

И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учебное пособие

Министерство образования и науки Российской Федерации
Байкальский государственный университет

И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учебное пособие

Иркутск
Издательство БГУ
2018

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Рецензент канд. экон. наук, доц. Д.А. Одаховская

Слободняк И.А.

С48 Налоговый учет основных средств [Электронный ресурс] : учеб.
пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. – Иркутск : Изд-во БГУ,
2018. – 87 с. – Режим доступа: lib-catalog@bgu.ru.

Рассматриваются вопросы, связанные с налоговым учетом основных средств, признанием сумм амортизации в составе расходов для целей налогообложения. На основе анализа содержания писем Министерства финансов и ФНС, обзоров арбитражной практики сформирована авторская позиция по соответствующим вопросам.

Для обучающихся по направлениям «Экономика», «Менеджмент», слушателей курсов дополнительного профессионального образования, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7

© Слободняк И.А.,
Арбатская Т.Г., 2018
© Издательство БГУ, 2018

Оглавление

Введение	4
1. Состав амортизируемого имущества	6
А) Будущие экономические выгоды	6
Б) Бытовая техника.....	6
В) Кондиционер, увлажнитель воздуха, вентилятор, обогреватель	9
Г) Спортивный инвентарь	11
Д) Мебель и предметы интерьера.....	13
Е) Объекты внешнего благоустройства	16
Ж) Квартиры	19
2. Объекты основных средств	22
А) Персональный компьютер: границы инвентарного объекта.....	22
В) Объект недвижимости: границы инвентарного объекта.....	23
Г) Мебельный гарнитур: границы инвентарного объекта	24
Д) Движимое / недвижимое имущество: критерии разграничения	26
Е) Объекты незавершенного строительства.....	30
Ж) Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества	30
3. Первоначальная стоимость основного средства (сложные вопросы).....	33
А) Перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость	33
В) Затраты на достройку объекта основных средств	35
Г) Командировочные расходы и первоначальная стоимость объекта.....	36
Д) Приобретение основных средств с использованием заемных ресурсов ..	36
4. Общие положения по амортизации основных средств	40
5. Применение амортизационной премии и инвестиционного налогового вычета	53
6. Приостановление начисления амортизации	61
7. Расходы на поддержание технического состояния основных средств.....	64
8. Амортизация при совершении операций по аренде основных средств	73
9. Включение амортизации в состав расходов	79
Заключение.....	84
Алфавитный указатель.....	85

Введение

Основные средства – являются важнейшим видом ресурсов для любой организации. От качества организации их учета зависит правильность определения важнейших финансово-экономических показателей, характеризующих деятельность организации, в том числе финансового результата. А амортизация основных средств, через начисление которой стоимость соответствующих активов переносится на затраты, является для многих организаций одним из основных элементов расходов.

Одним из основных видов затрат многих организаций является амортизация. Расчет амортизации основных средств всегда представлял и будет представлять наибольший теоретический и практический интерес при рассмотрении связанных с затратами организации. Объясняется это тем очевидным обстоятельством, что суммы амортизации в большинстве случаев **существенны**. Они являются значительными для любых организаций, обладающих основными средствами, но их значение особенно велико для крупных организаций, которые, как правило, являются достаточно фондоемкими, что опять-таки заставляет предъявлять повышенное внимание именно амортизации. При этом отметим, что величина амортизации определяется **не только** сроком полезного использования и используемым методом амортизации, но и величиной первоначальной стоимости объекта, при определении которой также возникает ряд спорных вопросов.

Именно в области признания и оценки затрат находится и существенная часть налоговых споров, которые нередко становятся предметом рассмотрения в судебном порядке. При этом решения, которые принимаются судами, нередко противоречат той позиции, которая озвучивается Министерством финансов и ФНС при рассмотрении ими спорных вопросов.

Издание, которое предлагается для изучения, является обобщением многолетнего опыта теоретических и практических исследований в области расчета амортизации и ее признания в налоговом учете коммерческих организаций.

Объектом исследования выступают основные средства. Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических, методических и практических вопросов, связанных с налоговым учетом основных средств и их амортизации. Автор данного издания попытался придать ему комплексный характер, то есть рассмотреть все основные вопросы, связанные с предметом проводимого исследования.

В работе излагаются не только достаточно известные и широко освещенные в специализированной литературе вопросы, рассмотрение которых будет интересно, прежде всего, студентам, лишь начинающим постигать азы бухгалтерской профессии, но и сложные вопросы, вызывающие затруднения при ведении учета амортизации даже у опытных бухгалтеров. Поэтому перед тем как приступить к изучению данного издания, мы настоятельно рекомендуем читателю внимательно изучить содержание как минимум нескольких нормативных документов, регламентирующих вопросы налогового учета

амортизации и, прежде всего, основные положения главы 25 Налогового Кодекса РФ.

Основное внимание в данном издании уделено рассмотрению сложных, дискуссионных, а иногда и до сих пор неурегулированных на уровне нормативно-правовой базы вопросов, связанных с налоговым учетом основных средств. В этой связи данное издание следует рассматривать не как свод готовых рецептов, а как некий путеводитель по спорным ситуациям. При этом, если в своей деятельности хозяйствующий субъект столкнется с той или иной проблемой, описанной в данном издании, то мы настоятельно рекомендуем при принятии решения по соответствующему вопросу еще раз проверить, не урегулирован ли вопрос в нормативно-правовых актах, вышедших уже после написания данного пособия, то есть после января 2018 года. Нормативно-правовая база налогового учета достаточно подвижна, а соответственно ее положения нуждаются в постоянном мониторинге с целью актуализации применяемых методик.

Надеюсь, что данное пособие будет полезно не только обучающимся на программах высшего образования, но и практикующим специалистам, осуществляющим комплекс учетно-аналитических процедур на практике.

1. Состав амортизируемого имущества

А) Будущие экономические выгоды

Сложности возникают уже на стадии признания различных объектов основными средствами. Например, при определении соответствия объекта основных средств такому условию признания, как «объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем» (п. 4 ПБУ 6/01) возникает немало проблем. Компания *должна* оценить степень вероятности получения *будущих экономических выгод* (дохода) на основе фактов, имеющих на момент *первоначального* признания. При этом необходимо понимать важнейшее правило, которое совершенно неоправданно **искажено** в п. 4 ПБУ 6/01, где будущие экономические выгоды и доход отождествляются:

Будущие экономические выгоды \neq Доход

Будущие экономические выгоды намного **шире** доходов, хотя, безусловно, включают и их. Мы полагаем, что наличие достаточной вероятности получения этих экономических выгод требует определенности относительно того, что компания получит связанные с активом **блага**, в том числе не признаваемые доходом, и возьмет на себя соответствующие риски. То есть:

Будущие экономические выгоды = Доход + Блага

Примерно такой подход к определению будущих экономических выгод заложен в Концептуальных основах финансовой отчетности (в марках МСФО). В частности, п. 4.8 концептуальных основ гласит, что *«будущая экономическая выгода, заключенная в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и их эквивалентов. Такой потенциал может быть производственным и являться частью операционной деятельности организации. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты либо способности уменьшать выбытие денежных средств, например, когда альтернативный производственный процесс снижает затраты на производство»*.

Например, организация приобретает автомобиль, который будет использоваться только для поездок директора. Очевидно, что напрямую автомобиль доход не приносит. Но приносит блага, в виде большего удобства (скорости, комфорта) перемещения руководителя в пространстве, но измерить эти выгоды (блага) в виде дохода затруднительно.

Б) Бытовая техника

Проблемы, прежде всего, возникают с признанием затрат на приобретение активов, которые потенциально (по совокупности большинства условий) могут быть признаны объектами основных средств, но при этом наибольшие трудности возникают с оценок выполнения условия о том, что соответствующий

щие активы должны приносить организации экономические выгоды. Например, как быть с объектами основных средств, которые предназначены для обеспечения естественных потребностей работников организации в еде, отдыхе и т.п. Именно здесь и возникают споры между организациями и налоговыми органами. Если рассматривать судебную практику, то следует отметить, что суды достаточно лояльны по отношению к подобным расходам, осуществленным организациями. Например, ФАС Московского округа (*постановление от 26.01.09 № КА-А40/13294-08*) пришел к выводу, что расходы на приобретение кофеварки, кофе-машины или холодильника могут считаться экономически обоснованными, поскольку в целом данные активы ориентированы на создание условий для деятельности, обеспечивающей извлечение дохода организацией. Поэтому сумма амортизации, начисленная на перечисленные объекты, *уменьшает* базу по налогу на прибыль. Однако налоговые органы нередко заявляют (раз уж подобные споры становятся даже предметами судебного разбирательства), что данные расходы экономически необоснованны и доначисляют организации налог на прибыль на сумму ранее начисленной амортизации (включенной в расходы).

Аналогичные решения вынесены и еще по целому ряду споров. Например, в Постановлении ФАС Московского округа *от 28.06.2012 по делу № А40-50869/10-129-277* суд прямо указал, что использование телевизора и холодильника направлено на обеспечение *нормальных условий труда*, обеспечение которых является обязанностью работодателя. Следовательно, расходы, связанные с исполнением данной обязанности, можно считать непосредственно связанными с обеспечением участия работников в производственном процессе. Спорное имущество использовалось налогоплательщиком в производственных целях, направленных на извлечение дохода. Следовательно, амортизационные отчисления по этому имуществу правомерно включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

В качестве дополнительных доводов могут использоваться факты, упомянутые в Постановлении ФАС Северо-Западного округа *от 21.04.2006 по делу № А56-7747/2005*. В данном случае рассматривались расходы организации с круглосуточным режимом работы. В связи с этим суд признал, что различные бытовые приборы, в том числе электрочайники, СВЧ-печи, а также иные устройства для хранения и приготовления продуктов питания необходимы для создания работникам нормальных условий труда, а соответственно, расходы на их приобретение могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Приведем еще одно решение суда по аналогичному вопросу: расходы на приобретение чайников, термосов и другой бытовой техники могут быть учтены при налогообложении прибыли, поскольку они направлены на обеспечение нормальных условий труда (ФАС Московского округа в постановлении *от 19.08.09 № КА-А40/7730-09*).

В Постановлении ФАС Московского округа *от 19.08.2009 № КА-А40/7730-09 по делу № А40-69714/08-107-332* суд признал правомерными расходы общества не только на приобретение чайника, термоса, но и одноразовой посуды, поскольку покупка предметов кухонного инвентаря также

отвечает требованию трудового законодательства по созданию нормальных условий труда для персонала.

Еще большее количество проблем возникает при приобретении «некухонной» бытовой техники, а именно телевизоров, музыкальных центров, DVD проигрывателей и т.п. Включение подобных объектов в состав основных средств в налоговом учете и их последующая амортизация, очевидно, могут вызвать недовольство со стороны контролирующих органов, ибо на первый взгляд выгоды от использования соответствующего имущества действительно сомнительны. Однако при более тщательном рассмотрении использование и этих объектов может принести пользу. Например, телевизор и DVD проигрыватель могут быть использованы для того, чтобы показать потенциальным потребителям презентационный фильм об организации. Музыкальный центр может быть использован для релаксации сотрудников во время перерывов в работе, что также положительно сказывается на работоспособности.

Приведем небольшой обзор арбитражной практики по этим вопросам. Например, ФАС Уральского округа признал, что музыкальный центр приобретен и используется в условиях производственной необходимости, а именно для улучшения условий труда работников. Следовательно, расходы на его приобретение экономически обоснованы (постановление от 03.08.12 № Ф09-6061/12).

ФАС Московского округа в постановлении от 27.06.11 № КА-А40/5826-11 признал, что плату по вещанию спутникового телевидения можно списать, как расходы на информационные услуги. Причем этот вывод распространен судом и на ситуацию, когда в комплект вещания входят пакеты программ развлекательного характера, такие как «Суперспорт» или «VIP-кино».

Пожалуй, самый широкий перечень аналогичных объектов, затраты на приобретение которых можно учесть в составе расходов либо через механизм амортизации, либо в качестве материальных расходов, содержится в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 02.04.2007 № Ф04-1822/2007(32980-А27-40) по делу № А27-11993/2006-2 (причем Определением ВАС РФ от 27.07.2007 № 9080/07 было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ). В данном постановлении перечислены затраты на *холодильники, чайники, микроволновые печи, морозильная камера, электроплита, пылесос, стол обеденный, обогреватели, телевизор, подставки, лампы настольные, громкоговорящая связь, стойка с микрофоном, зеркала*. Суд признал такие расходы необходимыми для организации нормальных условий труда работников и, следовательно, экономически обоснованными и направленными на получение дохода.

В последние годы широко распространена практика установки в офисах различных систем обеспечения питьевой водой. И если лет назад контролирующие органы нередко требовали у организации предоставления каких-либо справок, подтверждающих низкое качество воды в централизованном водопроводе, то в последние годы даже чиновники Минфина в своих письмах стоят на позиции, что соответствующие расходы без каких-либо дополнительных условий могут быть учтены для целей налогообложения. Например, позиция,

разрешающая учесть расходы на приобретение для работников *питьевой бутилированной воды и расходы на установку кулеров* - письмо Минфина от 16.11.15 № 03-03-06/1/65965. В качестве основания здесь называется пункт 18 приказа Минздравсоцразвития от 01.03.12 № 181н). Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 17.07.17 № 03-03-06/1/45286. Тем не менее, можно посоветовать организациям во избежание подобных проблем включить в собственное положение об охране труда обязательство по обеспечению сотрудников питьевой водой, дополнительно.

Таким образом, в подобных спорах с налоговыми органами можно рекомендовать организациям строить свою защиту *не только* на положениях НК РФ (они то как раз неоднозначны и вполне могут быть истолкованы в пользу контролирующих органов), но и на иных нормативных актах, например на *Трудовом Кодексе*, в соответствии с которым работодатели *обязаны* создавать здоровые и безопасные условия труда, обеспечивать бытовые нужды работников, в том числе давать возможность приема пищи на рабочем месте или в оборудованных для этого местах (ст. 252, 264, ст. 22, 212 и 223 ТК РФ). Следовательно, несение расходов, связанных с исполнением данной обязанности связано с участием работников в производственном процессе, а значит покупка названного имущества *экономически обоснована* и направлена на обеспечение нормальных и здоровых условий в работе сотрудников.

В) Кондиционер, увлажнитель воздуха, вентилятор, обогреватель

В последнее время данная позиция находит подтверждение и в письмах Минфина. В частности, в них указано, что если покупка *увлажнителя воздуха* направлена на обеспечение нормальных условий труда работников, то такие затраты можно включить в состав расходов в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина от 02.10.15 № 03-03-06/56359).

Для подтверждения обоснованности произведенных расходов на создание нормальных условий труда (в частности, на покупку увлажнителей воздуха) можно посоветовать организации утвердить внутренний локальный нормативный акт (например, положение об охране труда), в котором указать что для обеспечения нормального микроклимата в помещениях должны быть установлены системы отопления, кондиционирования, вентиляции и *увлажнения воздуха*. В качестве обоснования данной меры можно привести ссылку на п. 7 СанПиН 2.2.4.548-96 (утв. Постановлением Госкомсанэпиднадзора России от 01.10.1996 № 21).

Дополнительно приведем еще один аргумент, в качестве которого выступает решение суда (ФАС Московского округа), в котором сделан *обобщающий* вывод, указав, что к затратам производственного назначения относятся не только затраты на приобретение имущества, непосредственно используемого в процессе производства, но и затраты на приобретение имущества, которое *обеспечивает* производственный процесс (Постановление ФАС Московского округа от 18.11.2011 № Ф05-9584/11 по делу № А40-99335/10-140-481).

С возможностью включения аналогичных объектов (использование которых обеспечивает нормальные условия труда) в состав основных средств *соглашаются* в своих разъяснениях и чиновники. В частности, в письме Минфина от 03.10.12 № 03-03-06/2/112 указано, что поскольку работодатели *должны* обеспечивать сотрудникам нормальные условия труда, то затраты на покупку кондиционера и обогревателя могут уменьшать налог на прибыль (либо путем амортизации, либо путем включения в материальные затраты, если их стоимость ниже установленного лимита (с 01.01.2016 для целей налогового учета это 100 тыс. р.)).

Приведем еще несколько судебных решений в пользу налогоплательщика по аналогичным активам. Например, суд признал законным списание затрат для целей налогообложения по приобретению кондиционеров (Постановления ФАС Поволжского округа от 24.02.2010 по делу № А55-9340/2009, ФАС Московского округа от 13.03.2008 по делу № КА-А40/1415-08, ФАС Северо-Западного округа от 13.11.2006 по делу № А56-51313/2004). Аналогичное мнение высказывалось и по затратам на вентиляторы (Постановление ФАС Поволжского округа от 28.10.2008 по делу № А55-865/08).

По аналогичным основаниям вполне можно допустить включение в состав расходов организации ионизаторов воздуха, инфракрасных излучателей, кварцевых панелей и т.п. оборудования.

