

ПОЛОЖЕНИЕ О ПОРЯДКЕ УЧЕТА И НАЧИСЛЕНИЯ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Утверждено постановлением Правительства РМ № 289 от 14 марта 2007 г., публикуется с учетом изменений и дополнений, внесенных постановлением № 806 от 8 сентября 2010 г.

Глава I. ЦЕЛЬ НАСТОЯЩЕГО ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель настоящего положения состоит в описании порядка учета и расчета износа основных средств в целях налогообложения, порядка определения вычитаемых расходов на ремонт этих средств, а также расчета налогового результата в случае их выбытия.

Глава II. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

2. Действие настоящего положения распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и зарегистрированных в соответствии с законодательством Республики Молдова.

Глава III. ПРЕДМЕТ НАЧИСЛЕНИЯ ИЗНОСА

3. Предметом начисления износа являются основные средства, используемые (находящиеся в эксплуатации) в предпринимательской деятельности и подверженные износу.

Не начисляется износ на земельные участки, продуктивный и рабочий скот (кроме рабочих лошадей, сторожевых собак), библиотечный фонд, многолетние насаждения, не вступившие в пору плодоношения; основные средства, находящиеся на консервации; незавершенное капитальное строительство, основные средства, полученные как дарения или на безвозмездной основе. Также не начисляется износ по приобретенным основным средствам, для которых не были определены обязательства по уплате. В случае частичного финансирования приобретенный износ начисляется для части, понесенной предприятием. В случае, когда существует полное финансирование приобретения основных средств, износ по данным объектам не начисляется. Если на конец отчетного периода основные средства не находятся в эксплуатации, но подлежат реконструкции или техническому перевооружению или если деятельность предприятия полностью приостановлена, износ по данным объектам не начисляется.

Считаются основными средствами, для которых начисляется износ, инвестиции, направленные в основные средства, являющиеся предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии и аренды.

Согласно части (3) ст. 26 Налогового кодекса под инвестициями понимается превышение затрат на ремонт, содержание, улучшение и тому подобные действия в отношении соответствующих основных средств над указанными затратами, разрешенными к вычету в налоговом году согласно порядку, установленному в части (9) статьи 27 Налогового кодекса.

По легковому автомобилю, стоимость которого не превышает лимита, установленного пунктом а) части (9) статьи 26 Налогового кодекса, начисленный износ вычитается в зависимости от стоимости автомобиля в полном размере. В случае, если стоимость автомобиля превышает установленный лимит, вычет ограничивается суммой износа, начисленной исходя из стоимости автомобиля, равной установленному лимиту. Данное положение не применяется в отношении легковых автомобилей, используемых в качестве основных средств в основной деятельности, представляющей собой оказание услуг, износ которых включается в себестоимость продаж.

В случае финансового лизинга лизингополучатель рассматривается как собственник основных средств, полученных в лизинг, а в случае операционного лизинга собственником является лизингодатель. Расчет и вычет износа основных средств, являющихся предметом договора лизинга, осуществляются лизингополучателем в случае финансового лизинга и лизингодателем - в случае операционного лизинга.

Глава IV. КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО КАТЕГОРИЯМ СОБСТВЕННОСТИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

4. Для начисления износа все основные средства классифицируются по пяти категориям собственности.

Категории собственности, по которым классифицируются основные средства в налоговых целях, применяются только для реализации положений ст.26-27 Налогового кодекса, Постановления Правительства № 338 от 21 марта 2003 г. «Об утверждении Каталога основных средств и нематериальных активов», а также настоящего положения.

Начиная с 2004 года отнесение собственности к категориям собственности осуществляется в соответствии с Каталогом основных средств и нематериальных активов, утвержденным Постановлением Правительства № 338 от 21 марта 2003 г.

По собственности, представляющей собой инвестиции в основные средства, являющиеся предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии и аренды, начисление износа осуществляется в порядке, предусмотренном для категории собственности, к которой относятся соответствующие основные средства.

Глава V. МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

5. Согласно части (5) ст. 26 Налогового кодекса величина износа основных средств, подлежащая вычету, определяется путем умножения стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода, относящихся к какой-либо категории собственности, на соответствующую норму износа:

$$U_f = \frac{B_f \times N_u}{100}$$

где U_f - начисленный износ в целях налогообложения;
 B_f - стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода;
 N_u - норма износа соответствующей категории собственности.

Для собственности, относящейся к I категории, величина износа основных средств, подлежащая вычету, определяется по каждому объекту в отдельности, а для собственности, относящейся к II - V категориям, износ определяется исходя из стоимостного базиса на конец отчетного периода соответствующей категории.

Пример 1. Стоимостный базис станка на начало отчетного периода составляет 5 000 леев и относится к V категории собственности, по которой норма износа равна 30%.

Для расчета износа основных средств в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения:

Отчетный период	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Сумма поступлений	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Начисленный износ	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4 (2+3)	5 (4x30%)	6 (4-5)
1-й год	5 000	-	5 000	5 000x30% = 1 500	3 500
2-й год	3 500	-	3 500	3 500x30% = 1 050	2 450
3-й год	2 450	-	2 450	2 450	-

6. Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода определяется как стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода, увеличенный на стоимость вновь приобретенных и/или созданных своими силами основных средств и на сумму корректировок и уменьшенный на сумму от их реализации или уменьшенный на остаточную стоимость отчужденного автомобиля исходя из стоимости, по которой он был включен в соответствующую категорию собственности (в случае отчуждения автомобиля, который был включен в категорию собственности со стоимостью, предусмотренной пунктом б) части (9) статьи 26 Налогового кодекса), уменьшенный на скорректированный стоимостный базис основных средств, отчуждаемых при дарении, безвозмездной передаче, уменьшенный на скорректированный стоимостный базис основных средств отчуждаемых при вынужденном выбытии или списании недоамортизированного объекта.

