitesse
75	Bugatti	Veyron Super Sport
76	Cadillac	CTS-V
77	Cadillac	Escalade
78	Cadillac	Escalade Hybrid
79	Ferrari	458 Italia
80	Ferrari	458 Speciale
81	Ferrari	458 Spider
82	Ferrari	California
83	Ferrari	F12 Berlinetta
84	Ferrari	FF
85	Ferrari	LaFerrari
86	Hyundai	Equus 5.0 V8 GDI
87	Infiniti	FX50 (5.0 S)
88	Infiniti	QX70 (5.0)
89	Infiniti	QX80 (5.6)
90	Jaguar	F-Type (3.0 V6)
91	Jaguar	F-Type (5.0 V8)
92	Jaguar	XFR (5.0)
93	Jaguar	XJ (2.0 i4)
94	Jaguar	XJ (3.0 V6)
95	Jaguar	XJ (5.0 V8)
96	Jeep	Grand Cherokee SRT8
97	Lamborghini	Aventador LP 700-4
98	Lamborghini	Gallardo LP 550-2
99	Lamborghini	Gallardo LP 560-4
100	Lamborghini	Gallardo LP 570-4
101	Land Rover	Discovery 4 V8 5.0 HSE
102	Land Rover	Range Rover 3.0 V6
103	Land Rover	Range Rover 3.0 TDV6
104	Land Rover	Range Rover 4.4 SDV8
105	Land Rover	Range Rover 5.0 V8
106	Land Rover	Range Rover Sport 3.0 V6
107	Land Rover	Range Rover Sport 5.0 V8
108	Land Rover	Range Rover Sport SDV6 3.0

1	2	3
109	Land Rover	Range Rover Sport SDV8 4.4
110	Land Rover	Range Rover Sport TDV6 3.0
111	Lexus	LS 460
112	Lexus	LS 460L
113	Lexus	LS 600h
114	Lexus	LS 600h L
115	Lexus	LX 570
116	Maserati	Ghibli
117	Maserati	Ghibli S
118	Maserati	Ghibli S Q4
119	Maserati	GranCabrio
120	Maserati	GranCabrio MC
121	Maserati	GranCabrio Sport
122	Maserati	GranTurismo
123	Maserati	GranTurismo MC Stradale
124	Maserati	GranTurismo Sport
125	Maserati	Quattroporte
126	Maserati	Quattroporte GTS
127	Maserati	Quattroporte S Q4
128	Mercedes-Benz	CL 500
129	Mercedes-Benz	CL 63 AMG
130	Mercedes-Benz	CL 65 AMG
131	Mercedes-Benz	CLS 500
132	Mercedes-Benz	CLS 63 AMG
133	Mercedes-Benz	E 500
134	Mercedes-Benz	E 63 AMG
135	Mercedes-Benz	G 350
136	Mercedes-Benz	G 500
137	Mercedes-Benz	G 63 AMG
138	Mercedes-Benz	G 65 AMG
139	Mercedes-Benz	GL 350
140	Mercedes-Benz	GL 500
141	Mercedes-Benz	GL 63 AMG
142	Mercedes-Benz	ML 350
143	Mercedes-Benz	ML 500
144	Mercedes-Benz	ML 63 AMG
145	Mercedes-Benz	S 400
146	Mercedes-Benz	S 400 HYBRID
147	Mercedes-Benz	S 500
148	Mercedes-Benz	S 63 AMG
149	Mercedes-Benz	SL 350
150	Mercedes-Benz	SL 500
151	Mercedes-Benz	SL 63 AMG
152	Mercedes-Benz	SL 65 AMG

1	2	3
153	Mercedes-Benz	SLK 55 AMG
154	Mercedes-Benz	SLS AMG
155	Mercedes-Benz	C 63 AMG
156	Nissan	GT-R
157	Nissan	Patrol 5.6 V8
158	Porsche	911 GT3
159	Porsche	911 Turbo
160	Porsche	911 Turbo S
161	Porsche	Carrera
162	Porsche	Carrera 4
163	Porsche	Carrera 4S
164	Porsche	Carrera S
165	Porsche	Cayenne
166	Porsche	Cayenne GTS
167	Porsche	Cayenne S
168	Porsche	Cayenne S Hybrid
169	Porsche	Cayenne Turbo
170	Porsche	Cayenne Turbo S
171	Porsche	Cayman S
172	Porsche	Panamera
173	Porsche	Panamera 4
174	Porsche	Panamera 4S
175	Porsche	Panamera GTS
176	Porsche	Panamera S
177	Porsche	Panamera S e-Hybrid
178	Porsche	Panamera Turbo
179	Rolls-Royce	Ghost
180	Rolls-Royce	Phantom
181	Rolls-Royce	Wraith
182	Toyota	LANDCRUISER 200
183	Volkswagen	Phaeton V6 TDI
184	Volkswagen	Phaeton V8
185	Volkswagen	Touareg V8 FSI
186	Volkswagen	Touareg V8 TDI
187	Volkswagen	Touareg Hybrid TSI

Учредитель:
ЗАО «ЭЖ МЕДИА»

Издатель:
ЗАО ИД «Экономическая газета»

Главный редактор **Ю.Н. Самохвалова**
Выпускающий редактор **Т.Т. Пономарева**
Корректоры **Е.Н. Адаменко, Л.Г. Королева**
Верстка: **Е.А. Королева**

Адрес редакции и издателя: 125319, Москва, ул. Черняховского, д. 16

E-mail: eg@ekonomika.ru

Интернет: <http://www.eg-online.ru>

Подписано в печать 19.12.2014. Формат 60x90/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Helios. Печать офсетная. Усл. печ. л. 10.

Тираж 5000 экз.

Цена договорная.

Подписной индекс в каталоге «Пресса России» 73292.

Отпечатано в типографии ООО «Медиа-Гранд»,
152900, г. Рыбинск, ул. Луговая, д. 7,
тел. (495) 979-75-07