Еще тяжелее в этой ситуации организациям, применяющим специальные налоговые режимы, в частности, упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Суть проблемы состоит в том п. 1 ст. 346.16 НК РФ содержит ограниченный перечень расходов (закрытый перечень), в котором напрямую не поименованы затраты организации, понесенные на приобретение основных средств с целью создания нормальных условий труда для работников. На этом основании Минфин и ФНС в своих разъяснениях указывали, что при приобретении обогревателей учесть их стоимость в целях налогообложения организации, применяющие упрощенную систему налогообложения с соответствующей базой, не имеют права. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина от 26.01.2007 № 03-11-04/2/19, УФНС России по г. Москве от 05.10.2007 № 18-11/3/095267.

В качестве рекомендации можно посоветовать налогоплательщику при отстаивании своей позиции опираться на то, что приобретение соответствующих активов, как правило, вообще *не является* приобретением амортизируемого имущества (из-за действующего стоимостного критерия), а соответственно данные расходы необходимо рассматривать как материальные расходы (при общей системе налогообложения это регламентировано пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ). При этом налогоплательщики, применяющие УСН, учитывают материальные расходы в составе расходов, уменьшающих величину доходов для целей расчета налогооблагаемой базы, на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (при их соответствии критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ, и в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ)). То есть требования гл. 26 НК РФ напрямую

увязываются с требованиями гл. 25 НК РФ. Соответственно, считаем вполне оправданным и для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учесть затраты на приобретение соответствующих активов в составе расходов.

Г) Спортивный инвентарь

Крупные организации способны позволить себе приобретение не только кухонных принадлежностей, но и спортивного инвентаря (например, теннисных столов) и даже оборудование отдельного спортзала, которым имеют право пользоваться сотрудники. По мнению налоговых органов, организации неправомерно амортизируют основные средства *непроизводственного* назначения: использование такого имущества создает неоправданно комфортные трудовые условия и не используется в деятельности, направленной на извлечение дохода. Естественно, что в данном случае речь не идет о специализированных организациях (фитнес-центрах, спортивных клубах и т.д.).

Аналогичные споры организаций с налоговыми органами нередко становятся предметом судебных разбирательств (ФАС Северо-Западного округа (*постановление от 26.06.09 № А56-14177/2007*)). По мнению суда, корпоративные кухня и спортзал необходимы для *поддержания работоспособности*, для восстановления сил и физической подготовки сотрудников. Поэтому сумма амортизации, начисленная по соответствующим объектам основных средств может быть учтена для целей налогообложения прибыли.

Споры организаций с налоговыми органами стали особенно острыми после внесения изменений в *Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков*, в который согласно Приказу Минтруда от 16.06.2014 № 375н добавлен п. 32. Этим пунктом предусмотрено, что в число мероприятий по улучшению условий и охраны труда включаются самые разнообразные мероприятия, направленные на развитие физической культуры и спорта, в том числе, например, выплаты сотрудникам компенсации в виде оплаты стоимости занятий спортом в клубах и секциях; затраты на организацию и проведение различных физкультурных мероприятий (комплекс ГТО); затраты на организацию оздоровительных мероприятий, в том числе оплату труда специалистов, привлекаемых к осуществлению соответствующих мероприятий; затраты на приобретение, поддержание технического состояния спортивного инвентаря, спортивных помещений и т.п.

Таким образом, казалось бы государство обязывает работодателей осуществлять соответствующие мероприятия, а, следовательно, нести на них расходы.

Однако не все так просто. Дело в том, что соответствующие расходы можно поделить на две группы:

- расходы, понесенные в интересах *работодателя*;
- расходы, понесенные в интересах *работника*.

И если первые без проблем могут быть включены в состав расходов, поскольку повышение работоспособности работника в течение рабочего дня напрямую сказывается на его производительности труда и результатах организации, то второй вид расходов, если и может полностью или частично компенсироваться работодателем, то только за счет чистой прибыли налогоплательщика. Проблема же в том, что Минфин подобного разделения не допускает, относит все соответствующие расходы только к расходам в интересах работника, а далее, ссылаясь на п. 29 ст. 270 НК РФ, отказывает в признании соответствующих расходов для целей налогообложения (например, Письмо Минфина от 03.02.2015 № 03-03-06/1/4083).

Позволим себе оспорить столь жесткую позицию чиновников. В преамбуле к *Типовому перечню ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков*, прямо сказано, что он утвержден в соответствии с требованиями статьи 226 Трудового кодекса, подпунктом 5.2.65(б) Положения о Министерстве здравоохранения и социального развития Российской Федерации, утвержденно-го постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 321. В данном документе четко определено, что финансирование таких мероприятий коммерческими предприятиями осуществляется в размере *не менее 0,2 % суммы затрат* на производство продукции (работ, услуг). То есть подразумевается, что подобные затраты, осуществленные в соответствии с конкретным перечнем, принятым организацией, но основанном на Типовом перечне, должны быть включены в состав расходов, поскольку они прямо предусмотрены законодательством.

Однако особенно в последнее время позиция Минфина и контролирующих органов по данному вопросу предельно жесткая – расходы на осуществление мероприятий по развитию физкультуры и спорта *не могут быть* включены в состав расходов, в том числе и через механизм амортизации основных средств. Такая позиция в частности изложена в письме Минфина от 17.10.14 № 03-03-06/1/52376. Основание для подобной точки зрения – п. 29 ст. 270 НК РФ. Однако, по нашему мнению, п. 29 подразумевает несколько иные виды затрат, связанные с осуществлением мероприятий по развитию физической культуры и спорта нежели расходы на приобретение тренажеров для использования в самой организации. Тем не менее, в письме Минфина от 13.03.15 № 03-03-06/1/13412 прямо указывается на невозможность учета расходов на приобретение спортивного инвентаря и содержание спортивных помещений для целей расходов по налогу на прибыль.

Приведем еще одно письмо по похожему вопросу. В соответствии с позицией Минфина отдельное помещение и оборудованная в нем комната отдыха и психологической разгрузки для работников, а также затраты на приобретение спортивного инвентаря (тренажеры, бильярдный стол, душевые и прочее) нельзя учесть для целей налогообложения прибыли (письмо Минфина от 11.11.14 № 03-03-06/1/56736). Естественно, что в финансовом учете соответствующие расходы будут признаны, что приведет к возникновению постоянных налоговых обязательств в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Споры могут вызывать и затраты на приобретение оборудования для психофизической нагрузки, например, массажных кресел. Налоговые органы при проведении проверок нередко обращают внимание на оборудование специальных помещений для психологического отдыха, которое может быть достаточно дорогостоящим. Одним из наиболее ярких примеров здесь могут служить массажные кресла. Тем не менее, если разбирательство дойдет до суда, то существуют прецеденты, когда компании выигрывали соответствующие споры (например, постановление ФАС Московского округа от 30.03.2012 № А40-34389/10-129-19).

Обратимся еще к ряду судебных прецедентов, в которых судьи приняли сторону налогоплательщика. Например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 06.12.2012 по делу № А65-30795/2011 судьи сделали вывод, что затраты предприятия на проведение спортивно-тренировочных занятий работников носят *производственный характер*, так как они связаны с охраной труда. Но при этом успех данного дела был предопределен тем набором документов, которые были предоставлены налогоплательщиком в обоснование собственной позиции. В частности, были предъявлены

– *приказ руководителя*, в соответствии с которым было принято решение о заключении договора по аренде спортивного зала для проведения спортивно-тренировочных занятий работников и обеспечения всем работникам возможности посещения спортивно-тренировочных занятий, целью заключения которого явились обеспечение *нормальных условий труда, улучшение условий охраны труда, укрепление здоровья работников и повышение производительности их труда*;

– *образцы трудовых договоров*, заключенных с работниками организации, и приложений к ним, согласно которым работодатель *обязуется за свой счет* организовывать спортивные, тренировочные и иные мероприятия для работника, направленные на создание и обеспечение нормальных условий труда и отдыха для работника, укрепление его здоровья и повышение производительности труда.

Еще в одном Постановлении от 05.09.2011 № Ф09-5411/11 по делу № А07-20330/2010 ФАС Уральского округа судьи определили, что организацией под комнату отдыха и психологической разгрузки оборудовано помещение с отдельным входом, расположенное на третьем этаже административного здания, для которого приобретены спортивные тренажеры (электробеговая дорожка, велотренажер и бильярдный стол). Организация в отношении данных расходов начисляла амортизацию и учитывала ее в расходах, что было признано вполне правомерным.

Д) Мебель и предметы интерьера

Немало проблем возникает и с признанием для целей налогообложения затрат на приобретение мебели и предметов интерьера, причем нередко рассмотрение соответствующих ситуаций производится в рамках судебных разбирательств. В частности, ФАС Московского округа вынес постановление, в

соответствии с которым затраты на офисную обстановку направлены на обеспечение нормальных условий труда и поддержание имиджа организации. Следовательно, амортизацию мебели и предметов декора впоследствии можно списать в расходы организации (постановление ФАС Московского округа от 28.06.12 № А40-50869/10-129-277). При этом подчеркнем, что ни Налоговый кодекс, ни ПБУ 6/01 *не содержат* каких-либо стоимостных ограничений по стоимости соответствующих предметов, которые бы ограничивали организации в приобретении активов и признании расходов в будущем. То есть теоретически, любые по величине затраты, понесенные на приобретение основных средств, формируют их первоначальную стоимость и затем подлежат списанию посредством начисления амортизации, либо они могут быть списаны в составе материальных затрат (если стоимость единицы бухгалтерского учета менее 100 тыс. р.).

Амортизация мебели может быть включена в состав расходов на том основании, что ст. 256 НК РФ в целом содержит *закрытый* перечень амортизируемого имущества, которое *не подлежит амортизации*. Полагаем, что в данном издании не имеет смысла цитировать достаточно обширное содержание ст. 256 НК, укажем лишь, что в наиболее общем виде к такому имуществу относятся отдельные виды имущества бюджетных учреждений, имущество, приобретенное с использованием средств целевого финансирования, объекты внешнего благоустройства, книгоиздательская продукция и произведения искусства, а также еще целый ряд активов, признаваемых основными средствами.

Часть объектов основных средств исключается из состава амортизируемого имущества *в целях налогообложения прибыли*. Например, это активы, переданные в безвозмездное пользование, объекты переведенные на консервацию или реконструкцию на определенный период времени. Подробнее все эти операции будут рассмотрены в соответствующих разделах данного издания.

Кроме того, не подлежит амортизации земля, что в целом логично в силу того, что ее потребительские свойства не особенно изменяются с течением времени, ряд объектов природопользования, а также иные оборотные активы организации.

Таким образом, в отношении обычных объектов основных средств (в соответствии со стандартным перечнем их укрупненных групп) никаких стоимостных ограничений Налоговый кодекс *не содержит* (естественно, кроме критерия 100000 р., который используется в целом при признании объекта амортизируемым имуществом в налоговом учете (ранее 40000 р.); данная проблема также будет рассмотрена ниже). Аналогичный подход использован и в ПБУ 6/01, с некоторыми уточнениями отдельных позиций. В частности, п. 17 данного документа содержит указание на то, что не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

О предметах с высокой художественной ценностью хотелось бы сказать отдельно. Безусловно, предметы искусства широко используются при оформлении офисных помещений, позволяют поддерживать имидж организации на определенном уровне и тем самым привлекать клиентов. А значит, их исполь-

зование способно приносить организации будущие экономические выгоды. Кроме того, наличие таких предметов интерьера создает благоприятную обстановку в офисе и комфортные условия работы персонала, а без мебели невозможно представить себе ни одного офисного помещения. Таким образом, на первый взгляд, эти активы являются необходимыми для организации и затраты на их приобретение можно учесть при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В то же время следует учитывать, что списывать в расходы для целей налогообложения стоимость предметов искусства прямо запрещено (*пп. 6 п. 2 ст. 256 НК*; Письмо УФНС г. Москве от 28.06.2010 № 16-15/067484@). Поэтому, чтобы уменьшить базу по прибыли на спорные затраты, необходимо просто доказать, что приобретенные организацией объекты декора предметами искусства не являются. Например, существует устойчивая арбитражная практика по вопросу того, что репродукции картин, выполненные даже на самом высоком художественном уровне, предметами искусства не являются. В частности, при принятии решения судьи обосновали его тем, что репродукция в соответствии с общепринятым значением данного термина означает воспроизведение и размножение рисунков путем фотографии, клише или иным типографским способом, а значит она не является уникальным объектом (может быть воспроизведена неограниченное количество раз), что является основным признаком любого произведения искусства (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 05.03.2011 № А40-99335/10-140-481).

Если же организация сомневается в происхождении соответствующего объекта, то для его классификации желательно обратиться к специалисту в области идентификации культурно-исторических ценностей. Заключение эксперта без каких-либо дополнительных процедур будет признано доказательством в суде. (Определение ВАС РФ от 23.08.2012 № ВАС-6782/12, Постановления ФАС Московского округа от 18.11.2011 № А40-99335/10-140-481 и Центрального округа от 12.07.2013 N А09-7837/2012).

Другие суды переносят бремя доказывания правомерности / неправомерности начисления амортизации с налогоплательщика на налоговые органы, указывая, что если налоговики не докажут, что приобретенные ценности относятся к *произведениям искусства*, то организация вправе отнести их стоимость к расходам для целей налогового учета (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.05.2004 N А56-27177/03).

Таким образом, поскольку предметы мебели признаются основными средствами (в том числе соответствующие группы выделены и в ОКОФ), то при выполнении всех прочих условий расходы на их приобретение учитываются в при формировании стоимости основных средств и в будущем амортизируются. Следовательно, можно рекомендовать организации при приобретении соответствующих объектов имущества заранее запастись необходимыми документами, подтверждающими важность соответствующих объектов для организации, которые помогут в споре с контролирующими органами. Например, хотя в последнее время позиция по вопросам приобретения кулера (диспенсера) и питьевой воды лояльна по отношению к налогоплательщику,

тем не менее, справка о недостаточно хорошем качестве воды в водопроводе всегда позволит с большими шансами на успех отстоять свою правоту.

Е) Объекты внешнего благоустройства

Немало проблем возникает и в связи с так называемым внешним благоустройством. С одной стороны, ни у кого не возникает желания ходить на работу в офис в болотных сапогах – гораздо приятнее пробежать в босоножках по красивой тротуарной плитке. С другой стороны, неизбежны споры с налоговыми органами, которые достаточно скептически оценивают возможность тротуара из красивой, но достаточно дорогостоящей при этом плитки, приносить экономическую выгоду.

Прежде всего, рассмотрим вопрос о том, что такое внешнее благоустройство. Парадокс ситуации в том, что даже Минфин в письмах *от 27.01.2012 № 03-03-06/1/35, от 18.10.2011 № 03-07-11/278, от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443, от 19.06.2008 № 03-03-06/1/362, от 01.04.16 № 03-03-06/1/18575* неоднократно указывал на то обстоятельство, что определения «внешнего благоустройства» в нормативно-правовых актах просто *нет*.

В этой связи организациям рекомендовано руководствоваться его *общепринятым* значением в контексте использования для целей налогового законодательства. Так, под расходами на объекты внешнего благоустройства понимаются расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации.

К внешнему благоустройству можно отнести, в частности, следующие виды расходов организации:

- на устройство дорожек, скамеек, газонов, посадку деревьев и кустарников;
- возведение ограждения земельного участка;
- устройство площадок для стоянки автомобилей;
- установку фонарей уличного освещения и т.п.

Однако согласимся, что категории удобно и эстетично – это достаточно субъективные оценки. При этом для нас совершенно очевидно, что из внимания выпущен еще один достаточно важный момент: внешнее благоустройство может приводить не только к повышению удобства использования соответствующей территории, но оно просто может быть *минимально необходимым*.

Таким образом, большая часть организаций естественно осуществляет определенное внешнее благоустройство, а значит будет сталкиваться в своей работе с проблемой признания для целей налогообложения соответствующих расходов. Судебных прецедентов, писем и разъяснений Минфина и ФНС по данным вопросам достаточно много. В одном из таких писем рассматривается ситуация, когда организация обустроила производственную территорию: разобрала свалку, демонтировала склад, разбила газоны, клумбы, дорожки, посадила деревья. Затраты на благоустройство были включены в стоимость основных средств - автодороги и здания склада – возведенных в

непосредственной близости от указанных объектов. Сумму понесенных затрат организация признавала в налоговом учете посредством начисления амортизации по более крупному объекту, то есть собственно зданию и автодороге. Налоговые органы при проведении проверки сочли, что тем самым организация нарушила требования НК РФ: включать в первоначальную стоимость основных средств расходы на уборку и озеленение прилегающих к ним участков неправомерно. Ведь такие расходы формируют первоначальную стоимость *отдельного* объекта внешнего благоустройства. Такая позиция была изложена Минфином России уже достаточно давно – в письме *от 25.04.2005 № 03-03-01-04/1/201*: расходы на создание объектов внешнего благоустройства, в том числе на асфальтирование, устройство дорожек, газонов, установку внешнего электрического освещения, *не учитываются* в составе первоначальной стоимости объекта основных средств, а формируют первоначальную стоимость объектов внешнего благоустройства, которые в соответствии с положениями НК являются *самостоятельным* имуществом.