Сумма корректировок, которая относится на увеличение стоимостного базиса основных средств соответствующей категории собственности, состоит из:

а) суммы превышения расходов, понесенных в течение налогового года на ремонт собственности, над нормой, установленной в частях (8) и (9) ст. 27 Налогового кодекса от стоимостного базиса соответствующей категории собственности на начало отчетного периода;

б) суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего зачету в соответствии с Налоговым кодексом, исчисленного из балансовой стоимости реализованных основных средств, числящихся в бухгалтерском учете с налогом на добавленную стоимость;

с) суммы предполагаемой остаточной стоимости основных средств при их списании в бухгалтерском учете в связи с полным износом.

Таким образом, расчет стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода производится в следующем порядке:

$$B_f = B_i + S_{inr} + S_c - S_{iesir}$$

где B_i - стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода, относящихся к соответствующей категории собственности, который определяется как разность между стоимостным базисом основных средств на конец предыдущего отчетного периода и суммой начисленного износа за тот же период:

$$B_i = B_f - U_f$$

где B_i - стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода;
 B_f - стоимостный базис основных средств на конец предыдущего отчетного периода;

U_f - начисленный износ предыдущего отчетного периода;

S_{inr} - сумма поступлений, которая включает стоимость вновь приобретенных или созданных своими силами основных средств, стоимостный базис основных средств, поступивших после вынужденного выбытия, а также стоимостный базис расконсервированных основных средств и других поступлений;

S_c - сумма корректировок, рассчитанная как разность между суммой, превышающей лимит расходов на ремонт собственности, и суммой НДС, подлежащего зачету, а также суммой предполагаемой остаточной стоимости основных средств;

S_{iesir} - сумма выбывших основных средств, которая представляет собой сумму от реализации основных средств в случае отчуждения автомобиля, который был включен в категорию собственности со стоимостью, предусмотренной пунктом б) части (9) статьи 26 Налогового кодекса - остаточная стоимость отчужденного автомобиля, исходя из стоимости, по которой он был включен в соответствующую категорию, в случае дарения, вынужденного выбытия, консервации, ликвидации и других видов выбытия основных средств - их скорректированный стоимостный базис.

7. Устанавливается следующий порядок начисления износа собственности:

а) по собственности, относящейся к I категории, износ начисляется путем применения нормы износа к стоимостному базису на конец отчетного периода по каждому объекту основных средств;

б) по собственности, относящейся к II-V категориям, начисление износа осуществляется путем применения нормы износа к стоимостному базису соответствующей категории собственности на конец отчетного периода.

8. Для учета основных средств по категориям собственности и расчета их износа в целях налогообложения применяется единый формуляр (приложение № 1 к настоящему положению).

Ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения заполняется следующим образом:

графа 1 "Категория собственности и норма износа" - отражаются категории собственности, утвержденные в части (8) ст. 26 Налогового кодекса;

графа 2 "Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода (B_i)" - стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода, относящихся к соответствующей категории собственности, и определяется как разность между стоимостным базисом основных средств на конец предыдущего отчетного периода и суммой начисленного износа за тот же период;

графа 3 "Приобретенные основные средства" - сумма, относящаяся к приобретенным основным средствам;

графа 4 "Основные средства, созданные своими силами" - сумма, относящаяся к основным средствам, созданным своими силами;

графа 5 "Замена после вынужденной утраты" - скорректированный стоимостный базис основных средств, включенных в эксплуатацию после вынужденной утраты;

графа 6 "Расконсервация" - стоимостный базис основных средств, включенных в эксплуатацию после консервации;

графа 7 "Другие поступления" - отражается стоимость других поступлений (или другие суммы), которые не были отражены в графах 3-6;

графа 8 "Итого" - отражается итог граф 3-7;

графа 9 "Сумма превышения лимита расходов на ремонт (Sd)" - превышение понесенных расходов в течение налогового года на ремонт собственности, лимита, установленного частью (8) ст. 27 Налогового кодекса, от стоимостного базиса соответствующей категории собственности на начало отчетного периода;

графа 10 "Сумма налога на добавленную стоимость (Stva)" - сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая зачету в соответствии с Налоговым кодексом, исчисленная из балансовой стоимости реализованных основных средств, числящихся в бухгалтерском учете с налогом на добавленную стоимость;

графа 11 "Сумма предполагаемой остаточности стоимости основных средств при их списании в бухгалтерском учете в связи с полным износом (Svr)" - в случае списания основных средств в бухгалтерском учете в связи с полным износом, стоимостный базис соответствующей категории собственности уменьшается на сумму предполагаемой остаточной стоимости соответствующих основных средств (положения пункта б) части (10) ст. 27 Налогового кодекса) (Svr);

графа 12 "Другие корректировки" - сумма других корректировок, установленных действующим законодательством;

графа 13 "Итого" - сумма, отраженная в графе 9, уменьшается на суммы, указанные в графах 10 и 11;

графа 14 "Реализация" - отражается сумма, полученная от реализации основных средств;

графа 15 "Дарение или безвозмездная передача" - стоимостный базис основных средств, переданных в дар или безвозмездно;

графа 16 "Вынужденная утрата" - стоимостный базис основных средств, выбывших в результате их утраты;

графа 17 "Консервация" - стоимостный базис законсервированных основных средств;

графа 18 "Другие выбытия" - стоимостный базис выбывших основных средств;

графа 19 "Списание" - стоимостный базис списанных основных средств;

графа 20 "Итого" - итог граф 14-19;

графа 21 "Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода (Bf)" - определяется как графа 2 + графа 8 + графа 13 - графа 20;

графа 22 "Начисленный износ (Uf)" - величина износа основных средств определяется путем умножения стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода (графа 21), относящихся к какой-либо категории собственности, на соответствующую норму износа;

графа 23 "Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода" - из суммы графы 21 вычитается сумма графы 22.