Достаточно часто, даже для организаций, у которых объекты внешнего благоустройства являются в том числе и средством привлечения клиентов, Минфин высказывает отрицательную точку зрения по вопросу признания соответствующих расходов. Например, в письме *Минфина от 30.01.2008 № 03-03-06/1/63* сделан вывод о невозможности амортизации расходов по благоустройству территории аквапарка (установка искусственных пальм, укладка искусственной травы, бетонирование площадок вокруг бассейнов, укладка тротуарной плитки, устройство малых архитектурных форм, установка декоративного освещения), причем даже несмотря на то, что данные расходы объективно необходимы для деятельности организации.

В результате, налогоплательщики вынуждены обращаться в судебные органы, чтобы отстаивать свою позицию, несмотря на кажущуюся очевидность всей ситуации, протестуя против буквального прочтения Налогового кодекса проверяющими. В большинстве случаев, если благоустройство осуществлялось за счет средств организации, суды встают на сторону налогоплательщика -

Постановления ФАС Московского округа *от 12.10.2010 № КА-40/12233-10*, ФАС Северо-Западного округа *от 01.06.2009 № А56-33207/2008*, *от 14.01.2008 № А56-4910/2007*, ФАС Волго-Вятского округа *от 22.10.2008 № А28-1630/2008-43/29*.

Своего рода попытка трактовки запрещающей фразы из статьи 256 Налогового кодекса с позиции русского языка представлена в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа *от 10.03.2006 № А33-22400/04-СЗ-Ф02-858/06-С1 по делу № А33-22400/04-СЗ*. При этом суд указал, что наличие бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования относится *только* к объектам лесного и дорожного хозяйства. К специализированным сооружениям судоходной обстановки данное условие не применяется, следовательно, оно *не является* обязательным в отношении иных *не поименованных* в данной правовой норме объектов внешнего благоустройства.

При этом Минфин и налоговые органы придерживаются достаточно часто жесткой позиции: любой объект внешнего благоустройства, независимо

от того за чей счет осуществляется его возведение, не подлежит амортизации (Письма Минфина от 27.01.2012 № 03-03-06/1/35, от 04.12.2008 № 03-03-06/4/94, от 12.08.2008 № 03-03-06/1/461). И хотя данная позиция излагалась достаточно давно, но формулировка в тексте Налогового кодекса не изменялась. В принципе, с позиции русского языка определенная логика в позиции Минфина присутствует, но только исходя из того, как данная мысль непосредственно сформулирована в Налоговом кодексе, ведь в соответствии с правилами русского языка скобки – это парный знак препинания для выделения отдельных слов или частей предложения, содержащих *пояснения* к основному тексту. Следовательно, то, что указано в скобках самостоятельного значения, по сути, не имеет, а следовательно фраза про приобретение объектов за счет средств бюджетного или иного целевого финансирования не может приниматься во внимание вместе со словосочетанием объекты внешнего благоустройства и иные аналогичные объекты, то есть она относится действительно только к объектам лесного и дорожного хозяйства.

Обратимся к судебной практике по аналогичным вопросам. ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 01.06.09 № А56-33207/2008 пришел к выводу, что суммы, затраченные на озеленение и уборку территории, *уменьшают* налогооблагаемую прибыль. Если налогоплательщик облагораживает территорию за счет собственных средств, то ссылка на пп. 4 п. 2 ст. 256 НК РФ необоснованна. Кроме того, затраты на благоустройство могут быть *необходимыми*. Например, они могут быть нужны для того, чтобы обеспечить надлежащие санитарные условия для работников, нормальное функционирование основных средств и т.д.

С подобной позицией соглашается даже Минфин. В частности, в Письме от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443 Минфин признал, что затраты по озеленению территории *санатория* связаны с извлечением дохода, поскольку они направлены на создание благоприятных условий для отдыха. Безусловно, это частный случай, однако разве не направлены на создание благоприятных условий затраты на возведение парковки рядом с организацией, установку фонарей на территории и т.п.

Другие суды также при рассмотрении споров встают на сторону организаций, разделяя при этом источники создания объектов внешнего благоустройства: Законодательство разделяет внешнее благоустройство за счет бюджетного целевого финансирования, и благоустройство, произведенное компанией с использованием собственных средств. В первом случае стоимость благоустройства не амортизируется (и не списывается в налоговом учете каким-либо другим путем). Если же благоустройство территории организация финансирует за счет собственных источников, то она имеет полное право начислять амортизацию по таким объектам (постановления ФАС Северо-Западного округа от 10.04.09 № А56-21728/2008, ФАС Московского округа от 23.07.08 № КА-А40/6654-08). В случае возникновения спора с налоговыми органами по данному вопросу, можно использовать еще один аргумент. Если уборка, озеленение и прочее благоустройство территории является обязательным по закону, то, возведенные в результате объекты – это

имущество, необходимое для ведения предпринимательской деятельности. А значит, в силу п. 1 ст. 256 НК РФ, оно относится к основным средствам и подлежит амортизации (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22.10.08 № А28-1630/2008-43/29, Московского округа от 10.04.08 № КА-А40/2263-08).

Ж) Квартиры

В последнее время организации нередко предоставляют сотрудникам определенные бонусы, чтобы повысить мотивацию персонала. Одним из таких бонусов является предоставление жилой площади для проживания сотрудников. Но при этом необходимо иметь в виду, что квартира, которая приобретена для проживания в ней (в том числе командированных работников), не является основным средством и не относится к амортизируемому имуществу. Поэтому амортизационные отчисления по ней в целях налогообложения прибыли учитываться не могут. Такая позиция была озвучена в письме Минфина от 24.11.14 № 03-03-06/2/59534.

С этим утверждением можно согласиться, но лишь частично, в части квартиры, приобретенной просто для проживания сотрудников, применительно к тому, что амортизационные отчисления по этому объекту не учитываются для целей налогообложения. Если же квартира приобретена для проживания командированных работников, то есть используется в деятельности направленной на извлечение дохода (ибо командировка – это поездка для выполнения служебного задания по распоряжению работодателя), то нам кажется, что такой актив вполне может амортизироваться. Ведь на основании п. 1 ст. 257 НК под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или *для управления организацией*. Поездка в командировку и проживание там в квартире по распоряжению работодателя, безусловно, является деятельностью, связанной с производством и направлена на получение экономических выгод.

Но при этом сделаем еще одно уточнение. В соответствии с позицией, изложенной в письме Минфина от 15.01.2016 № 03-03-07/803 затраты на аренду жилого помещения, предназначенного для проживания командированных работников, включаются в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. При этом учет осуществляется *за то время*, когда в помещении *проживали* командированные лица. Указанные расходы учитываются на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в помещении. Такими документами могут быть командировочное удостоверение, проездные документы, договор аренды и др.

Исходя из этого можно заключить, что затраты на амортизацию квартиры, приобретенной в собственность для проживания в ней командированных работников, также могут учитываться в составе расходов для целей налогообложения *пропорционально* дням, в течение которые помещение реально использовалось.

Отчасти данная позиция была опровергнута в судебной практике, например, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 03.10.2014 № Ф06-14949/2013, Ф06-15226/2013 по делу № А65-29223/201, причем не только в части арендной платы, но и в части коммунальных платежей. Однако мы полагаем, что такой подход является очень рискованным. Если же организация все-таки рискнет пойти по такому пути, что можно настоятельно рекомендовать иметь в качестве обоснования расчет, доказывающий, что наличие квартиры в собственности экономически более целесообразно, нежели осуществление расходов по найму жилого помещения.

Что же касается бухгалтерского учета квартиры, то на основании анализа ПБУ 6/01 и содержания письма Минфина от 16.03.2016 г. № 03-05-05-01/14575, можно сделать вывод, что поскольку могут признаваться объектом налогообложения по налогу на имущество организаций жилые дома и жилые помещения, учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств, то соответственно жилые помещения вполне могут учитываться организациями на счетах 01 и 03 бухгалтерского учета. При этом в п. 17 ПБУ 6/01 отдельно указано, что по объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке, что подтверждает возможность учета ее сумм в расходах (если активы используются для извлечения дохода, а в противном случае они не являются основным средством).

Каким же образом можно учесть амортизационные отчисления по квартире, используемой для проживания сотрудников (не командированных)? Один из вариантов состоит в том, чтобы начать коммерческое использование данного объекта. Еще раз отметим, что напрямую в п. п. 2, 3 ст. 256 НК РФ квартира или жилые помещения как объекты, не относящиеся к амортизируемому имуществу, не указаны. А соответственно, теоретически квартира может быть признана амортизируемым имуществом, при выполнении общих условий, обозначенных в гл. 25 НК, в том числе:

- квартира должна соответствовать критериям амортизируемого имущества в соответствии со ст. 256 НК РФ;
- квартира должна использоваться для проживания граждан на платной основе, то есть она должна использоваться для извлечения дохода.

Такой вывод содержит, например, Приложение к Письму УМНС России по Санкт-Петербургу от 07.07.2003 № 02-05/13936 и Письмо УМНС России по г. Москве от 17.05.2004 № 26-12/33266.

Если же квартира будет предоставляться в аренду как *составной элемент системы оплаты труда*, то даже при наличии указания на это в трудовом договоре, организация рискует столкнуться с проблемами, при признании соответствующих расходов для целей налогообложения. С одной стороны, позиция Минфина гласит, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организация вправе учесть расходы на оплату труда, произведенные в неденежной форме. Это подтверждено, например, в письме Минфина от 27.05.16 № 03-03-07/30694.

При этом следует иметь в виду, что выплата работникам заработной платы в натуральной форме не должна превышать 20 % от *начисленного заработка*. Если работодатель превысит данный лимит, то сумма такого превышения не учитывается в расходах при расчете налога на прибыль. Такое мнение высказал Минфин в письме от 24.03.10 № 03-03-05/59.

Такая позиция, причем с дополнительным обоснованием, основанном на положениях Трудового Кодекса, озвучивалась и позднее. В частности, Минфин указал, что в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам, произведенные в денежной и натуральной формах (ст. 255 НК). Однако в НК нет определения натуральной формы оплаты труда. Поэтому, как считают в Минфине, в данном случае следует пользоваться нормами ТК. А в статье 131 ТК РФ сказано, что доля заработной платы, выплачиваемой в *неденежной* форме, не может превышать 20 % от начисленной *месячной* заработной платы. Исходя из этого, чиновники заключили, что расходы на наем квартиры, возмещаемые организацией своему работнику, компания может списать при налогообложении прибыли лишь в размере, *не* превышающем 20 % от зарплаты сотрудника.

Такая позиция неоднократно озвучивалась и позднее применительно к специально арендуемым квартирам для проживания сотрудников. Если аренда жилья для сотрудника является формой оплаты труда, то такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль. В противном случае учесть данные выплаты в расходах нельзя – письмо Минфина от 19.05.15 № 03-03-06/28809. При этом отдельно было указано, что соответствующая сумма расходов на аренду жилья облагается НДФЛ, поскольку является доходом сотрудника.

Однако летом 2016 года была озвучена радикальная позиция, в соответствии с которой даже если возмещение затрат на аренду квартиры для иногороднего работника предусмотрено трудовым договором, организация не вправе учитывать такие расходы при расчете налога на прибыль – письмо Минфина от 14.06.16 № 03-03-06/1/34531. В качестве обоснования приведен довод о том, что эти расходы являются оплатой товаров для *личного потребления работников*, а расходы на эти цели не признаются для целей налогообложения. При этом опять-таки указано, что компенсация расходов на аренду жилья для работников облагается НДФЛ в общем порядке.

Правда, затем позиция была смягчена, и Минфин вновь указал, что если оплата аренды жилья для иногороднего сотрудника предусмотрена трудовым договором, то при исчислении налога на прибыль организация может учесть такие расходы в размере, не превышающем 20 % от суммы заработной платы работника – письмо Минфина от 14.09.16 № 03-04-06/53726.

Какая на этом основании напрашивается рекомендация? Во избежание проблем с признанием расходов целесообразно просто выдавать заработную плату работнику в *денежной* форме в размере достаточном для самостоятельной аренды жилья сотрудником. Естественно, что это приведет к начислению НДФЛ и страховых взносов с указанных сумм, однако и сами суммы, и страховые взносы с них совершенно без проблем будут приниматься для целей налогообложения. Да и риски, связанные с состоянием объекта аренды в этом случае будут лежать на работнике, а не на организации.

2. Объекты основных средств

А) Персональный компьютер: границы инвентарного объекта

В нормативно-правовой базе соответствующие вопросы урегулированы как для целей финансового учета (ПБУ 6/01), так и для целей налогового учета. При этом с обособленными объектами проблем не возникает, в то время как с объектами, составляющими некий комплекс, спорных ситуаций более чем достаточно, несмотря на наличие определения комплекс конструктивно сочлененных предметов в нормативно-правовой базе. Но данная трактовка не является достаточно исчерпывающей. К сожалению ее применение вызывает многочисленные трудности на практике. Налоговым органам, арбитражным судам, практикующим бухгалтерам далеко не всегда понятно, каким образом необходимо формировать комплекс конструктивно сочлененных предметов из нескольких объектов.

Больше всего проблем при определении границ комплекса конструктивно сочлененных предметов доставляет, конечно же, вычислительная техника. Правда, остается надеяться, что после увеличения лимита стоимости включения объектов в состав основных средств (с 20000 р. до 40000 р. в финансовом учете и с 20000 р. до 100000 р. в налоговом учете) проблема с учетом персонального компьютера по частям станет чуть менее актуальной, поскольку стоимость монитора и системного блока с достаточно хорошими техническими характеристиками пока все-таки крайне редко достигает порогового значения, установленного и в ПБУ 6/01 и особенно НК. Но тем не менее, суть проблемы остается и с ростом цен всё более актуализируется – является ли персональный компьютер в его традиционном понимании единым инвентарным объектом основных средств или же системный блок, монитор, клавиатуру, мышь можно учесть как несколько самостоятельных объектов?

Приведем лишь перечень из нескольких писем Минфина, в которых излагается позиция финансового ведомства по данному вопросу, суть которой состоит в том, что персональный компьютер следует учитывать как *единый* инвентарный объект основных средств, поскольку основные его элементы не могут выполнять свои функции вне системной связи с другими элементами. Например, это письмо Минфина РФ от 27 мая 2005 г. N 03-03-01-04/4/67). Более того, по мнению ФНС в стоимость объекта персональный компьютер необходимо включить также еще и стоимость предустановленного на нем программного обеспечения – письмо ФНС от 29.11.10 № ШС-17-3/1835. Дополнительно данная позиция была поддержана в письме ФНС от 13.05.2011 г. N КЕ-4-3/7756. Аналогичные решения можно легко найти и в арбитражной практике. Однако в ней есть примеры и положительного для налогоплательщика разрешения споров. Например, ФАС Уральского округа в постановлении от 18.06.09 № Ф09-3963/09-С3 принял решение в пользу налогоплательщика, аргументировав свой вывод разным функциональным назначением мониторов и системных блоков, их разным количеством у организации, а также теоретически существующей возможностью их отдельного использования. При этом данный вопрос не является элементом учетной политики, поскольку имущество

стоимостью менее установленного лимита в налоговом учете в принципе не может быть признано амортизируемым.

К положительно разрешившимся спорам с налоговой инспекцией по данному вопросу можно отнести и Постановление ФАС Уральского округа от 03.12.2007 № Ф09-9180/07-С3. В данном постановлении суд сделал вывод о том, что налоговым органом *не представлено* доказательств того, что приобретенные компьютер и принтер составляют единое целое, а также что принтер является объектом основных средств. Вывод о возможности учета составных частей компьютера как отдельных инвентарных объектов сделан на основании того, что монитор, принтер, процессор отнесены в разные группы по *Общероссийскому классификатору основных средств*, утвержденному Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359, и имеют разное функциональное назначение.

Установление различных сроков полезного использования для составных частей персонального компьютера является традиционным подходом при защите позиции организации в случае принятия решения о раздельном учете приобретаемых составных частей компьютеров. В частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 12.02.2008 по делу № А12-8947/07-С42 суд указал, что компьютер, как совокупность монитора, системного блока, клавиатуры и других частей, которые не могут выполнять свои функции отдельно друг от друга, подлежит постановке на бухгалтерский учет как инвентарный объект – обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов только в том случае, если срок полезного использования всех входящих в него частей является равным. В противном случае каждая такая часть является самостоятельным инвентарным объектом. Но при этом, следует иметь в виду, что данные сроки должны существенно отличаться. Существенным в свою очередь можно однозначно считать только установление сроков, которые относятся к разным амортизационным группам в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1.

В) Объект недвижимости: границы инвентарного объекта

В случае установления различных сроков полезного использования, Минфин и ФНС, а также проверяющие органы отнюдь не всегда трактуют это условие как *достаточное* для признания отдельных объектов несочлененными. Например, в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 23.09.08 № 03-05-05-01/57 рассмотрена ситуация, когда здание и находящиеся в нем лифт или система вентиляции имеют *разные* сроки эксплуатации, и, соответственно, по мнению организации, их можно было бы учитывать, как отдельные инвентарные объекты. Причем не только при условии, что они были смонтированы позднее, но и в случае указания их в техническом паспорте.