При заполнении этой ведомости необходимо указать не только стоимостный базис основных средств, относящихся к определенной категории собственности II-V, но и количество объектов. Количество объектов основных средств указывается через дробь.

При отражении в ведомости собственности, представляющей собой инвестиции в основные средства, являющиеся предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии, аренды, необходимо учесть превышение затрат на ремонт, содержание, улучшение и тому подобные действия в отношении соответствующих основных средств над указанными затратами, вычитаемых в налоговом периоде согласно порядку, установленному в части (9) статьи 27 Налогового кодекса.

Например, к III категории собственности отнесено 13 объектов основных средств общей стоимостью поступления 47 000 леев. В III разделе "Сумма поступлений" ведомости следует указать 47000/13.

Пример 2. Стоимостный базис основных средств предприятия на начало отчетного периода составляет 2 202 000 леев и относится к категориям собственности следующим образом:

Основные средства в эксплуатации	Категория собственности	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода
Административное здание	I	1 300 000
Складское помещение	I	40 000
Дорога (10 км)	I	650 000
8 объектов	IV	72 000/8
6 объектов	V	140 000/6
Всего		2 202 000

В течение отчетного периода предприятие приобрело инструмент для измерения напряжения тока (код 903091900), стоимость которого составляет 5 000 леев (IV категория собственности), оборудование лабораторное (код 841919000) стоимостью - 135 000 леев (IV категория собственности) и другое оборудование стоимостью 87 000 леев (V категория собственности).

За отчетный период предприятием был произведен ремонт складского помещения (I категория собственности) на сумму 7 600 леев и ремонт станка (V категория собственности) на сумму 5 000 леев. В бухгалтерском учете сумма расходов на ремонт была отнесена на расходы периода. В целях налогообложения для определения суммы расходов по ремонту, подлежащей вычету, стоимостный базис соответствующей категории собственности на начало отчетного периода умножается на 15% (допустим, что соответствующая норма действовала в декларируемый период, приведенный в примере). Таким образом, нормы вычета расходов на ремонт следующие: для складского помещения - 6 000 леев (40 000 x 15% : 100%) и для станка - 21 000 леев (140 000 x 15% : 100%). Следовательно, сумма превышения расходов на ремонт складского помещения составляет 1 600 леев (7 600 - 6 000) и относится на увеличение стоимостного базиса соответствующей категории собственности

(увеличивается стоимостный базис складского помещения). По отношению к ремонту станка превышение лимита не установлено (5 000-21 000), и стоимостный базис соответствующей категории собственности не увеличивается.

В том же отчетном периоде предприятием был реализован компьютер (V категория собственности) за 7 800 леев без учета НДС. Данная сумма относится на уменьшение стоимостного базиса соответствующей категории собственности.

Для расчета износа основных средств и определения результата от их реализации в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения за отчетный период (См. Таблица 3).

Глава VI. НАЧИСЛЕНИЕ ИЗНОСА АРЕНДОВАННЫХ АКТИВОВ, ВЗЯТЫХ В ИМУЩЕСТВЕННЫЙ НАЕМ И ЛИЗИНГ

9. В зависимости от типа (формы) аренды, лизинга устанавливается, кто будет нести расходы по износу активов, а также расходы на ремонт.

Учитывая положения НСБУ 17 «Учет аренды (лизинга)», имущество, взятое в финансируемую аренду и финансовый лизинг, отражается как актив в бухгалтерском балансе арендатора, а арендная плата и лизинговый платеж, который должен быть уплачен, - как задолженность. Износ активов, взятых в финансовую аренду и финансовый лизинг, начисляется лизингополучателем (арендатором) в каждом отчетном периоде в течение всего срока использования. Соответственно в налоговых целях износ начисляется лизингополучателем (арендодателем). При этом расходы на ремонт разрешаются к вычету лизингополучателю (арендатору) в размере лимита по ремонтным расходам согласно положениям пункта б) части (9) ст. 27 Налогового кодекса и определенным согласно настоящему положению.

В случае, если активы сданы в операционный наем (аренду, операционный лизинг), их учет и отражение в бухгалтерском балансе ведутся у лизингодателя (арендодателя). Износ активов, переданных внаем (аренду) и операционный лизинг, начисляется лизингодателем (арендодателем) за каждый отчетный период и относится на расходы периода, а в конце каждого отчетного периода отражается в отчете о финансовых результатах лизингодателя (арендодателя). Соответственно в налоговых целях при определении подоходного налога вычет расходов, связанных с износом, разрешается лизингодателю (арендодателю). Лизингополучатель (арендатор) относит на вычеты сумму арендной платы и начисленного лизингового платежа в соответствии с действующим законодательством. Когда согласно договору имущественного найма (аренды) наниматель (арендатор) несет расходы по ремонту, вычет таких расходов разрешается в пределах норм от платы за имущественный наем (аренду), установленных пунктом б) части (9) ст. 27 Налогового кодекса.

Глава VII. ОЦЕНКА ПОСТУПЛЕНИЙ

10. Сумма поступлений представляет собой стоимость вновь приобретенных или созданных своими силами основных средств, стоимостный базис основных средств, поступивших после вынужденного выбытия, а также стоимостный базис расконсервированных основных средств. Таким образом определяем, что поступления основных средств в эксплуатацию могут быть осуществлены путем:

- приобретения;
- создания собственными силами;
- замены после вынужденного выбытия;
- расконсервации;
- других поступлений, не отраженных в предыдущих позициях.

Вне зависимости от даты поступления основных средств износ начисляется за весь отчетный период и рассчитывается от стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода.