Чиновники Минфина высказали по данному вопросу противоположную точку зрения. В частности, в рассмотренном письме указывается, что под

объектом недвижимого имущества, в отношении которого отдельно исчисляется налоговая база и уплачивается налог на имущество организаций, необходимо понимать единый обособленный комплекс как совокупность объектов, установок, сооружений, оборудования и другого имущества, объединенных единым функциональным назначением, конструктивно обособленный как единое целое. В указанный обособленный комплекс включается имущество, как указанное в технической документации на объект недвижимого имущества, так и дополнительно установленное, смонтированное в ходе капитальных вложений, которое функционально связано со зданием так, что его перемещение без причинения несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

В частности, в состав объекта недвижимого имущества *необходимо* включать учитываемые как отдельный инвентарный объект такие объекты основных средств, как *лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания* и прочее. При этом внимание на различных сроках полезного использования соответствующих частей даже не акцентируется (более подробно данная ситуация будет рассмотрена ниже при исследовании квалификации основного средства в качестве движимого/недвижимого имущества).

Еще более интересные выводы сделаны в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 20 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/121 по поводу налогового и бухгалтерского учета авиадвигателей. Ранее исходя из позиции Минфина РФ, изложенной в письмах *от 17.11.2006 № 03-03-04/1/772, от 4.09.2007 № 03-03-06/1/639, от 29.10.2004 № 03-03-01-04/1/89*, можно было сделать вывод о возможности и даже необходимости бухгалтерского и налогового учета авиадвигателей не в качестве отдельного основного средства, а в составе самолета, в связи с тем, что двигатели могут функционировать только в составе комплекса.

Однако в рассматриваемом письме указывается, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. В силу этого авиационные двигатели гражданской авиации, срок полезного использования которых отличается от срока полезного использования воздушного судна, учитываются как отдельные инвентарные объекты. Исходя из этого, нет оснований учитывать в налоговом учете авиационные двигатели как составную часть воздушного судна. А ведь аналогичную практику вполне можно распространить и на автомобильные двигатели. Так что проблема так и остается нерешенной.

Г) Мебельный гарнитур: границы инвентарного объекта

Нельзя не затронуть и проблему учета отдельных предметов мебельного гарнитура: является ли весь гарнитур единым объектом или же каждая его составная часть должна быть признана инвентарным объектом. Подобный вопрос был рассмотрен ФАС Поволжского округа. В результате, постановление

от 16.02.09 № А55-9496/2008 вынесено в пользу плательщика, который включил в материальные расходы стоимость набора офисной мебели, приобретенного по одной накладной. При этом по отдельности каждый предмет мебели не соответствует определению амортизируемого имущества по стоимостному критерию. Налоговики же настаивали, что такой набор мебели должен учитываться единым инвентарным объектом и амортизироваться. Судьи согласились с налогоплательщиком: комплекс можно считать амортизируемым имуществом при условии, что каждая его составляющая не может использоваться в отдельности. В случае с мебельным гарнитуром это условие не выполняется.

Однако существует и отрицательная для налогоплательщиков судебная практика по рассматриваемому вопросу. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа, рассматривая спор, касающийся комплекта мебели, заключил, что его стоимость не может быть единовременно включена в расходы. По мнению судей, для целей налогообложения имеет значение факт приобретения *единого* комплекта мебели дороже 10 000 р. (приобреталась до 1 января 2008 года, а потому в качестве критерия использовано 10 000 р., которые впоследствии заменены на 20 000 р., а затем на 40 000 р.) (постановление от 08.07.09 № Ф04-4048/2009(10184-А46-40)).

И еще один момент, требующий краткого пояснения. Достаточно часто тесная взаимосвязь отдельных элементов какой-либо достаточно сложной технической системы, обладающий к тому же значительной стоимостью, тяжело идентифицировать как запасную часть или отдельный вид оборудования. Управление ФНС по г. Москве в письме от 21.06.10 № 16-15/064586@ разъяснило некоторые нюансы учета стоимости дорогостоящих запчастей, использованных при ремонте основных средств, указав, что запасные части, в том числе дорогостоящие – это *неамортизируемое* имущество. Их стоимость списывается на расходы как расходы на ремонт. Но проблемы всё равно возникают, особенно в случае, когда ремонт охватывает значительную и при том основную часть имущества.

Применительно к запасным частям считаем необходимым отразить и еще один момент, непосредственно связанный с составом объекта основных средств как единицы. Если для того, чтобы устранить поломки, мешавшие использовать основное средство, организация заменила неисправные детали более современными запчастями и при этом эксплуатационные показатели объекта улучшились, то суд счел, что такая замена не является модернизацией (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 01.12.2015 по делу № А78-3907/2015).

В письме Минфина от 15.10.12 № 03-03-06/2/115 описана еще одна интересная ситуация, когда часть объекта была разрушена в результате стихийного бедствия. При этом Минфин пришел к выводу, что расходы, связанные с восстановлением *частично* разрушенного в связи со стихийным бедствием объекта недвижимости, *необходимо* включить в первоначальную стоимость такого объекта недвижимости и учитывать для целей налогообложения путем

начисления амортизации по данному объекту недвижимости, поскольку имеет место достройка объекта

В связи с наличием большого количества чисто *технических* вопросов в исследуемой области, позволим себе еще одно замечание по данному вопросу. Часть 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в конце 2013 года (закон № 357-ФЗ) была дополнена положением о том, что фактически лицо, осуществляющее ведение бухгалтерского учета не может нести ответственность за соответствие содержания первичных документов бухгалтерского учета фактам хозяйственной жизни. Ведь фактически в рамках системы учета данные документы лишь принимаются к учету. Соответственно, речь может идти об определенном делегировании полномочий по принятию решений в части определения границ комплекса конструктивно сочлененных предметов тем лицам, которые обладают большей компетенцией в данном вопросе. Наверное, можно согласиться с тем, что вопрос о признании нескольких частей комплексом является не только и не столько бухгалтерским. Поэтому к его решению могут и должны быть привлечены специалисты широкого профиля.

Д) Движимое / недвижимое имущество: критерии разграничения

Вопросы признания отдельных частей объекта основных средств в составе комплекса либо независимыми объектами являются важными и с точки зрения определения границ инвентарного объекта для целей налога на имущество. Ведь в свете проводимой реформы системы имущественных налогов и уплаты налога на имущество основных средств от кадастровой стоимости объекта недвижимости, будет актуальным вопрос о том, а какие именно части объекта основных средств – здание – включены в его состав при определении кадастровой стоимости. Ведь если лифт в этом случае входит в состав здания, то соответственно отдельным объектом по налогу на имущество он уже не может являться, ведь его наличие уже должно быть учтено при кадастровой оценке недвижимости.

Следовательно, вопрос классификации объекта в составе движимого/недвижимого имущества также является достаточно важным.

Прежде всего, обратим внимание читателя на историю нормативно-правового регулирования данного вопроса. До 2013 года проблема классификации основных средств на движимые/недвижимые объекты не имела большого значения, поскольку фактически приводила лишь к наличию различий на уровне аналитического учета, без какого-либо существенного влияния на уровень налогооблагаемых баз. Однако законом № 202-ФЗ от 29.11.2002 были внесены изменения в НК, касающиеся налога на имущество организаций, транспортного и земельного налогов. Согласно ст. 3 Закона 202-ФЗ эти нововведения вступили в силу с 1 января 2013 года. При этом был расширен перечень основных средств, не признаваемых объектом обложения налогом на имущество организаций. В частности, уже с января в 2013 года из под налогообложения выведено движимое имущество при урегулировании соответствующего вопроса с 2018 года на региональном уровне.

Заметим, что вопрос об обложении имущества одновременно налогом на имущество организаций и транспортным налогом был *проблемным*, поскольку отдельные специалисты усматривали в этом *двойное* налогообложение (транспортный налог и налог на имущество). Однако определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 № 451-О установило, что двойного налогообложения в данном случае не возникает. При этом суд указал на *правомерность* взимания двух налогов в отношении транспортного средства, так как объект и налоговая база у каждого налога установлены на основании различных характеристик (мощности двигателя и стоимости объекта основных средств). Тем не менее, очевидно, что в определенной степени говорить о двойном налогообложении всё-таки можно, так как относятся соответствующие взимаемые налоги к одной группе.

Однако начатая реформа привела к тому, что при появлении в самом Налоговом кодексе упоминания недвижимого и движимого имущества, состав каждой из групп остался дискуссионным и вообще *не был установлен* непосредственно в содержании Налогового кодекса. Соответственно, тут же возникли вопросы, в какую группу (движимое/недвижимое), например, отнести:

- торговые павильоны;
- сборно-разборные конструкции (ангары, склады);
- эскалаторы, лифты, системы вентиляции и кондиционирования воздуха;
- рекламные конструкции, стенды и т.п. активы.

Естественно, что поскольку непосредственно в Налоговом кодексе состав каждой из групп не определен, то пользователь имеет полное право обратиться к иным нормативно-правовым документам, в том числе к Гражданскому кодексу. Ст. 130 Гражданского кодекса и называется «Недвижимые и движимые вещи». В данной статье приведен исчерпывающей перечень объектов недвижимого имущества, однако на практике его применение также вызывает большое количество вопросов, в силу дискуссионности трактовок Гражданского кодекса, например, о прочной связи объекта с землей. Ведь теоретически переместить в другое место можно любой объект, даже самый крупный, предварительно его разобрав. Другое дело, что осуществление подобного переноса может быть в ряде случаев нецелесообразным, например, оно может быть сопряжено с затратами, несоизмерными даже со стоимостью самого объекта. Но ситуаций, когда подобные операции могут проводиться – достаточно большое количество (например, перенос здания может быть необходим по требованию государственных органов, ибо в противном случае оно просто будет ликвидировано, либо в силу действий иных законов). А кроме того, подобная трактовка движимого/недвижимого имущества опять-таки не проясняет спорную ситуацию с включением в состав недвижимого имущества отдельных частей объектов (лифты, вентиляция и т.п.).

В результате, 02.07.2013 федеральным законом № 142-ФЗ были внесены изменения в Гражданский кодекс, в котором после этого появилось еще одно понятие – единый недвижимый комплекс, которое по сути своей достаточно сходно с комплексом конструктивно сочлененных предметов. В частности,

указано, что *недвижимой* вещью, участвующей в обороте как единый объект, может являться *единый недвижимый комплекс*. Под данным комплексом понимается совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и др.), либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как на *одну недвижимую вещь*.

Но надо признать, что даже подобные уточнения не прояснили проблемы про включение различных составных частей объекта в единый недвижимый комплекс. Подобные разъяснения, в результате, стали предметом многочисленных запросов в Минфин. Например, в письме Минфина от 30.01.14 № 03-05-05-01/3620 специалисты финансового ведомства ответили, что сети, системы инженерно-технического обеспечения (водо-, газо- и электроснабжение, канализация, отопление, лифты, эскалаторы) *не* относятся к самостоятельным объектам недвижимости - они *входят* в состав здания или сооружения. Аналогичная позиция изложена в письме Министерства экономического развития от 27.01.14 № Д23и-195.

Как следствие существования подобных нечетких критериев - многочисленные споры, которые становились в разные годы предметом разбирательства в арбитражных судах различного уровня.

Так, например, в отношении определения статуса торговых павильонов можно встретить два абсолютно противоречивых мнения. Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 20 апреля 2009 г. по делу № А38-1050/2008-15-87 торговый павильон был отнесен к объектам движимого имущества, а Постановлением ФАС Дальневосточного округа от 10 августа 2010 г. № Ф03-5467/2010 по делу № А04-8600/2009 при сходных условиях – к объектам недвижимого имущества.

Данный вопрос не мог быть оставлен без рассмотрения, и уже определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 августа 2010 г. № ВАС-9213/10 по делу № А40-98414/09-3-780 было сказано, что спорные торговые павильоны не обладают признаками недвижимого имущества.

Подобные споры возникали и по поводу такого объекта имущества как гаражи. Так определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 марта 2010 г. № ВАС-3709/10 по делу № А64-3043/09 признано, что гараж, состоящий из кирпичного фундамента, металлических наружных и внутренних капитальных стен, металлической крыши и аналогичных ворот, не является недвижимостью.

Данные споры возникают не только из-за отсутствия определенного перечня объектов недвижимости, но и из-за непроработанности самого критерия прочной связи с землей. Согласно ст. 130 Гражданского кодекса, прочная связь с землей означает невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба их назначению. Здесь возникает важный вопрос назначения объекта, который и решается часто только в судебном порядке.

Дополнительно к позиции, непосредственно изложенной в Гражданском кодексе Минфин в письме *от 03.09.13 № 03-05-05-01/36269* указал, что к движимому имуществу можно отнести имущество организации, которое *не* требует государственной регистрации прав. По нашему мнению, такая однозначная позиция вряд ли найдет поддержку у налоговиков и судей. Государственная регистрация прав – это *необходимое* условие для признания объекта недвижимым, *но вряд ли достаточное* для того, чтобы признать объект движимым, если государственная регистрация прав на него не требуется.

Дополнительно при рассмотрении вопроса отнесения объектов к движимому и недвижимому имуществу Минфин в письмах *от 29.03.2013 № 03-05-05-01/10050* и *от 25.02.2013 № 03-05-05-01/5322* рекомендовал, кроме норм гражданского законодательства, руководствоваться также положениями Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений», а также положениями Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359. Но после исследования содержания и этих документов вопросы всё равно остаются.

В то же время, стоит заметить, что в последние годы Минфин стал поддерживать отдельный учет действительно существенных частей объекта. Например, отдельные улучшения арендованного помещения - в частности, *кондиционер и рекламные конструкции* - демонтаж которых не причиняет ущерба его назначению, не являются объектом налогообложения налогом на имущество, если они приняты к учету *после 1 января 2013 года* (Письмо Минфина *от 11.04.13 № 03-05-05-01/11960*, *от 04.10.13 № 03-05-05-01/41301*).

Однако, по-прежнему, если вложения в объект носят капитальный характер, то их необходимо учитывать либо в составе объекта (если вложения могут быть квалифицированы как модернизация, реконструкция, достройка и т.п.), либо они формируют стоимость отдельного объекта недвижимого имущества. Например, в соответствии с Письмом Минфина *от 27.12.12 г. № 03-05-05-01/80* затраты на капитальные вложения в *арендованные* объекты недвижимого имущества также *капитализируются*, поскольку соответствующие вложения являются основными средствами, попадают в категорию недвижимые объекты и облагаются налогом на имущество. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина *от 14.03.13 № 03-05-05-01/7760*.

При этом заметим еще один момент: если арендатор с согласия арендодателя произвел *улучшения* арендованного имущества и начислял по ним амортизацию, то после расторжения договора (в т.ч. досрочного) он не вправе включить *недоамортизированную* стоимость неотделимых улучшений в расходы, если данные улучшения по окончании договора демонтируются и не могут использоваться в дальнейшем, поскольку такие улучшения амортизируются арендатором в течение *срока действия договора аренды* (письмо Минфина *от 17.08.11 № 03-03-06/2/130*). Таким образом, при проведении соответствующих работ указанные затраты обязательно должны быть самортизированы именно в течение срока аренды. По нашему мнению, это достаточно жесткое условие, которое высказал Минфин, которое, тем не

менее, действительно имеет под собой юридическое основание. Кроме того, расходы на недоамортизированную часть стоимости не могут быть включены в расходы в силу того, что соответствующее имущество более не может быть использовано в деятельности, приносящей доход.

Е) Объекты незавершенного строительства

Отдельно заметим, что незавершенные строительством здания и помещения, которые принципиально могут быть отнесены к категории недвижимое имущество, всё-таки не могут являться объектом налогообложения налогом на имущество организаций просто на основании того, что они не являются основными средствами. Соответствующая позиция нашла подтверждение и в письме Минфина от 11.02.13 № 03-05-05-01/3265. Данные объекты до полного окончания всего комплекса строительных работ (или соответствующих этапов работ) учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Более проблемной является ситуация, когда организация еще до окончания строительства зарегистрировала право собственности на объект незавершенного строительства. Но, по нашему мнению, и здесь объекта обложения налогом на имущество организаций не возникает, поскольку начиная с 2011 года в бухгалтерском финансовом учете и с 2013 года в налоговом учете факт государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества не оказывает влияния на момент их принятия к учету.

Также следует рассмотреть и еще одну проблемную ситуацию, когда объекты движимого имущества, которые были приняты к учету в качестве основных средств до 1 января 2013 года, прошли модернизацию (дооборудование, реконструкцию) уже после этой даты (с изменением первоначальной стоимости). Определяющим моментом для признания движимого имущества объектом налогообложения по налогу на имущество всё-таки является ввод объекта в эксплуатацию. Поэтому, если движимое имущество было введено в эксплуатацию до 1 января 2013 года, то соответствующие объекты должны облагаться налогом на имущество организаций, несмотря на то, что в результате проведенной модернизации (дооборудования, реконструкции, достройки) изменится их первоначальная стоимость. Эта позиция нашла своё подтверждение и в письме Минфина от 01.03.13 № 03-05-05-01/6096.