Стоимость вновь приобретенных основных средств состоит из цены приобретения, а также из всех расходов, связанных с их приобретением, включая расходы по перевозке, монтажу и страхованию, проценты, уплаченные или начисленные до начала эксплуатации объекта. Стоимость основных средств, относящихся к собственности, созданной своими силами, включает все расходы и выплаты процентных начислений по ним за весь период до начала их эксплуатации, налоги (пошлины) и сборы, за исключением налога на добавленную стоимость, уплаченного или подлежащего уплате субъектами налогообложения, зарегистрированными в качестве плательщиков НДС, который зачисляется на счет.

Стоимостный базис замещающей собственности считается скорректированным стоимостным базисом заменяемой собственности (положения ст. 22 Налогового кодекса).

Расконсервированные основные средства оцениваются величиной скорректированного стоимостного базиса, определенного на момент консервации.

Собственность, на которую начисляется износ, - инвестиции в основные средства, которые являются предметом договора операционного лизинга, имущественного найма, концессии, аренды, и оценивается как превышение затрат на ремонт, содержание, улучшение и тому подобные действия в отношении основных средств над указанными затратами, разрешенными к вычету в налоговом году согласно порядку, установленному в части (9) статьи 27 Налогового кодекса.

Сумма поступлений для легковых автомобилей состоит из цены приобретения, а также из всех расходов, связанных с их приобретением, в том случае, когда величина их стоимости не превышает соответствующий норматив, установленный в пункте а) части (9) статьи 26 Налогового кодекса.

В случае, когда стоимость легкового автомобиля выше установленного норматива, сумма поступлений для соответствующего автомобиля оценивается исходя из установленного норматива согласно пункту а) части (9) статьи 26 Налогового кодекса.

Положения части (9) ст.26 Налогового кодекса не применяются в отношении легковых автомобилей, используемых в качестве основных средств в основной деятельности, представляющей собой оказание услуг, износ которых включается в себестоимость продаж. Предприятия, которые отразили в предыдущие отчетные периоды в поступлениях стоимость легковых автомобилей в размере норматива, установленного согласно пункту а) части (9) статьи 26 Налогового кодекса, отражают в графе «Другие поступления» полученную разницу между фактической стоимостью автомобиля (ценой приобретения, а также из всех расходов, связанных с его приобретением) и суммой, которая была отражена в поступлениях в пределах установленного норматива.

№ п/п	Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Стоимость вновь приобретенных основных средств	Сумма корректировок			Сумма от реализации основных средств	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Износ основных средств	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
				Сумма превышения лимита расходов на ремонт	Сумма НДС, подлежащая зачету	Сумма предполагаемой остаточной стоимости основных средств при их списании				
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Административное здание- 5%	1 300 000						1 300 000	65 000	1 235 000
2.	Складское помещение - 5%	40 000	1 600					41600	2 080	39 520
3.	Дорога	650 000						650 000	32 500	617 500
4.	IV-20%	72 000/8	140 000/2					212 000/10	42 400	169 600/10
5.	V-30%	140 000/6	87 000/1				7 800/1	219 200/6	65 760	153 440/6
6.	Всего	2202000	227 000	1 600			7 800	2 422 800	207740	2 215 060

В соответствии с положениями части (9) ст.26 Налогового кодекса норматив стоимости легкового автомобиля, который включается в поступления с целью начисления износа, начиная с 2007 года составляет 200 000 леев (для предыдущих периодов данный норматив составлял 100 000 леев). Данное положение применяется в отношении легковых автомобилей, приобретенных и включенных в эксплуатацию начиная с 2007 года, а также приобретенных в 2006 году и включенных в эксплуатацию с 2007 года.

Пример 3. Предприятие «W» (оказывает услуги такси) приобрело в 2004 году легковой автомобиль стоимостью 580 000 леев. В 2004 году легковой автомобиль был передан в эксплуатацию и включен в ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения исходя из стоимости автомобиля 100 000 леев (согласно пункту а) части (9) статьи 26 Налогового кодекса лимит составлял 100 000 леев). При расчете износа основных средств в целях налогообложения за налоговый период 2006 года сумму 480 000 леев (580 000 - 100 000) предприятие «W» отразит в графе «Другие поступления» ведомости учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения. Таким образом, стоимостный базис соответствующей категории собственности будет увеличен на 480 000 леев.

Глава VIII.

СУММА КОРРЕКТИРОВОК И ИХ ВЛИЯНИЕ НА СТОИМОСТНЫЙ БАЗИС ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

11. Сумма корректировок представляет собой разницу между суммой превышения лимита расхода по ремонту собственности и суммой НДС, подлежащей зачету, а также суммой предполагаемой остаточной стоимости основных средств:

$$Sc = Sd - Stva - Svr,$$

где Sd - превышение расходов, понесенных в течение налогового года на ремонт собственности, лимита, установленного частью (8) ст. 27 Налогового кодекса от стоимостного базиса соответствующей категории собственности на начало отчетного периода;

Stva - сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая зачету в соответствии с Налоговым кодексом, исчисленная из балансовой стоимости реализованных основных средств, числящихся в бухгалтерском учете, где сумма налога на добавленную стоимость была включена в сумму поступлений основных средств;

Svr - сумма предполагаемой остаточной стоимости основных средств при их списании в бухгалтерском учете в связи с полным износом.

Сумма корректировок по собственности, отнесенной к I категории, относится на каждый объект в отдельности. Для II - V категорий собственности сумма корректировок определяется по категориям, независимо от количества объектов, входящих в соответствующую категорию.

Глава IX.

ВЫЧЕТ РАСХОДОВ ПО РЕМОНТУ СОБСТВЕННОСТИ

12. В соответствии с пунктом а) части (8) ст. 27 Налогового кодекса вычет расходов на ремонт собственности разрешается, если понесенные в налоговом году расходы не превышают лимит, установленный ст.27 Налогового кодекса от стоимостного базиса соответствующей категории собственности на начало отчетного периода.

Если понесенные в налоговом году расходы на ремонт собственности превышают лимит, установленный пунктом а) части (8) ст. 27 Налогового кодекса, от стоимостного базиса по каждому объекту, относящемуся к I категории собственности, и от стоимостного базиса II-V категорий собственности (определенного без учета изменений в течение налогового года), то величина превышения рассматривается как расходы на восстановление и отражается на увеличении стоимостного базиса соответствующей категории собственности.

13. Исключением являются расходы на ремонт автомобильных дорог. Вычет расходов на ремонт автомобильных дорог как текущих расходов разрешается в размере фактически понесенных расходов.

14. В соответствующий налоговый период допускается вычет расходов на ремонт основных средств, используемых экономическим агентом в его предпринимательской деятельности согласно договору об имущественном найме (аренде), не соответствующих части (2) статьи 26 Налогового кодекса, и которые согласно указанному договору несет наниматель (арендатор). Вычет таких расходов допускается в пределах, установленных пунктом б) части (9) ст. 27 Налогового кодекса, платы за аренду (имущественный наем) за налоговый период. Показатель «плата за аренду (имущественный наем) за налоговый период» составляет расходы, относящиеся к имущественному найму (аренде), и определяется согласно методу начислений.

Превышение лимита по расходам на ремонт основных средств, которые не соответствуют положениям части (2) ст. 26 Налогового кодекса, а также сумма расходов на ремонт, разрешенных к вычету, определяются при заполнении формуляра (приложение № 3 к настоящему положению).

Пример 4. Согласно договору имущественного найма оборудования предприятие «X» несет расходы по ремонту в размере 140 000 леев. Также предприятие понесло расходы имущественного найма согласно методу начислений в размере 850 000 леев, без НДС.

В таблице 4 отражается расчет вычитаемой суммы расхода по ремонту собственности, взятой в имущественный наем. Предположим, что в налоговом периоде, в котором

осуществлялся ремонт, лимит для вычета расходов по ремонту собственности, составлявших предмет договора имущественного найма (аренды), составляет 15%.

№ п/п	Наименование основных средств, взятых в имущественный наем (арендованных)	Сумма расходов за имущественный наем (аренду), понесенная в течение налогового периода	Сумма лимита согласно ст. 27 НК	Сумма расходов на ремонт основных средств, взятых в имущественный наем (арендованных)	Сумма расходов на ремонт основных средств, разрешенных к вычету (сумма из гр. 4, но не больше гр. 3)	Сумма, отнесенная на увеличение налогооблагаемого дохода (превышение предельной суммы расходов на ремонт, не вычитаемые)
A	1	2	3 (2x15%)	4	5	6 (4-5)
1	оборудование	850 000	127 500	140 000	127 500	12 500

В целях налогообложения принимаются к вычету расходы на ремонт в размере 127 500 леев. Полученная разница в сумме 12 500 леев расценивается как собственность V категории, на которую начисляется износ.

15. К расходам на ремонт относятся расходы на поддержание основных средств в рабочем состоянии (расходы на проведение текущего, среднего и капитального ремонта) с целью сохранения или восстановления возможности получения от основных средств будущих экономических выгод (прибыли) в размерах, определенных при их приобретении.

Для транспортных единиц текущий ремонт заключается в обеспечении работоспособного состояния подвижного состава с восстановлением или заменой отдельных его агрегатов, узлов и деталей (кроме базовых), достигших предельно допустимого состояния износа.

Расходы по техническому обслуживанию не классифицируются как расходы на ремонт. Техническое обслуживание включает контроль, направленный на обеспечение безопасности дорожного движения, а также работы по поддержанию надлежащего внешнего вида, заправку топливом, маслом и охлаждающей жидкостью, а для некоторых видов автотранспорта - санитарную обработку кузова; контрольно-диагностические, крепежные, регулировочные, смазочные и другие работы, направленные на предупреждение и выявление неисправностей.

Для зданий и сооружений ремонт заключается в восстановлении исправности (работоспособности) его конструкций и систем инженерного оборудования, а также в поддержании эксплуатационных показателей.

Текущий ремонт заключается в систематическом и плановом проведении работ по предупреждению преждевременного износа конструкций, отделки, инженерного оборудования, а также работ по устранению мелких повреждений и неисправностей в конструкциях и оборудовании, возникающих в процессе эксплуатации зданий и сооружений. К текущему ремонту относятся:

- частичный ремонт и окраска кровли;
- частичная замена и окраска водосточных труб;
- частичный ремонт окон и дверей;
- очистка от загрязнений и простая окраска фасадов, лестничных клеток;
- штукатурно-малярные работы внутри здания и т.д.

16. Лимит расходов на ремонт собственности определяется от стоимостного базиса собственности на начало отчетного периода следующим образом:

- по основным средствам, относящимся к I категории собственности, - по каждому объекту в отдельности;
- по основным средствам, относящимся к II-V категориям, - по соответствующей категории.

17. При определении суммы, превышающей лимит расходов на ремонт, в качестве основы следует брать расходы на ремонт, которые признаются как расходы или затраты периода, а также расходы, понесенные и капитализированные в течение налогового периода. Превышение лимита расходов на ремонт, а также сумма расходов на ремонт, разрешенная к вычету, определяются путем заполнения формуляра (приложение № 2 к настоящему положению).