Ж) Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества

Федеральным законом № 307-ФЗ от 02.11.2013 фактически начат второй этап реформы налогообложения имущества организаций с переходом к уплате налога на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. В данном издании мы не будем подробно излагать методики определения кадастровой стоимости, соответствующий порядок, поскольку

строго говоря они не являются предметом именно бухгалтерского учета. Лишь коротко изложим основные новации, предусмотренные законом № 307-ФЗ.

Также сделаем еще одно замечание: с 1 января 2014 г. в отношении отдельных объектов недвижимости налог исчисляется на основании их *кадастровой* стоимости по состоянию на 1-е число очередного *налогового* периода. Налог на имущество организаций и авансовые платежи в отношении объектов, база по которым определяется как кадастровая стоимость, перечисляется в бюджет по месту *нахождения* имущества. При этом отчитаться по налогу на имущество в отношении *незарегистрированного* в установленном порядке объекта недвижимости нужно в ИФНС также по месту *нахождения* такого актива. При этом если место нахождения объекта недвижимости *не* совпадает с адресом организации, то компании сначала следует встать на учет в инспекции *по месту нахождения* имущества. Соответствующая позиция изложена в письме ФНС от 06.09.13 № БС-4-11/16221.

Однако одна из самых революционных новаций была внесена в законодательную базу уже в 2014 году. Так, с 2015 года в отношении торговых, административно-деловых центров и некоторых других видов недвижимости, по которым налог взимается исходя из *кадастровой* стоимости объектов, компаниям, применяющим упрощенную систему налогообложения (УСНО) и систему налогообложения в виде ЕНВД, необходимо будет платить налог на имущество. Соответствующие изменения в НК внесены Федеральным законом от 02.04.14 № 52-ФЗ. Таким образом, и здесь во главу угла ставится именно *кадастровая* стоимость недвижимого имущества.

Но для бухгалтера кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества должна выступать просто как некая данность, которую он использует при расчете суммы налога на имущество. Ведь собственно в бухгалтерском финансовом учете кадастровая стоимость не отражается.

Но в ряде случаев кадастровая оценка объектов недвижимости может быть базой для проведения на ее основе и иных расчетов бухгалтерской службой. Например, если организация приобрела в собственность земельный участок и складское помещение, но при этом в договоре купли-продажи стоимость земли и склада указана общей суммой, то Минфин при определении цены каждого объекта предлагает ориентироваться именно на *кадастровую* стоимость приобретенных объектов недвижимости (письмо от 28.06.13 № 03-05-05-01/24812). При этом сама кадастровая стоимость в бухгалтерском финансовом учете *не* отражается.

Определенные вопросы при определении базы по налогу на имущество вызывает ситуация, когда основные средства принимаются к учету в результате *реорганизации*, проведенной, например, в форме слияния двух организаций. По полученным в результате этой операции движимым объектам основных также применяется освобождение от налогообложения по налогу на имущество (если имущество является *движимым*), если реорганизация закончена в 2013 году и позднее. Это следует исходя из разъяснений Минфина, изложенных в письмах от 22.05.13 № 03-05-05-01/18166 и от 14.05.13 г. № 03-05-05-01/16580, в

которых прямо указано, что определяющее значение имеет то, когда закончилась реорганизация.

Но в принципе подобную практику установления определенной точки «невозврата» в отношении объектов налогообложения мы считаем не очень корректной. Действительно, гораздо логичнее было бы в целом изменение подхода к формированию налогооблагаемой базы, независимо от того, когда объект реально был приобретен. То есть установленный законодателем момент *X – 1 января 2013 года* – в общем-то ущемляет права тех организаций, которые приобрели движимые объекты основных средств, особенно если это произошло незадолго до этой даты. Действительно, если после 1 января 2013 года при наличии соответствующей оценки все организации переходят на уплату налога на имущество по недвижимости исходя из кадастровой стоимости, то логично было бы все объекты движимого имущества вывести из-под налогообложения. Тем не менее, право законодателя диктовать в данном случае условия неоспоримо, хотя можно предвидеть обращение в суды высоких инстанций с требованием о пересмотре соответствующей нормы.

Но естественно, что самое важное значение для величины амортизации имеет не граница объекта, а собственно *первоначальная стоимость основного средства*.

3. Первоначальная стоимость основного средства (сложные вопросы)

А) Перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость

В бухгалтерском финансовом учете состав затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств регулируется ПБУ 6/01, а в налоговом учете ст. 257 НК. В принципе, перечень соответствующих статей затрат достаточно широк. Однако по ряду вопросов существуют различные позиции у контролирующих органов и налогоплательщиков.

В частности, если организация приобрела оборудование, смонтировала его и ввела в эксплуатацию, а после этого с поставщиком оборудования было заключено дополнительное соглашение на уменьшение его стоимости, то в этом случае уменьшить первоначальную стоимость ОС, сформированную для целей налогообложения прибыли, нельзя – письмо Минфина от 25.08.17 № 03-03-06/1/54758. То есть изменение первоначальной стоимости возможно только в случаях предусмотренных законодательством, а указанная ситуация в законодательстве не описывается.

Один из наиболее часто обсуждаемых вопросов является актуальным не в силу больших сумм, связанных с описываемой проблемой, а в силу принципиальности соответствующей проблемы. Суть вопроса состоит в том, следует ли включать в стоимость основного средства плату за государственную регистрацию прав на объект. Ссылки на то, что государственная регистрация прав теперь не является обязательным условием для ввода объекта в эксплуатацию, являются, по нашему мнению, не состоятельными, поскольку речь идет не об условиях признания объекта, а формировании его стоимости.

Позиция Минфина по данному вопросу ранее неоднократно изменялась. Так, в 2011 году Минфин указывал, что государственная пошлина за регистрацию прав на недвижимое имущество *является* расходом, непосредственно связанным с приобретением этого имущества и возможностью его использования. Значит, такая госпошлина включается в первоначальную стоимость имущества. По аналогичной причине патентная пошлина *формирует* первоначальную стоимость нематериального актива (письмо Минфина от 12.08.11 № 03-03-06/1/481).

Однако в 2013 году после вступления в силу изменений, внесенных в Налоговый кодекс законом № 206-ФЗ от 29.11.2012, Минфин поменял свою позицию. В соответствии с внесенными изменениями с 1 января 2013 года дата начала амортизации любых объектов амортизируемого имущества определяется в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. Дата государственной регистрации прав на начало амортизации и ввод объекта в эксплуатацию в налоговом учете *не влияет*. В финансовом учете аналогичные правила действуют с 2011 года (приказ Минфина № 186н от 24.12.2010). В результате, в письме от 04.06.13 № 03-03-06/1/20327 указано, что расходы, связанные с регистрацией прав на недвижимое имущество (регистрационный сбор) и расходы, связанные с изготовлением техпаспорта объекта недвижимости, *не могут* увеличивать первоначальную стоимость недвижимого имущества.

В целях налогообложения прибыли эти затраты можно учесть в составе прочих расходов.

В подтверждение данной позиции приведем еще и вывод, который можно сделать из содержания письма Минфина от 26.01.2015 № 03-03-06/1/2170 – плата за регистрацию прав на недвижимое имущество, земли, сделок с этими объектами, плата за представление информации о правах, оплата услуг кадастровых органов и оценщиков относится на прочие расходы организации в соответствии с требованиями ст. 264 НК РФ. Таким образом, эти затраты не увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Вопросы вызывает и собственно момент включения объекта в состав основных средств. Наверное, справедливо, что момент государственной регистрации прав не может быть в этой ситуации определяющим условием. Более того, еще до 2011 и 2013 года, когда в бухгалтерском финансовом и налоговом учете были отменены ссылки на учет момента государственной регистрации прав, Минфин указывал, что если фактическая эксплуатация объекта начата, то отсутствие зарегистрированных прав не может являться препятствием для включения объекта в состав основных средств. Например, в письме Минфина от 11.04.2007 № 03-05-06-01/30 и письме от 08.06.10 № 03-05-05-01/15 указывается, что если документы, подтверждающие создание и ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства, имеются, недвижимость используется в деятельности, а свидетельства о праве собственности нет, то организация обязана уплачивать налог на имущество, поскольку отсутствие правоустанавливающих документов не может служить основанием для освобождения от налогообложения, ведь их оформление зависит только от волеизъявления организации.

Естественно, что после внесения изменений в ПБУ 6/01 и НК РФ соответствующий вопрос стал еще более однозначным – государственная регистрация прав не определяет момент ввода основного средства в эксплуатацию и окончание формирования его первоначальной стоимости.

Также заметим, что хотя использование метода начисления для целей бухгалтерского учета даже не является предметом обсуждения (лишь в исключительных случаях кассовый метод может применяться для целей налогового учета), то факт оплаты основного средства совершенно однозначно не оказывает влияния на ввод объекта в эксплуатацию и начало его амортизации. Тем не менее, соответствующие вопросы периодически возникают в практике хозяйствования организаций, но в большинстве случаев даже Минфин встаёт на сторону налогоплательщика в вопросе амортизации неоплаченного основного средства.

Подобная ситуация рассмотрена в письме Минфина от 16.08.10 № 03-03-06/1/550: компания начала начислять амортизацию по введенному в эксплуатацию объекту недвижимости, несмотря на то, что не полностью расплатилась со строительной фирмой, которая возвела объект. Рассмотрев данную ситуацию, чиновники Минфина признали, что налогоплательщик поступил правомерно.

В) Затраты на достройку объекта основных средств

С момента ввода объекта в эксплуатацию первоначальная стоимость здания считается сформированной и не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Соответственно, если организация вначале введет основное средство в эксплуатацию, а затем подаст документы на государственную регистрацию, уплатив соответствующую государственную пошлину, то ее сумма уже не сможет увеличить первоначальную стоимость объекта, поскольку последняя уже сформирована и не может быть изменена по описанной причине.

Однако на практике нередко встречаются ситуации, вызывающие споры между организациями и налоговыми органами. Одна из таких ситуаций рассмотрена в письме Минфина от 26 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/251. В нём дополнительно указано, что в соответствии с п. 2 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. Следовательно, если офисное здание введено в эксплуатацию, зарегистрировано и получено свидетельство о праве собственности, то его первоначальная стоимость здания для целей налогообложения прибыли считается сформированной.

Соответственно, произведенные организацией после ввода в эксплуатацию отделочные работы следует рассматривать как расходы по *достройке* здания, увеличивающие первоначальную стоимость здания, а не как ремонт объекта.

Еще один вопрос, который долго оставался дискуссионным при определении первоначальной стоимости объекта основных средств при вводе в эксплуатацию – это вопрос целесообразности регулирования стоимости на величину суммовых разниц, возникающих при расчетах за приобретенное основное средство с каким-либо использованием иностранной валюты. В результате, в бухгалтерском финансовом учете после вступления в силу основных положений ПБУ 3/2006, а в налоговом учете с 1 января 2015 года было исключено понятие «суммовые разницы» и специальный порядок их учета (закон № 81-ФЗ от 20.04.2014). Суммовые разницы в их трактовке до 1 января 2014 года стали частью курсовых разниц и учитываются по единым с ними правилам.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что если какие-либо иные операции, непосредственно связанные с созданием объекта основных средств, также могут быть идентифицированы, то затраты по этим операциям также необходимо учитывать в составе капитализируемых затрат. Например, если организация взяла в лизинг оборудование для строительства (реконструкции, модернизации) основных средств, то лизинговые платежи по такому оборудованию следует включать в первоначальную стоимость возводимого основного средства. Такие платежи будут учитываться для целей налогообложения прибыли через механизм амортизации. Соответствующая позиция была озвучена в письме Минфина от 17.10.17 № 03-03-06/1/67755. Безусловно, если объект лизинг занят на выполнении

различных работ, в том числе для собственного производства, то определенные трудности с распределением соответствующих затрат могут быть. Но в случае конкретного целевого использования соответствующий подход в целом представляется обоснованным.

Г) Командировочные расходы и первоначальная стоимость объекта

Еще один проблемный вопрос, возникающий при формировании первоначальной стоимости основного средства – это включение в стоимость объекта *командировочных расходов* по служебным поездкам, непосредственно связанным с приобретением (или доставкой) основного средства. С одной стороны, перечень расходов, увеличивающих стоимость основного средства, является *закрытым*. В нем не упоминаются суммы командировочных, выплаченных сотруднику, который был направлен в служебную поездку для приобретения объектов основных средств. А значит, организация имеет право вполне обоснованно не включать командировочные расходы в первоначальную стоимость основного средства. Такая позиция нашла подтверждение в определении ВАС РФ от 31.12.09 № ВАС-16942/09. Соответственно в этом случае командировочные расходы будут в обычном порядке списаны на затраты организации.

Эта же позиция нашла поддержку во многих решениях окружных судов. Например, постановлением ФАС Поволжского округа от 15 января 2009 г. № А55-5612/2008, постановлением ФАС Московского округа от 26 декабря 2007 г. № КА-А40/13358-07 определено, что командировочные расходы не относятся к числу фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств. Его придерживаются также некоторые контролирующие органы. Например, такая позиция изложена в письме УФНС РФ по г. Москве от 19.05.2009 года № 16-15/049826.

В то же время в решениях иных арбитражных судов по данному вопросу есть немало примеров, когда, по мнению судей, командировочные расходы должны включаться в первоначальную стоимость объектов основных средств. Такое решение было принято, например, постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июля 2009 года № А19-1020/09, постановлением ФАС Поволжского округа от 12 февраля 2008 г. № А12-10256/07-С60.

Д) Приобретение основных средств с использованием заемных ресурсов

Следующей проблемной ситуацией, требующей рассмотрения, является вопрос включения в первоначальную стоимость объекта процентов за пользование заемными средствами, израсходованными на приобретение основных средств. Для целей бухгалтерского финансового учета при решении этого вопроса необходимо руководствоваться положениями ПБУ 15/2008 (п. 7-14). По общему правилу, расходы по займам признаются *прочими расходами*, но только за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость *инвестиционного актива*.

При этом под *инвестиционным активом* понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует *длительного* времени и *существенных* расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. Кроме того, ПБУ 15/2008 введены и дополнительные ограничения по вопросу отнесения имущества к инвестиционным активам. В частности, указано, что к ним относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. То есть фактически речь идет именно о включении процентов по кредиту в стоимость внеоборотных активов:

Однако отдельные вопросы по данной формулировке всё-таки возникают:

– какова продолжительность длительного периода времени, необходимого для приобретения, сооружения и (или) изготовления организацией инвестиционного актива;

– насколько существенными должны быть расходы, необходимые для приобретения, сооружения и (или) изготовления организацией инвестиционного актива.

Если рассматривать вопрос про *длительность* периода, то нам представляется, что соответствующее положение просто достаточно зафиксировать в учетной политике организации для целей бухгалтерского финансового учета. При этом, руководствуясь классическим подходом к разделению периодов в бухгалтерском учете на длительные/короткие вполне можно сделать вывод, что длительным является период, продолжительность *которого превышает 12 месяцев*.

Пожалуй, аналогичный подход, а именно закрепление в учетной политике, можно избрать и для определения существенности суммы расходов по займам для целей включения в стоимость основного средства. Наверное, наиболее логичным здесь будет подход, закрепляющий определенный *процент* от стоимости актива, при превышении которого проценты должны капитализироваться в стоимости объекта основных средств.

В отношении отдельных категорий организаций предусмотрен особый порядок учета расходов по займам, в том числе связанным с приобретением основных средств. Например, *субъекты малого предпринимательства*, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также *социально ориентированные некоммерческие организации* вправе признавать все расходы по займам *прочими расходами*.

Также следует помнить, что проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов *равномерно* и, как правило, *независимо* от условий предоставления займа. Дополнительные расходы по займам могут включаться *равномерно* в состав прочих расходов в течение срока займа.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

При этом, если средства, привлеченные в виде займа были временно использованы в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от соответствующего временного инвестирования.

Поскольку, процесс приобретения, сооружения или изготовления основного средства может занять длительный период времени, то в течение этого срока может иметь место *приостановка* соответствующих работ на длительный период (в ПБУ 15/2008 он обозначен как период, превышающий по продолжительности три месяца). В этом случае проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, *прекращают* включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *приостановления* приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива. Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу за указанный период времени, включаются в состав прочих расходов организации.

Важно заметить, что не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае *возобновления* процесса приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *возобновления* приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, за месяцем *прекращения* приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива. В том случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *начала использования* инвестиционного актива.

Данное положение можно признать коррелирующим с общим порядком признания объекта основным средством, ведь, как было показано выше, с 2011

года в бухгалтерском финансовом учете момент ввода объекта в эксплуатацию зависит именно от начала фактического использования актива, а не от соблюдения всех юридических формальностей, связанных с его приобретением организацией.