Пример 5. Согласно информации по финансовому учету в течение отчетного периода предприятием был произведен ремонт на сумму 167 500 леев, в том числе на ремонт административного здания (I категория собственности) - 70 000 леев, ремонт автомобильной дороги (I категория собственности) - 75 000 леев, на ремонт инструмента по измерению напряжения тока (код 903091900) (IV категория собственности) - 500 леев, лабораторного инвентаря (код 841919000) (IV категория) - 5000 леев, оборудования (V категория) - 17 000 леев. Эти расходы в бухгалтерском учете отражались как расходы периода. В том же отчетном периоде предприятие осуществило капитальные инвестиции в складские помещения (I категория собственности) и оборудование (V категория собственности). Эти расходы были отнесены на увеличение стоимости отремонтированных объектов в сумме соответственно 23 000 леев и 5 000 леев. Оба объекта не были выведены из эксплуатации. В таблице 5 приведен расчет суммы расходов на ремонт собственности, разрешенных к вычету в целях налогообложения, произведенных на основе данных примера 2 о стоимостном базисе основных средств на начало отчетного периода. Предположим, что в налоговом периоде, за который производится расчет, лимит для разрешения к вычету расходов на ремонт составляет 15% (См. Таблица 5)

№ п/п	Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Расходы по текущему ремонту, а также расходы по капитальным инвестициям, в том числе:			Лимит расходов на ремонт	Расходы, разрешенные к вычету (минимальная величина гр.5 и гр.6)	Превышение лимита расходов на ремонт, которые относятся на увеличение стоимостного базиса соответствующей категории собственности	Сумма, которая относится на увеличение налогооблагаемого дохода
			расходы по текущему ремонту	расходы по капитальным инвестициям	всего				
A	1	2	3	4	5	6 (2x15%)	7	8 (5-7)	9 (7-3)
1.	Административное здание -5%	1 300 000	70 000	-	70 000	195000	70 000	-	-
2.	Складское помещение - 5%	40 000	-	23 000	23 000	6 000	6 000	17 000	6 000
3.	Дорога	650 000	75 000	-	75 000	Не лимитировано	75 000	-	-
4.	IV-20%	72 000/8	5 500	-	5 500	10 800	5 500	-	-
5.	V-30%	140 000/6	17 000	5 000	22 000 (17 000+5 000)	21 000	21 000	1 000	4 000
6.	Всего	2 202 000	167 500*	28 000	195 500	X	177500**	18000***	10000****.

Показатели таблицы используются при заполнении формуляра декларации о подоходном налоге и ведомости учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения следующим образом:

- * сумма, указанная в позиции «Всего» гр.3, отражается в строке «Расходы на ремонт собственности» (0311) гр.2 приложения 2D к декларации о подоходном налоге;
- ** сумма, указанная в позиции «Всего» гр. 7, отражается в строке «Расходы на ремонт собственности» (0311) гр.3 приложения 2D к декларации о подоходном налоге;
- *** сумма, указанная в позиции «Всего» гр.8, отражается в гр.9 «Превышение лимита расходов на ремонт» приложения № 1 к настоящему положению;
- **** сумма, указанная в позиции «Всего» гр.9, отражается в строке 0311 гр.4 приложения 2D к декларации о подоходном налоге.

Таблица 6 (в леях)							
Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Сумма поступлений	Сумма корректировок, в том числе предполагаемая остаточная стоимость	Сумма от реализации основных средств	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Износ основных средств	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4	5	6(2+3-4-5)	7(6x1)	8(6-7)
V-30%	47 000/12	-	3 000/1	-	44 000/11	13 200	30 800/11

Согласно произведенному расчету определили, что на увеличение стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода относится сумма 18 000 леев, в том числе: на увеличение стоимостного базиса складского помещения - 17 000 леев и на увеличение стоимостного базиса V категории собственности - 1 000 леев.

18. В случае, когда основные средства, приобретенные в течение отчетного периода, включенные в состав основных средств, подвергаются ремонту, но на начало отчетного периода по соответствующей категории стоимостный базис соответствующей категории равен нулю, расходы на ремонт не признаются к вычету. Налогооблагаемый доход увеличивается на величину данных расходов, и одновременно они рассматриваются как расходы на восстановление собственности и относятся на увеличение стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода.

В случае, когда предприятие несет расходы по ремонту вновь приобретенных основных средств и на начало отчетного периода существует собственность по соответствующей категории, к вычету признаются расходы на ремонт в установленном лимите, определенном по данной категории.

19. Стоимостный базис основных средств по каждой категории собственности корректируется (уменьшается) на сумму налога на добавленную стоимость (Stva), подлежащего зачету в соответствии с Налоговым кодексом, исчисленного из балансовой стоимости реализованных основных средств, числящихся в бухгалтерском учете с налогом на добавленную стоимость (для основных средств, приобретенных до вступления в силу раздела III Налогового кодекса).

20. В случае списания основных средств в бухгалтерском учете в связи с полным износом стоимостный базис соответствующей категории собственности уменьшается на сумму предполагаемой остаточной стоимости соответствующих основных средств (положения пункта б) части (10) ст. 27 Налогового кодекса) (Svr).

Пример 6. Предполагаемая остаточная стоимость оборудования, подлежащего уничтожению, составляет 3000 леев. В бухгалтерском учете балансовая стоимость соответствующего оборудования равна нулю в связи с полным износом.

Стоимостный базис категории собственности, к которой относится данное оборудование (V категория), на начало отчетного периода составляет 47 000 леев и состоит из 12 объектов. Поступления в течение отчетного периода по этой категории не были зарегистрированы. Для расчета износа основных средств в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения за отчетный период (См. таблица 6):

Сумма предполагаемой остаточной стоимости в связи со списанием оборудования относится на уменьшение стоимостного базиса основных средств на конец отчетного периода соответствующей категории собственности.

Глава X. ПОРЯДОК ВЫЧЕТА СУММЫ, ОСТАВШЕЙСЯ ПО СООТВЕТСТВУЮЩЕЙ КАТЕГОРИИ СОБСТВЕННОСТИ, СОСТАВЛЯЮЩЕЙ ВЕЛИЧИНУ, МЕНЬШУЮ СУММЫ, УСТАНОВЛЕННОЙ ЧАСТЬЮ (5) СТ. 27 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

21. Если по окончании налогового периода стоимостный базис соответствующей категории собственности составляет сумму меньшую, чем лимит, установленный в ст. 27 Налогового кодекса, после проведения соответствующих корректировок оставшаяся стоимость подлежит вычету согласно части (5) ст.27 Налогового кодекса.