ПБУ 15/2008 содержит детально разработанный алгоритм пропорционального деления процентов по кредитам и займам, подлежащим включению в стоимость инвестиционного актива и относимым на прочие расходы организации. При этом, указано, что в случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов, полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, включаются в стоимость инвестиционного актива *пропорционально* доле указанных средств в общей сумме займов, причитающихся к оплате займодавцу, полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

Таким образом, для целей бухгалтерского финансового учета существует четкий алгоритм включения процентов в стоимость приобретаемого основного средства. К сожалению, при разработке положений Налогового кодекса, регулирующих соответствующий вопрос, был избран иной подход к учету расходов по займам, израсходованным на приобретение основных средств, что привело к возникновению различий между бухгалтерским финансовым и налоговым учетом. Затем, соответствующая позиция нашла подтверждение в многочисленных разъяснениях Минфина и ФНС по данному вопросу. Суть подхода состоит в том, что организация *не вправе* включить проценты, уплаченные по кредиту, израсходованному на приобретение основных средств, в первоначальную стоимость приобретенного основного средства (письмо Минфина от 05.07.11 № 03-03-06/1/398). Для таких расходов существует специальная норма: в соответствии с требованиями пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, проценты по долговым обязательствам *любого* вида включаются в состав *внереализационных* расходов. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 26.04.13 № 03-03-06/1/14650 и письме ФНС от 29.09.2014 N ГД-4-3/19855.

Можно отметить и еще несколько спорных видов расходов, с позиции необходимости их включения в стоимость основного средства. Например, при приобретении основного средства организация может воспользоваться услугами *оценщика*. Минфин полагает, что стоимость услуг независимого оценщика в состав первоначальной стоимости основных средств, выявленных при инвентаризации, включать нельзя (не следует). Подобные затраты учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании пп. 40 п. 1 ст. 264 НК. Соответствующая позиция была изложена в письме от 14.09.09 № 03-03-06/1/578.

Таким образом, существует действительно достаточно большое количество спорных ситуаций по формированию первоначальной стоимости основных средств, которые оказывают влияние на амортизацию, включаемую в затраты организации.\

4. Общие положения по амортизации основных средств

Начисление амортизации объектов основных средств в бухгалтерском (финансовом) учете может производиться одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

ПБУ 6/01 требует, чтобы применение одного из способов начисления амортизации по *группе* однородных объектов основных средств осуществлялось в течение *всего* срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Данные методы достаточно широко известны, порядок их применения четко прописан в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, поэтому подробно останавливаться на данных методах мы считаем нецелесообразным в рамках столь серьезной работы. Приведем лишь краткое описание соответствующих методов в том виде, в котором оно дано в ПБУ 6/01:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

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

По первым трем способам амортизации в течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы амортизации. Исключение составляют организации, имеющие основные средства, используемые в производствах с *сезонным* характером. По таким объектам, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода *работы* организации в отчетном году.

Естественно, что также независимо от способа начисления амортизации её сумма включается в расходы того периода, в котором она начислена, а в исключительных случаях суммы начисленной амортизации могут формировать стоимость иных активов.

Здесь необходимо сказать о новации отдельных положений ПБУ 6/01, которые в основном ориентированы на организации, применяющие *упрощенные способы ведения бухгалтерского учета* и составляющие бухгалтерскую отчетность по упрощенной форме. В частности, в 2016 году в ПБУ 6/01 был добавлен ряд пунктов. П. 8.1 гласит, что организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, может определять первоначальную стоимость основных средств:

а) при их приобретении за плату – по цене поставщика (продавца) и затрат на монтаж (при наличии таких затрат и если они не учтены в цене);

б) при их сооружении (изготовлении) – в сумме, уплачиваемой по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью приобретения, сооружения и изготовления основных средств.

При этом иные затраты включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены. Соответственно и амортизироваться будет эта ограниченная стоимость.

П. 19 уже напрямую касается порядка амортизации основных средств и гласит, что организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может:

– начислять годовую сумму амортизации *единовременно* по состоянию на *31 декабря отчетного года* либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;

– начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря *единовременно* в размере первоначальной стоимости объектов таких средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

Теоретически – это, конечно, *упрощение* порядка начисления амортизации основных средств. Однако на практике это скорее приведет к большей путанице, необходимости включения дополнительных пунктов в учетную политику, без какой-либо реальной пользы (поскольку в большинстве организаций сегодня применяется автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета, процесс начисления амортизации при которой полностью автоматизирован и не требует дополнительных), но с потенциальным непредоставлением существенной информации руководителям (поскольку ее просто не будет в системе бухгалтерского учета в течение года).

Для целей налогового учета применяются свои методы начисления амортизации, а по некоторым позициям существенно отличается порядок определения амортизируемой стоимости. В частности, если в бухгалтерском финансовом учете при начислении амортизации учитываются результаты переоценки основных средств, то в налоговом учете при определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основ-

ных средств, осуществленная по решению налогоплательщика только по состоянию на 1 января 2002 года и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженной налогоплательщиком в 2002 году, не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу настоящей главы переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения.

Таким образом, фактически можно констатировать, что для целей налогового учета не разрешается амортизация результатов переоценки основных средств, проведенных после 1 января 2002 года, то есть после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса.

В *налоговом* учете налогоплательщики имеют право выбрать один из двух методов начисления амортизации:

- линейный метод;
- нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко *всем* объектам амортизируемого имущества. Выбранный метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками как и в бухгалтерском финансовом учете ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

Одна из главных проблем, с которой налогоплательщики неизменно сталкиваются при начислении амортизации – это проблема определения *срока полезного использования* объектов. Прежде всего, здесь отметим, что один из главных существенных признаков активов как основных средств – это продолжи-

тельность срока полезного использования объектов более 12 месяцев. При этом, при классификации активов необходимо учитывать общий потенциально возможный срок полезного использования объекта всеми собственниками, а не только какую-то его значительно урезанную часть, основанную на намерениях самой организации по использованию объекта. Например, если срок полезного использования автомобиля составляет 5 лет, то естественно, что автомобиль включается в состав основных средств, причем независимо от того, что конкретный его собственник имеет устойчивую практику использования активов в течение 6 месяцев и их последующей заменой. При этом арбитражная практика здесь однозначна и не признает факт реализации объекта до истечения 12 месяцев со дня начала его использования фактом перепродажи.

Так, например, рассматривая налоговые споры, связанные с доначислением налога на имущество в отношении активов, не учтенных организацией в составе основных средств из-за намерения их дальнейшей реализации, суды поддерживают позицию налоговых органов, если имущество какое-то время до продажи используется для извлечения дохода. Так, в Постановлении *от 06.03.2009 № А56-19655/2008* (отказано в передаче для пересмотра Определением ВАС РФ *от 20.04.2009 № ВАС-4350/09*) ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу о том, что *системное* толкование критериев, установленных п. 4 ПБУ 6/01, позволяет сделать вывод, что если организация предполагает последующую перепродажу объекта, то данный объект вообще *не может* использоваться налогоплательщиком для извлечения прибыли.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа *от 14.07.2010 № А58-6593/09* (отказано в передаче для пересмотра Определением ВАС РФ *от 03.03.2011 № ВАС-15552/10*) указано, что вопрос о включении планируемого к продаже имущества в состав основных средств (объект обложения налогом на имущество) должен определяться *экономической сущностью* этого имущества, соответственно, обязанность по уплате налога на имущество возникает у налогоплательщика с момента начала использования этого имущества в деятельности предприятия.

Как отметил ФАС Северо-Западного округа в Постановлении *от 16.07.2009 № А56-27248/2008*, налогоплательщик неправомерно учитывал спорный объект на счете бухгалтерского учета 41 «Товары» и не включал его в налогооблагаемую базу по налогу на имущество, поскольку здание использовалось им в хозяйственной деятельности в качестве объекта основных средств, факт получения дохода от использования объекта недвижимости в спорном периоде обществом не опровергнут.

Аналогичная позиция изложена в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 06.06.2012 № А55-18871/2011 и Западно-Сибирского округа от 18.05.2009 № Ф04-2807/2009(61116111-А03-15. Таким образом, если даже многолетняя практика подтверждает, что реальный срок полезного использования объектов оказывается менее 12 месяцев, тем не менее они все равно должны учитываться в составе соответствующей группы активов организации с установлением срока полезного использования, предусмотренного Классификатором, а не основанного на ожиданиях налогоплательщика.

Если при приобретении новых объектов основных средств достаточно воспользоваться классификатором соответствующего имущества, утвержденным Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002, то при приобретении объектов основных средств бывших ранее в употреблении трудности возникают. Особенно сложной ситуация оказывается в том случае, когда объект приобретен не у организации, а у физического лица. Ведь правила НК гласят, что норма амортизации по бывшему в употреблении основному средству определяется с учетом срока, в течение которого данное основное средство служило прежнему собственнику (п. 7 ст. 258 НК РФ). Но в письме Минфина от 06.10.10 № 03-03-06/2/172 указано, что срок полезного использования основного средства, которое куплено у физического лица, не имеющего статус индивидуального предпринимателя, устанавливается как для нового основного средства. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 15.03.2013 № 03-03-06/1/7937.

Во многом аналогичная позиция действует и при установлении срока полезного использования затрат на модернизацию объекта основных средств, в том случае, когда, например, сам объект уже *полностью самортизирован*.

Минфин в письмах от 23.09.11 № 03-0306/2/146 и от 25.03.15 № 03-03-06/1/16234 указал, что если организация проводит модернизацию основных средств, у которых остаточная стоимость равна нулю, то, по его мнению, то расходы на такую модернизацию все равно следует списывать через механизм *амортизации*, а не *единовременно* в момент завершения работ. При этом первоначальная стоимость основного средства увеличивается на стоимость проведенной модернизации, а амортизировать такое основное средство необходимо будет по норме, установленной еще *при вводе объекта в эксплуатацию*. Впоследствии эта позиция была поддержана в письме Минфина от 25.07.2016 № 03-03-06/1/43374.

Лишь в более поздних письмах чиновники немного смягчили свою позицию по данному вопросу, указав, что при определении срока полезного использования бывшего в эксплуатации основного средства, которое было полностью самортизировано прежним собственником в целях исчисления налога на прибыль, организация должна принять во внимание требования техники безопасности и на этом основании самостоятельно определить срок полезного использования и исходя из него начислять амортизацию до полного списания стоимости приобретенного объекта. Такая позиция, в частности, изложена в Письме от 01.12.14 № 03-03-06/1/61194. Затем эта позиция многократно подтверждалась, в частности, в письмах Минфина от 27.06.2016 № 03-03-06/1/37148 и от 11.08.17 № 03-03-06/1/51573.

Однако естественно, что и в этом случае продолжительность срока полезного использования не должна быть определена, что называется, «с потолка». Организация должна обосновать срок, и он абсолютно точно не должен быть менее 12 месяцев. Например, ФАС Дальневосточного округа, такой срок нужно определять с учетом срока возможного использования имущества в деятельности предприятия в дальнейшем, его способности приносить доход и техниче-

ских характеристик (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 08.11.2007 № Ф03-А73/07-2/3272).

Но тут следует сказать и еще об одном вопросе, который напрямую не регулируется законодательно: как подтвердить срок использования объекта прежним собственником? И если до 2013 года проблем с этим не возникало (напомним, что до 1 января 2013 года действовал федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который предполагал использование унифицированных форм первичных документов), то теперь определенные проблемы здесь могут иметь место. Ранее подтверждением срока эксплуатации у предыдущего собственника налоговые органы признавали только акты, составленные по форме № ОС-1 или № ОС-1а. Эта позиция нашла свое подтверждение, например, в Письмах УФНС по г. Москве от 15.06.2010 № 16-15/062760@, от 07.07.2008 № 20-12/064109). При этом дополнительно указывалось, что при отсутствии акта о приеме-передаче основных средств по унифицированной форме налогоплательщик вообще не вправе амортизировать бывшие в эксплуатации основные средства (Письмо Минфина от 05.07.2010 № 03-03-06/1/448). Естественно, что последняя позиция была не обоснована, поскольку установить срок как для нового основного средства налогоплательщику запретить было просто нелогично, как и просто запретить амортизацию, поскольку такого основания для ее неначисления просто нет.

После того, как использование унифицированных форм первичных документов стало необязательным, организациям следует рекомендовать в разрабатываемых самостоятельно формах документов обязательно учесть такой реквизит, как срок эксплуатации объекта прежним собственником.

Однако еще сложнее ситуация в том случае, когда объект основных средств приобретается не у российской организации (бухгалтерия которой также знакома с нюансами российского документооборота), а у иностранной компании, которые к документообороту всегда относятся более спокойно. В этом случае, российские организации – новые собственники – оказываются вынуждены подтверждать срок полезного использования прежними собственниками. Например, достаточно часто за рубежом приобретаются бывшие в употреблении автомобили, срок полезного использования которых пытаются подтвердить по технической документации, например, по информации, содержащейся в ПТС. Поскольку конкретного решения в нормативных документах нет, то подобные ситуации нередко становятся предметом судебных разбирательств. Например, в Постановлении АС Московского округа от 14.10.2015 № Ф05-13750/2015 по делу № А40-191195/14 рассмотрена ситуация, когда российская организация приобрела бывшее в употреблении транспортное средство у иностранной компании и уменьшила срок полезного использования на срок использования данного имущества предыдущим собственником на основании ПТС и письма от иностранного поставщика.

Судьи отметили, что ПТС автомобиля, оформленный уже в РФ, как правило, не содержит никаких сведений о предыдущих собственниках и, тем более, о сроке эксплуатации и режиме эксплуатации транспортного средства.

Он подтверждает лишь сроки регистрации и владения соответствующими объектами.

Письмо иностранного продавца, составленное в свободной форме, также не является документом, подтверждающим период эксплуатации автомобиля: объект мог находиться на консервации либо реконструкции, модернизации или техническом перевооружении. На этом основании делается вывод, что у налогоплательщика отсутствовала информация о сроке полезного использования основных средств предыдущими собственниками, а также информация об операциях, в результате которых этот срок мог измениться.

Таким образом, если документально подтвердить срок эксплуатации ОС предыдущим собственником организация не может, она не вправе применять положения п. 7 ст. 258 НК РФ и должна установить срок полезного использования как для *нового* основного средства.

В налоговом учете амортизируемое имущество распределяется по *амортизационным группам* в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком *самостоятельно* на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ (в настоящее время классификатор утвержден Постановлением Правительства № 1 от 1 января 2002 года). Всего в налоговом учете существует 10 групп основных средств по срокам их полезного использования.

В бухгалтерском финансовом учете срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. При этом в ПБУ 6/01 содержится описание отдельных факторов, исходя из которых осуществляется определение срока полезного использования объекта основных средств, в том числе:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Если вид основного средства в Классификации и ОКОФ не упоминается, то срок полезного использования следует установить исходя из срока эксплуатации ОС, указанного в технической документации или рекомендациях производителя. Такая рекомендация вытекает из анализа содержания п. 6 ст. 258 НК, Писем Минфина от 03.11.2016 № 03-03-06/1/64814, от 22.06.2016 № 03-03-06/1/36323. Правомерность таких действий подтверждается и арбитражной практикой. В частности, такое мнение озвучено в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 05.05.2012 № А27-10607/2011.

Важно отметить, что с 1 января 2017 года действует новый Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008)

(взамен утратившего силу ранее действовавшего *ОКОФ ОК 013-94*). В связи с этим изменяется и Классификация ОС, включаемых в амортизационные группы (*п. п. 1, 2 Постановления Правительства от 07.07.2016 № 640*).

Тем не менее, изменение классификатора (причем по некоторым широко распространенным объектам) – это всегда достаточно сложный процесс, поэтому положительно оценим то, что параллельно были разработаны прямой и обратный *переходные ключи* между старой и новой редакциями Классификатора. Росстандарт утвердил эти переходники Приказом *от 21.04.2016 № 458*.

Естественно, что при внесении таких изменений всегда возникает вопрос, а как быть с определением срока полезного использования тех объектов, которые ранее были отнесены в одну группу, а по новому классификатору должны быть отнесены в другую группу. С одной стороны, вроде бы срок полезного использования объектов не подлежит изменению, кроме случаев, прямо описанных в законодательстве. С другой стороны, в данном случае же изменяется не просто срок, но группа основных средств в соответствии с классификатором. В своих разъяснениях Минфин указал, что при введении в действие нового классификатора срок полезного использования основных средств, принятых к учету *до 01.01.2017, не меняется*. Такая позиция, в частности, озвучена в Письмах Минфина *от 08.11.2016 № 03-03-ПЗ/65124, от 06.10.2016 № 03-05-05-01/58129*).