Пример 7. Стоимостный базис находящихся в эксплуатации основных средств, относящихся к V категории собственности, составляет 5 000 леев и включает 3 объекта. Норма ежегодного износа по категории V составляет 30%. Если кроме износа нет других факторов, влияющих на стоимостный базис основных средств, расчет износа по соответствующей категории собственности производится следующим образом:

Таблица 7 (в леях)					
Отчетный период	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Корректировки отчетного периода	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Начисленный износ за отчетный период	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4 (2+3)	5 (4x30%)	6 (4-5)
1-й год	5 000/3	-	5 000/3	5 000x30% = 1 500	3 500/3
2-й год	3 500/3	-	3 500/3	3 500x30% = 1 050	2 450/3
3-й год	2 450/3	-	2 450/3	2 450	0/3».

Предположим, что лимит, установленный частью (5) ст. 27 Налогового кодекса, составляет 3 000 леев. Согласно данному примеру стоимостный базис собственности на начало 3-го отчетного периода составляет 840 леев. Следовательно, в 3-м отчетном периоде разрешается вычет суммы 2 450 леев.

Глава XI. ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ВЫБИТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ

22. Выбытие основных средств из эксплуатации имеет место при: реализации; дарении; вынужденном выбытии; консервации; списании недоамортизированных основных средств; других выбытиях, не отраженных в предыдущих позициях.

Средства, полученные от отчуждения основных средств, за исключением полученных в результате отчуждения автомобиля, который был включен в категорию собственности, со стоимостью, предусмотренной в пункте б) части (9) статьи 26 Налогового кодекса, относятся на уменьшение стоимостного базиса соответствующей категории собственности. Сумма, на которую уменьшается стоимостный базис соответствующей категории собственности, включает:

доход, полученный в результате реализации основных средств;
скорректированный стоимостный базис основных средств при их отчуждении в результате дарения, вынужденного выбытия, консервации, списания и других выбытий.

Если указанное уменьшение по категориям собственности на конец отчетного периода приводит:

к отрицательному результату, то данный результат включается в доход, а стоимость соответствующей категории собственности на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю;

к положительному результату по категориям собственности:

а) в случае, когда по соответствующей категории не существует собственности, данный результат относится на уменьшение дохода, а стоимость соответствующей категории собственности на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю;

б) в случае, когда по соответствующей категории существует собственность, за исключением I категории, в целях налогообложения не признается ни доход, ни убыток, и для соответствующей категории собственности расчет износа осуществляется согласно требованиям настоящего положения.

В случае отчуждения автомобиля, который был включен в категорию собственности со стоимостью, предусмотренной пунктом б) части (9) статьи 26 Налогового кодекса, стоимостный базис соответствующей категории собственности уменьшается на остаточную стоимость отчужденного автомобиля исходя из стоимости, по которой он был включен в эту категорию. Доход или убыток, исчисленный как разница между суммой средств, полученных в результате отчуждения автомобиля, и его стоимостным базисом, признается доходом или убытком в том налоговом периоде, в котором имело место отчуждение. Стоимостный базис автомобиля представляет собой стоимость автомобиля, уменьшенную на сумму начисленного износа.

Пример 8. В течение отчетного периода предприятие реализовало компьютер (V категория собственности) за 10 000 леев и два станка (IV категория собственности) за 123 000 леев. Стоимостный базис соответствующих категорий на начало отчетного периода составляет:

Таблица 8 (в леях)	
Категория собственности	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода
IV	110 000/2
V	1 890 000/76

Для расчета износа основных средств и определения результата от их реализации в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения (см. Таблица 9):

Таким образом, по IV категории собственности получен отрицательный результат в сумме 13 000 леев, который является налогооблагаемым доходом, полученным от реализации станков. Износ по данной категории не начисляется, и стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю. Что касается V категории собственности, то установлено, что в результате реализации компьютера в целях налогообложения не признаются ни доход, ни убытки, так как на полученную от реализации сумму (10 000 леев) уменьшился стоимостный базис основных средств (75 объектов) на конец отчетного периода, и соответственно стоимостный базис V категории собственности составил 1 880 000 леев, износ, начисленный за соответствующий период, составил 564 266 леев, а стоимостный базис V категории собственности на начало отчетного периода составил 1 315 734 лея.

Пример 9. Стоимостный базис V категории собственности на начало отчетного периода равен 43 000 леев и состоит из 4 объектов. В течение отчетного периода предприятие реализовало 3 объекта за 46 000 лея.

Для расчета износа основных средств и определения результата от их реализации в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения (см. Таблица 10).

Согласно данным указанной ведомости по V категории собственности получен отрицательный результат в размере 3000 леев, который является налогооблагаемым доходом. Износ по данной категории не начисляется, и стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю.

Пример 9¹. Автомобиль, приобретенный по стоимости 500 000 леев, был введен в эксплуатацию в 2007 году. Согласно положениям Каталога основных средств и нематериальных активов, утвержденного Постановлением Правительства № 338 от 21 марта 2003 года, автомобиль относится к V категории собственности, и для расчета износа в целях налогообложения автомобиль включается со стоимостью 200 000 леев. В налоговом периоде 2010 года автомобиль был реализован за 450 000 леев. Балансовая стоимость автомобиля в период реализации составляет 440 000 леев. Финансовый результат от реализации автомобиля составляет 10 000 леев (450 000 – 440 000). Остаточная стоимость автомобиля, рассчитанная исходя из стоимости, по которой он был включен в соответствующую категорию собственности, определяется следующим образом:

Таблица 10 ¹ (в леях)			
Отчетный период	Стоимостный базис автомобиля на начало отчетного периода (включенный в категорию собственности согласно ст. 26 ч. (9))	Начисленный износ	Стоимостный базис на начало следующего отчетного периода
2008	200 000	60 000	140 000
2009	140 000	42 000	98 000
2010	98 000		

Таким образом, стоимость V категории собственности на конец отчетного периода уменьшится на остаточную стоимость автомобиля в сумме 98 000 леев. Стоимостный базис автомобиля в периоде, когда был реализован, составляет 398 000 леев (500 000 (первоначальная стоимость) – 102 000 (общая сумма начисленного износа в период его эксплуатации)). Налоговый результат от реализации автомобиля составляет 52 000 леев (450 000 – 398 000). В целях расчета объекта налогообложения по подоходному налогу, относящегося к соответствующему налоговому периоду, необходимо делать корректировку результатов, признанных в бухгалтерском учете (10 000 леев) и в налоговых целях (52 000 леев) путем

заполнения строки с кодом 0206 Приложения 1D Декларации юридического лица о подоходном налоге:

Таблица 10 ² (в леях)				
Показатели	Код	Признано в		Разница гр. 3 – гр. 2
		финансовом учете	налоговых целях	
A	1	2	3	4
Доход, полученный от реализации основных средств (НК, ст.27 ч.(2))	0206	10 000	52 000	42 000

Таким образом, в результате реализации автомобиля объект налогообложения уменьшится на сумму 42 000 леев.

23. Если на конец отчетного периода по соответствующей категории собственности не существует никакой собственности, после проведения корректировок, относящихся к отчетному периоду, оставшаяся стоимость подлежит вычету, а стоимостный базис соответствующих категорий собственности на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю.

Пример 10. Собственность, отраженная в IV категории, была реализована за 39 000 леев. Стоимостный базис на начало отчетного периода составлял 41 000 леев. Для расчета износа основных средств и определения результата от их реализации в целях налогообложения заполняется ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения (см. Таблица 11):

Таким образом, от реализации всех объектов, числящихся по IV категории собственности, получен положительный результат в сумме 2000 леев. В целях налогообложения этот результат признается убытком, полученным от реализации. Износ по данной категории не начисляется, и стоимость основных средств на начало следующего отчетного периода приравнивается к нулю.

24. В случае, когда основные средства подлежат дарению, вынужденному выбытию, консервации, списанию до истечения срока их полезного функционирования и другим выбытиям, стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода по каждой категории собственности уменьшается на скорректированный стоимостный базис выбывшего объекта.

До 1 января 2004 г. скорректированный стоимостный базис основных средств в налоговых целях определялся следующим образом:

для основных средств, относящихся к I категории собственности, - их стоимость на начало отчетного периода;

для основных средств, относящихся к II-V категориям собственности, - стоимостный базис объекта определялся расчетным путем исходя из их первоначальной стоимости, которая была включена в соответствующие категории собственности, начисленного износа, а также корректировок, осуществленных в связи с произведенным ремонтом, определенных в целях налогообложения.

Начиная с 1 января 2004 г. согласно положениям пункта 88 Каталога основных средств и нематериальных активов, утвержденного Постановлением Правительства № 338 от 21 марта 2003 г., скорректированный стоимостный базис основных средств в целях налогообложения определяется в следующем порядке:

а) скорректированный стоимостный базис для основных средств, относящихся к I категории собственности за соответствующий период (N), - составляет стоимостный базис на начало отчетного периода основных средств за соответствующий период (N);

б) для основных средств, относящихся к II-V категориям собственности: скорректированный стоимостный базис одного объекта определяется путем расчета исходя из процентного соотношения балансовой стоимости на начало соответствующего периода соответствующего объекта в общей сумме балансовой стоимости объектов, отнесенных к соответствующей категории;

скорректированный стоимостный базис группы объекта определяется путем расчета исходя из процентного соотношения балансовой стоимости группы объектов в общей сумме балансовой стоимости объектов, отнесенных к соответствующей категории.

Стоимостный базис основных средств, подлежащих дарению, вынужденному выбытию, консервации и другим выбытиям, отражается в ведомости учета основных средств по категориям собственности и их износа в графе "Сумма выбытий".

В случае, если ранее законсервированные основные средства пущены в эксплуатацию, категория собственности, по которой имеются объекты, увеличивается на скорректированный стоимостный базис, определенный за период, в котором основные средства подлежали консервации, и отражаются в графе "Сумма поступлений".

25. В случае списания основных средств в связи с изъятием из пользования раньше срока их полезного функционирования стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода по каждой категории собственности будет уменьшен на стоимостный базис соответствующих активов, определенный в налоговых целях согласно порядку, изложенному в пункте 24 настоящего положения.

**Monitorul Oficial №
39-42 от 23 марта 2007 г., № 166-168 от 14 сентября 2010 г.**

Таблица 9 (в леях)							
Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Стоимость вновь приобретенных основных средств	Сумма корректировок	Сумма от реализации основных средств	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Износ основных средств	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4	5	6(2+3+4-5)	7(6x1)	8(6-7)
IV-20%	110 000/2			123 000/2	-13 000/0	-	0/0
V-30%	1 890 000/76			10 000/1	1 880 000/75	564 266	1 315 734/75

Таблица 10 (в леях)							
Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Стоимость вновь приобретенных основных средств	Сумма корректировок	Сумма от реализации основных средств	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Износ основных средств	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4	5	6(2+3+4-5)	7(6x1)	8(6-7)
V-30%	43 000/4			46 000/3	-3 000/1	-	0/1

Таблица 11 (в леях)							
Категория собственности и норма износа	Стоимостный базис основных средств на начало отчетного периода	Стоимость вновь приобретенных основных средств	Сумма корректировок	Сумма от реализации основных средств	Стоимостный базис основных средств на конец отчетного периода	Износ основных средств	Стоимостный базис основных средств на начало следующего отчетного периода
1	2	3	4	5	6(2+3+4-5)	7(6x1)	8(6-7)
IV-20%	41 000/4			39 000/3	2 000/0	-	0/0