Также следует отметить, что утратила силу норма *п. 1 Постановления Правительства от 01.01.2002 № 1*, предусматривающая возможность применения Классификации для целей бухучета (*п. 1 Изменений, утв. Постановлением Правительства от 07.07.2016 № 640*). Впрочем, надо отметить, что наличие такой возможности в нормативно-правовых актах – это определенный правовой нонсенс, поскольку если организация захочет и все другие ограничения будут соблюдены, то ничто не помешает ей установить одинаковые сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете, хотя бы с целью минимизации разниц между бухгалтерским и налоговым учетом.

Однако если известно, что основное средство прослужит гораздо меньше, чем это следует из Классификации, то организация имеет право установить и более короткий срок для целей бухгалтерского учета. Это позволяет сделать *п. 20 ПБУ 6/01*, а Минфин озвучил аналогичную позицию в письме *от 27.05.16 № 07-01-10/30746*.

Существует и ряд условий, при которых период амортизации объекта может снизиться. Прежде всего, к таким ситуациям относится использование объекта в условиях агрессивной среды, а также в условиях повышенной сменности. Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво- и пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Кроме того, как указали судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 18.08.2009 № А33-14210/08, налогоплательщик, применяющий специальный повышающий коэффициент, используя соответствующую норму НК РФ, должен доказать не только факт эксплуатации объектов амортизируемого имущества в условиях агрессивной среды, но и влияние агрессивной среды на повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

В частности, в постановлении ФАС Уральского округа от 28.04.2008 по делу № Ф09-1819/08-С2 суд указал, что сама по себе эксплуатация рекламных установок на улицах города не является фактом их использования в агрессивной среде, хотя очевидно, что определенное негативное воздействие на объект могут оказать и дождь, и ветер, и удары молнии.

Кроме того, при применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам в соответствии с требованиями НК РФ, а положения соответствующего подпункта НК применяются в отношении амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года. Тем не менее, очевидно, что еще в течение достаточно длительного периода времени подобные основные средства будут сохраняться у организации, что может привести к существованию соответствующих налогооблагаемых временных разниц.

Также заметим, что еще большие проблемы возникают с использованием основных средств в условиях повышенной сменности. Конечно, понятно, что если какое-либо оборудование используется традиционно в одну смену, то при переходе организации на трехсменный режим работы будет возникать повышенный физический износ, который должен найти выражение и в ускорении амортизации объекта. Но проблема в том, что какое-либо описание условий повышенной сменности в НК просто отсутствует, поэтому с применением соответствующего повышающего коэффициента могут возникнуть проблемы. Пожалуй, в этом случае наиболее оправдано руководствоваться положениями Трудового Кодекса РФ, в котором под нормальной продолжительностью рабочего времени понимается продолжительность работы 40 часов в неделю. Следовательно, логичным допущением является предположение того, что сменный режим работы оборудования соответствует сменному режиму работы персонала. А значит, если персонал организации переведен на многосменный режим работы, то можно считать, что и оборудование также используется в условиях многосменного режима.

Но здесь возникает еще один вопрос, требующий своего решения: многосменный режим и режим повышенной сменности – это идентичные понятия или между ними всё-таки существуют определенные различия? И здесь достаточно интересно исследовать еще один документ. Министерство экономического развития и торговли РФ в письме от 20.03.2007 № Д19-284 «О сменности работы основных средств» указало, что в экономической практике понятие «сменность» относится к режиму работы машин и оборудования, используемых в прерывных технологических процессах, длительность которых может быть

приурочена к длительности рабочей смены. При подготовке Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, сроки полезного использования указанных основных средств устанавливались исходя из *двухсменного* режима их работы. Что касается машин и оборудования, работающих в условиях непрерывной технологии изготовления продукции, то сроки полезного использования этих средств, установленные в Классификации, уже учитывают специфику их эксплуатации.

Отсюда следует простой вывод о том, что если основное средство эксплуатируется более двух смен и оно не предназначено для непрерывной работы, то организация вправе применить повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объекту.

Дополнительно заметим, что с 28.12.2009 на основании подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам:

- имеющим *высокую энергетическую эффективность*, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ (до настоящего времени такой перечень не установлен);

- имеющим *высокий класс энергетической эффективности*, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

При этом федеральным законом от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» предусмотрено установление правил определения классов энергетической эффективности отдельных видов товаров (перечень которых должен быть определен органами государственной власти РФ), а также многоквартирных домов. В этом случае при использовании повышающих коэффициентов у организации также будет возникать отложенное налоговое обязательство.

И в бухгалтерском учете, и в налоговом учете согласно п. 1 ст. 258 НК РФ налогоплательщик вправе изменить (по всей вероятности, только в сторону увеличения, исходя из смысла описываемых ниже операций) срок полезного использования конкретного объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, но только в строго очерченных законодательством случаях. Наиболее часто встречающимся подобным случаем на практике является ситуация, когда увеличение срока происходит в результате модернизации объекта. При этом увеличение срока полезного использования может быть осуществлено, по всей вероятности, только в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено модернизируемое основное средство, ибо перевод объекта из группы в группу просто не предполагается содержанием нормативно-правовых актов.

Однако парадокс ситуации в том, что проблемы у организации с пересчетом сумм амортизации возникнут не только в случае, если срок был увеличен, но и в случае, если срок увеличен не был (например, он и так был установлен ранее по верхней границе срока для соответствующей группы).

Существует две позиции, представленные контролирующими органами и сформулированные судьями при рассмотрении подобных дел.

В соответствии с позицией, изложенной в Письмах Минфина *от 09.06.2012 № 03-03-10/66, от 05.07.2011 № 03-03-06/1/402*), если после модернизации объекта основных средств изменилась только сумма первоначальной (а соответственно и остаточной) стоимости, а срок полезного использования остался прежним, то неизменной остается норма амортизации, установленная при вводе объекта в эксплуатацию. Что произойдет в этом случае – очевидно. На момент окончания срока полезного использования останется недоамортизированной часть стоимости объекта, то есть остаточная стоимость не станет равна 0. Естественно, что в такой ситуации Минфин просто советует продолжать начисление амортизации по прежней норме до тех пор, пока остаточная стоимость объекта не станет равна 0.

Но, конечно, эта ситуация не может устраивать организацию, поскольку в данном случае перенос капитальных затрат на расходы организации затягивается. Как следствие, организации начинают использовать иной алгоритм расчета, суть которого состоит в том, что пересматривается и база для начисления амортизации, и оставшийся срок, в течение которого объект должен быть полностью самортизирован. В результате, возникают споры с налоговыми органами, которые нередко становятся предметом судебных разбирательств. Например, подобная ситуация рассмотрена в Постановлении АС Поволжского округа *от 22.01.2016 № Ф06-4506/2015 по делу № А72-16514/2014*.

Судьи пришли к выводу, что *п. 2 ст. 257 и п. 1 ст. 258 НК РФ* устанавливается порядок определения амортизации с учетом изменившейся первоначальной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования и, как следствие, изменения нормы амортизации для модернизированных объектов основных средств.

Аналогичное мнение приводится в Постановлениях ФАС Московского округа *от 06.04.2011 по делу № КА-А40/2125-11, от 21.09.2010 по делу № КА-А40/10411-10*, ФАС Волго-вятского округа *от 07.05.2008 по делу № А29-6646/2007*.

Наконец, отметим, что если модернизированное основное средство амортизируется нелинейным методом, то никаких сложностей с начислением амортизации после несения соответствующих затрат не возникнет. Организации просто необходимо будет увеличить суммарный баланс той амортизационной группы, в которую включен соответствующий объект основных средств, на сумму затрат по его модернизации, а далее продолжить начислять амортизацию по норме, установленной для этой амортизационной группы.

Необходимо заметить, что вопросы определения срока полезного использования основных средств в соответствующих ситуациях регламентированы достаточно слабо. В своих разъяснениях Минфин указывает лишь на необходимость установления соответствующих параметров. Например, ПБУ 6/01 гласит, что при определении срока полезного использования необходимо принимать во внимание наличие нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта, например, срока аренды.

Как правило, срок полезного использования лизингового имущества определяется исходя из срока собственного договора лизинга. Однако в случае существования возможности выкупа имущества по окончании договора лизинга (договор лизинга с правом выкупа предмета лизинга), а такая возможность существует практически всегда, подход к определению срока на основании продолжительности собственного договора может вызвать противоречия с налоговыми органами, поскольку те будут справедливо указывать на факт продолжения использования объекта и по окончании договора лизинга.

Тем не менее, на уровне арбитражной практики все-таки сложились устойчивые подходы, позволяющие оценить срок полезного использования объекта на *основании продолжительности самого договора*. Такая позиция нашла подтверждение в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.09.2014 № 09АП-31385/2014 по делу № А40-130146/13, этого же суда в постановлении от 27.01.2014 № 09АП-45745/2013, 09АП-46735/2013 по делу № А40-24756/13, которое оставлено без изменения Постановлением ФАС Московского округа от 07.05.2014 № Ф05-3943/14 по делу № А40-24756/13, Определением ВС РФ от 25.09.2014 № 305-КГ14-1477.

Заслуживают внимания аргументы, высказанные судом в пользу налогоплательщика в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 04.02.2015 № Ф05-16807/201. На основании анализа условий договора, положений ГК судьи указали, что организация вообще, как правило, не обязана выкупать его у лизингодателя по окончании срока действия договора (в большинстве случаев это право лизингополучателя). Следовательно, период, в течение которого организация вправе пользоваться лизинговым имуществом, ограничен сроком действия договора лизинга. Значит, именно этот срок считается сроком полезного использования оборудования, взятого в лизинг.

Судьи также добавили, что по окончании срока действия договора лизинга организация вправе установить новый срок полезного использования оборудования, но естественно только при условии, что к тому моменту оборудование не будет полностью самортизировано (в противном случае ситуация абсурдна). Новый срок нужно определять с учетом того, что теперь имущество является собственностью компании и право пользования им ничем не ограничено. То есть его следует устанавливать исходя из ожидаемого срока использования или ожидаемого физического износа.

Ситуация становится еще более запутанной, если объект основных средств вначале учитывался на балансе лизингодателя, а затем при выкупе передается на баланс лизингополучателя. В Письме Минфина от 22.03.2011 № 03-03-06/1/168 указывается, что при выкупе предмета лизинга, в случае если указанное имущество признается амортизируемым в соответствии с положениями ст. 256 НК РФ (например, имеет стоимость более 100000 р.), налогоплательщик вправе определить срок полезного использования этого имущества с учетом п. 7 ст. 258 НК, о котором мы уже подробно писали выше, которым предусмотрена возможность уменьшить срок полезного использования на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Проблема в том, что объект основных средств, полученный по договору лизинга может амортизироваться с использованием *повышающего* коэффициента, следствием чего становится актуальным вопрос, уменьшает ли новый собственник срок полезного использования просто на продолжительность периода эксплуатации объекта прежним собственником, либо же на продолжительность этого периода с повышающим коэффициентом. Минфин полагает, что в ситуации, когда предмет лизинга до выкупа амортизировался с применением повышающего коэффициента, то при определении оставшегося срока полезного использования повышающий коэффициент во внимание не принимается.

В указанном выше письме Минфина говорится, что в случае приобретения объекта основных средств у налогоплательщика, осуществлявшего амортизацию лизингового имущества с применением повышающего коэффициента, установление новым собственником для такого имущества сокращенного срока полезного использования с учетом применявшегося повышающего коэффициента неправомерно.

То есть срок полезного использования таких объектов может определяться как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования (*без учета* применяемого им в налоговом учете повышающего коэффициента), уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Кроме того, в отдельном документе высказана позиция, что лизингополучатель вправе учесть расходы в виде выкупной цены предмета лизинга, но не единовременно при переходе права собственности на предмет лизинга, а через механизм амортизации. Такая позиция изложена, в частности, в письме Минфина от 24.11.15 № 03-03-06/1/68220.

5. Применение амортизационной премии и инвестиционного налогового вычета

В конце 2017 года в Налоговый кодекс была внесена революционная новация (федеральный закон № 335-ФЗ от 27.11.2017), позволяющая при выполнении ряда условий применять организациям инвестиционный налоговый вычет. Новая статья 286.1 «Инвестиционный налоговый вычет» устанавливает, что налогоплательщик имеет право уменьшить налог на прибыль (авансовый платеж) текущего периода, подлежащий зачислению в бюджет субъекта РФ, на инвестиционный налоговый вычет.

Налоговый вычет предоставляется в сумме не более 90 % расходов на покупку основных средств стоимостью свыше 100 т. р., относящихся к 3–7 амортизационным группам, включая расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение ОС. При этом инвестиционный вычет применяется к налогу, начиная с периода, в котором введен в эксплуатацию объект ОС, либо изменена его первоначальная стоимость.

В то же время п. 2 ст. 286.1 устанавливает понятие предельной величины инвестиционного налогового вычета.

Налог на прибыль, зачисляемый в федеральный бюджет, может быть уменьшен на величину не более 10 % от суммы расходов на приобретение основных средств и расходов на их реконструкцию, модернизацию. При этом сумма налога в результате такого уменьшения может быть снижена до нуля.

Вместе с тем, объекты ОС, в отношении которых налогоплательщик использовал право на применение инвестиционного вычета, не подлежат амортизации и амортизационной премии.

Федеральным законом № 335-ФЗ также установлено, что категории налогоплательщиков, имеющих право на такой налоговый вычет, будут определяться региональным законодательством. Однако однозначно не смогут применять инвестиционный налоговый вычет участники региональных инвестиционных проектов, резиденты особых и свободных экономических зон, а также иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

Налогоплательщик должен закрепить свое решение о применении инвестиционного налогового вычета в учетной политике для целей налогообложения. Использование (отказ от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе изменить ранее принятое решение об использовании (отказе от использования) права на применение инвестиционного налогового вычета по истечении трех последовательных налоговых периодов применения такого решения, если иной срок не определен решением субъекта РФ.

Сумма расходов налогоплательщика, превышающая в налоговом (отчетном) периоде предельную величину инвестиционного налогового вычета, может быть учтена при определении инвестиционного налогового вычета в последующих налоговых (отчетных) периодах, если иное не предусмотрено законом субъекта РФ.

При реализации или ином выбытии объекта основных средств (за исключением ликвидации), в отношении которого налогоплательщик использовал право на применение инвестиционного налогового вычета в соответствии с настоящей статьей, до истечения срока его полезного использования сумма налога, не уплаченная в связи с применением такого вычета в отношении этого объекта основных средств, подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Но, естественно, что затем в расходы будет списана первоначальная стоимость объекта.

Самое важное отличие инвестиционного налогового вычета от амортизационной премии, которая будет рассмотрена ниже, состоит в том, что при применении вычета уменьшается именно сумма налога, а не увеличиваются расходы соответствующего периода. Это является очень мощной мерой налогового инвестиционного стимулирования.

Для целей налогового учета при линейном методе амортизация начисляется исходя из стоимости основного средства, увеличенной на сумму расходов на дооборудование, модернизацию за минусом суммы *амортизационной премии* (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК). Фактически термин амортизационная премия уже не закреплен НК, но он достаточно прочно вошел в лексикон работников бухгалтерской службы. В соответствии с этим подходом налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере *не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам)* первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно). При применении нелинейного метода в суммарном балансе амортизационной группы (подгруппы) также учитывается первоначальная стоимость основного средства, а также расходы на дооборудование, модернизацию основного средства за минусом амортизационной премии (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК).

Отметим, что в ряде случаев организация не имеет права применить амортизационную премию в отношении полученных основных средств, в частности, по таким основным средствам, которые были получены безвозмездно. Это прямо закреплено в НК (абз. 2 п. 9 ст. 258 НК). Достаточно часто проверяющие органы начинают трактовать это положение еще более расширительно, указывая, что она не применима вообще во всех случаях, когда не несет фактических затрат на его приобретение. Это справедливо, например, в случаях получения объектов основных средств в оплату доли в уставном капитале или акций, а также при выявлении излишков основных средств в результате инвентаризации. Подобные случаи описаны в Письме Минфина от 29.12.2009 № 03-03-06/1/829.

Но в то же время можно привести ряд доводов и в пользу налогоплательщика по рассматриваемой ситуации. Например, ряд специалистов отмечает, что объекты, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, не являются безвозмездно полученными, поскольку объект в целях налогового учета признается таковым только в том случае, если у его получателя не возникает встречных обязательств в отношении передающей стороны (п. 2 ст. 248 НК). Однако при

получении объекта в счет вклада в уставный капитал, он отнюдь не является предметом договора мены, а, кроме того, у получателя соответствующего актива такие встречные обязательства возникают (примером подобных обязательств могут служить обязательства по выплате части прибыли участникам).

В то же время признавать амортизационную премию по таким объектам достаточно рискованно, поскольку арбитражная практика здесь складывается не в пользу налогоплательщика - Постановления ФАС Московского округа от 10.02.2014 № Ф05-18084/2013, от 16.10.2013 № А40-145565/12-91-646 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 07.04.2014 № ВАС-553/14), ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2010 № А82-2142/2010 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 25.02.2011 № ВАС-974/11)).

Был и продолжает оставаться дискуссионным вопрос о возможности применения амортизационной премии по основным средствам, полученным правопреемником в результате реорганизации, особенно в том случае, если предыдущий собственник основных средств уже успел ввести их в эксплуатацию. По нашему мнению, проблемы здесь аналогичны проблемам с признанием дополнительных затрат по безвозмездно полученным объектам. В случае реорганизации правопреемник получает имущество, как правило, на основании передаточного акта. То есть прямых затрат на приобретение конкретного объекта основных средств правопреемник не несет. В связи с этим применить амортизационную премию к полученному в результате реорганизации основному средству нельзя или очень рискованно.

Конечно, можно воспользоваться формулировкой, приведенной в п. 2.1 ст. 252 НК, в которой установлены общие правила признания расходов для реорганизованных организаций. В этом пункте, в частности, указано, что организация-правопреемник вправе включить в налоговую базу те документально подтвержденные и обоснованные затраты, которые реально понесла, но не приняла в уменьшение прибыли реорганизуемая организация. Наиболее часто в качестве примера таких затрат приводится в принципе остаточная стоимость амортизируемого имущества по данным налогового учета реорганизуемой организации, которая естественно может быть начислена и отнесена в расходы правопреемником. Но при этом прямо амортизационная премия в п. 2.1 ст. 252 НК РФ не поименована в качестве такого вида затрат. Соответственно, если прежний собственник ее не применил, то почему бы не применить ее правопреемнику, получившему соответствующее имущество, если у него применение амортизационной премии прописано в учетной политике.

Нам кажется, что применять амортизационную премию по вышеописанным ситуациям все-таки не надо, поскольку риски здесь гораздо выше, нежели выгоды, которые организация получит. Ведь она просто теряет право списания в затраты части стоимости объекта одновременно, а не в принципе – через амортизацию вся стоимость объекта будет включена в расходы. Конечно, часть стоимости основного средства обесценится за время его амортизации, но номинально все равно в расходы попадет вся сумма. А вот получить споры с налоговыми органами в случае их претензий по данному вопросу – очень легко.

Помимо этого, по мнению контролирующих органов, премию *нельзя* применять к неотделимым улучшениям арендованного имущества (Письма Минфина *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*). Решение данного вопроса также спорно, поскольку капитальные вложения в арендованное имущество амортизируются именно арендатором, а раз последний получает право на амортизацию соответствующих объектов течение либо срока аренды, либо срока полезного использования этих улучшений (если он меньше), то мы не видим оснований отказывать в единовременном списании в расходы части первоначальной стоимости.

К сожалению, в НК действительно мало сказано про особые условия применения амортизационной премии. Как следствие издаются многочисленные разъяснения, в которых указывается на неурегулированность вопроса и предпринимается попытка трактовки соответствующих ситуаций. В письме Минфина *от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663* говорится, что произведенные арендатором неотделимые улучшения *являются* неотъемлемой частью арендованного имущества и *не* остаются на балансе у арендатора. Более того, для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный *ст. 258* НК. Этот пункт не содержит положений о возможности применения амортизационной премии арендатором. Следовательно, правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются. Аналогичная позиция была изложена в письме Минфина *от 09.02.2009 № 03-03-06/2/18, от 24.05.2007 г. № 03-03-06/1/302*, письмо УФНС России по г. Москве *от 18.06.2009 № 16-15/061721.2*.

Сложным является вопрос о возможности применения амортизационной премии в отношении имущества, полученного и переданного в *лизинг*. Для лизингодателя позиция Минфина является достаточно лояльной по отношению к нему, поскольку Минфин неоднократно в письмах *от 24.03.2009 № 03-03-06/1/187, от 10.03.2009 № 03-03-05/34* указывал, что лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, *может* применять в отношении такого объекта амортизационную премию. Данная позиция очевидна, поскольку в этом случае соответствующие объекты являются обычными основными средствами для лизингодателя, поэтому, поскольку НК прямых ограничений на амортизационную премию лизингового имущества не содержит, то ее можно применять на общих основаниях. Соответствующий вывод признают адекватным и чиновники ФНС, указывая на это в письмах *от 08.04.2009 № ШС-22-3/267, УФНС по г. Москве от 27.04.2009 № 16-15/041125*.

Арбитражная практика по данному вопросу также содержит решения в пользу налогоплательщика: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа *от 24.10.2007 № А33-5298/07-Ф02-8011/07*, ФАС Уральского округа *от 14.06.2007 № Ф09-4482/07-С3*.

Однако существует и иной подход, в соответствии с которым лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, не может применять амортизационную премию. Данная позиция обосновывается, как правило, тем, что объект, переданный по договору лизинга, но оставленный в учете лизинго-

дателя не является основным средством для последнего. Более того, если лизингополучатель выкупит объект впоследствии, то он вообще рассматривается чиновниками как товар, что, по нашему мнению, глубоко неверно, ибо для учета подобных объектов не используется счет 41 «Товары» ни при какой методике учета. А соответственно, раз, по мнению Минфина, нет объекта основных средств, то нет и амортизационной премии по нему. Мы не согласны с подобным подходом, поскольку объекты, учтенные на счете 03, с полным правом могут считаться основными средствами. Тем не менее, приведем письма, содержащие такую отрицательную для налогоплательщика позицию контролирующих органов: Письма Минфина *от 19.12.2008 № 03-03-06/1/698, от 24.09.2008 № 03-03-06/1/543, от 17.03.2008 № 03-03-06/1/192, от 03.03.2008 № 03-03-06/1/132, от 27.04.2006 № 03-03-04/2/124, УФНС по г. Москве от 09.09.2008 № 20-12/084966.*

Еще более странным является то, что при передаче объекта на баланс лизингополучателя у последнего также могут быть проблемы с признанием затрат в виде амортизационной премии. Например, в письмах Минфина *от 15.02.2012 № 03-03-06/1/85, от 24.03.2009 N 03-03-06/1/187, от 10.03.2009 № 03-03-05/34,* а также письме ФНС *от 08.04.2009 № ШС-22-3/267,* прямо указано, что в такой ситуации ни лизингополучатель, ни тем более лизингодатель не могут применить амортизационную премию. При этом парадоксально то, что в указанных письмах фактически нет объяснения данной позиции, а вместо этого лишь констатируется, что «оснований для применения амортизационной премии лизингодателем в случае, если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, а также лизингополучателем при получении предмета лизинга во временное владение и пользование не имеется».

Нам данная позиция представляется необоснованной. Причем суды также нередко встают на сторону налогоплательщика в соответствующих спорах, указывая, что лизинговые платежи в части, приходящейся на первоначальную стоимость предмета лизинга, для лизингополучателя являются капитальными вложениями, а, следовательно, в такой ситуации лизингополучатель вправе применить амортизационную премию в периоде начала амортизации лизингового имущества. Такое решение судей озвучено, например, в Постановлении ФАС Центрального округа *от 11.11.2011 № А64-5786/2010.*

В то же время, если оплата объекта основных средств осуществляется в неденежной форме (например, при получении объекта по договору мены, то в этом случае у организации сохраняется право на амортизационную премию, поскольку имущество в такой ситуации получается не безвозмездно, а в обмен на другой товар (п. 1 ст. 567 ГК РФ). Такая позиция озвучена, например, в письме Минфина *от 30.03.2010 № 03-03-06/2/61.* В этой связи, кажется немного странной точка зрения Минфина о невозможности применения амортизационной премии по объектам, полученным в счет вклада в уставный капитал. Ведь в этом случае объекта также нельзя в полной мере считать безвозмездно полученным, так как взамен организация передает иные активы (паи, акции, доли участия). Тем не менее, по полученным в счет вклада в уставный капитал

объектам организация в принципе не вправе применить амортизационную премию в виду отсутствия затрат на приобретение актива.

Дополнительные спорные вопросы всегда возникают по применению амортизационной премии по основным средствам, которые ранее уже принимались к учету в качестве основных средств и по которым их прежний собственник уже применил амортизационную премию. С одной стороны, НК не содержит каких-либо ограничений по применению амортизационной премии по объектам уже бывшим в эксплуатации. Но, с другой стороны, можно понять и обоснованные опасения организаций, которые зная, что прежний собственник уже списал до 30 % первоначальной стоимости объекта, просто боятся применять соответствующий подход еще раз.

Поэтому Минфин издал разъясняющее письмо, в котором достаточно четко отметил, что организация может применить амортизационную премию в отношении приобретенных ранее бывших в употреблении основных средств, если их предыдущий собственник использовал амортизационную премию – письмо Минфина от 15.08.16 № 03-03-06/1/47688.

При применении в налоговом учете метода начисления расходы в виде амортизационной премии признаются в качестве косвенных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основного средства (дата завершения работ по его дооборудованию, модернизации). Расходы в виде амортизационной премии при достройке/модернизации/реконструкции основных средств признаются косвенными расходами того периода, в котором изменилась первоначальная стоимость основных средств, то есть периода, на который приходится окончание соответствующих работ. Такой вывод был озвучен в письме Минфина от 29.09.14 № 03-03-06/1/48511.

В учетной политике для целей налогообложения прибыли организация должна отразить порядок использования инструмента амортизационной премии. В противном случае можно потерять право на ее учет в целях налогообложения прибыли – письмо Минфина от 30.10.14 № 03-03-06/1/55106.

При этом к вопросу применения амортизационной премии необходимо подходить очень ответственно, поскольку Минфин считает, что если организация не воспользовалась правом на применение амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, то впоследствии это сделать уже нельзя. Данная позиция озвучена в письме Минфина от 21.04.15 № 03-03-06/1/22577.

На самом деле, действительно, казалось бы, НК содержит только один момент времени, в который организация получает право на применение амортизационной премии. То есть в последующие месяцы уже фактической эксплуатации объекта организация не может списать в расходы от 10 до 30 % стоимости объекта. Однако один путь для этого всё-таки существует. Суть способа состоит в том, что поскольку, не применив амортизационную премию, организация завысила прибыль, а соответственно и налог на прибыль, то не будет ничего страшного в том, если впоследствии организация скорректирует сумму финансового результата и подаст уточненную налоговую декларацию (хотя

надо заметить, что уточненная налоговая декларация да еще и с суммой налога к уменьшению – это тоже серьезный налоговый риск). А для того, чтобы получить такую возможность, налогоплательщик должен заявить, что им была допущена ошибка при применении своей же учетной политики (неначисление амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию), которую он желает устранить, руководствуясь правом, предоставленным ему *п. 1 ст. 54 НК*. Конечно, если подобная ситуация будет повторяться от одного периода к другому, то налоговым инспекторам вряд ли понравится такая непоследовательность. Но в редких случаях организация сможет прибегнуть к такому подходу.

Аналогичные подходы можно встретить и в арбитражной практике, например, в Постановлении АС Московского округа *от 21.07.2015 № Ф05-8921/2015 по делу № А40-122549/14*; Постановлении АС Северо-кавказского округа *от 13.07.2015 № Ф08-3911/2015 по делу № А63-2489/2013*. Поэтому в случае крайней необходимости таким подходом можно воспользоваться.

Если основное средство, в отношении которого была применена амортизационная премия, реализуется в течение *пяти лет* с момента введения его в эксплуатацию, сумму единовременно признанного расхода нужно восстановить (включить в состав внереализационных доходов):

– с *01.01.2013* – только при реализации основного средства лицу, являющемуся взаимозависимым с продавцом (*абз. 4 п. 9 ст. 258 НК*, изменен пп. «а» п. 5 ст. 1, п. 3 ст. 4 Федерального закона № 206-ФЗ);

– до *01.01.2013* – независимо от того, реализовано основное средство лицу, признаваемому взаимозависимым с продавцом или не являющемуся таковым (*абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ*). Соответствующие изменения были внесены в НК законом № 206-ФЗ от *29.11.2012*.

Здесь необходимо сделать еще одно уточнение. Если выбывающее основное средство передается взаимозависимому лицу *по иным основаниям* (например, объект был передан безвозмездно или он был передан в качестве вклада в уставный капитал другой организации), то восстанавливать амортизационную премию *не было* необходимости и до *01.01.2013*, что прямо следует из содержания писем Минфина от *28.09.2012 № 03-03-06/1/510*, от *15.12.2011 № 03-03-06/1/827*.

Соответствующие правила распространяются и на амортизационную премию по затратам на модернизацию. То есть по дооборудованному, модернизированному основному средству восстановлению (с *01.01.2013* - при реализации основного средства только взаимозависимому лицу) подлежит общая сумма амортизационной премии: амортизационная премия, начисленная на первоначальную стоимость основного средства, и амортизационная премия, начисленная на стоимость дооборудования, модернизации.

Еще одна проблемная ситуация часто возникает на практике с основными средствами, которые относятся к достаточно широкой третьей группе основных средств в соответствии с классификатором, то есть имеет срок полезного использования однозначно до 5 лет. Соответственно, теоретически можно представить ситуацию, при которой по объекту был определен срок полезного

использования 4 года, в течение которых объект был полностью амортизирован, а затем объект был продан какой-либо организации. То есть, объект, остаточная стоимость которого была равна бы все равно 0 в любом случае независимо от того, применяла организация амортизационную премию или нет, был продан до истечения обозначенного НК предельного срока. Несмотря на это обстоятельство, налоговые органы все равно требуют восстановления в составе доходов амортизационной премии, особенно в том случае, если объект был продан взаимозависимому лицу. (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК, Письма Минфина от 27.07.2010 № 03-03-06/1/490 (п. 1), от 28.10.2009 № 03-03-06/1/700, от 06.05.2009 № 03-03-06/2/94, от 10.04.2009 № 03-03-06/2/79). Нам кажется, что это позиция чересчур жесткая по отношению к налогоплательщику, хотя она и имеет право на существование.

При рассмотрении вопроса о восстановлении амортизационной премии, начисленной на стоимость основного средства с учетом затрат на дооборудование, модернизацию, важен период, прошедший с момента введения в эксплуатацию основного средства, а не период с момента приобретения объекта и/или завершения работ по его дооборудованию, модернизации. Это объясняется тем, что расходы в виде амортизационной премии признаются в момент ввода объекта в эксплуатацию, а не его приобретения, поэтому отсчет времени и идет также с момента принятия объекта к учету именно в качестве основного средства.

В бухгалтерском финансовом учете амортизационная премия не применяется. При этом заметим, что если организация не воспользовалась правом на применение амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, то впоследствии это сделать уже невозможно. Такая позиция изложена в письме Минфина от 21.04.15 № 03-03-06/1/22577. Расходы в виде амортизационной премии при достройке / модернизации / реконструкции основных средств признаются косвенными расходами того периода, в котором изменилась первоначальная стоимость основного средства, то есть периода, на который приходится окончание соответствующих работ (письмо Минфина от 29.09.14 № 03-03-06/1/48511). При этом если организация для повышения мощности оборудования и улучшения других характеристик несколько раз в течение срока полезного использования этого оборудования проводила его модернизацию, то после каждой модернизации можно применять амортизационную премию в части расходов на проведение указанной модернизации (письмо Минфина от 09.08.11 № 03-03-06/1/462). В заключение изложения данного вопроса отметим, что, по нашему мнению, в учетной политике для целей налогообложения прибыли организация должна отразить порядок использования амортизационной премии. В противном случае можно потерять право на ее учет в целях налогообложения прибыли. Аналогичное требование содержит письмо Минфина от 30.10.14 № 03-03-06/1/55106.

Наконец, если по какой-то причине суд аннулирует договор купли-продажи основного средства, то покупатель будет обязан восстановить начисленную ранее амортизацию и амортизационную премию (письмо Минфина от 20.03.15 № 03-07-11/15448).

6. Приостановление начисления амортизации

В ряде случаев начисление амортизации в бухгалтерском финансовом и налоговом учете приостанавливается. Это происходит, например, в случае перевода объекта на консервацию, продолжительностью более 3-х месяцев, или реконструкцию, продолжительностью более 12-ти месяцев, за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода.

Надо заметить, что окончание приведенной выше фразы непосредственно было включено в текст НК не так и давно – с 2015 года. А до этого момента у организаций возникало немало проблем в связи с амортизацией основных средств во время проведения их реконструкции. Например, еще в письме Минфина от 01.06.12 № 03-03-06/1/288 изложена однозначная позиция, что если объект основных средств организации находится на реконструкции, срок которой составляет свыше 12 месяцев, но при этом данный объект не выводится из эксплуатации, то организация должна прекратить начисление амортизации по такому имуществу на основании ст. 256 Налогового кодекса. А как быть в ситуации, когда на реконструкцию переводится не всё здание, а только его часть? Эта ситуация была описана в Письме Минфина от 16.01.2008 № 03-03-06/1/8. В этом случае организация проводила реконструкцию здания гостиницы в части цокольного этажа. При этом остальные площади здания эксплуатировались и приносили доход в обычном порядке, а здание учитывалось как единый объект основных средств.

В результате Минфин указал, что при осуществлении реконструкции основных средств продолжительностью более 12 месяцев, и в бухгалтерском учете (пп. 23 и 26 ПБУ 6/01), и в налоговом учете (п. 3 ст. 256 НК РФ) данный объект исключается из состава амортизируемого имущества на время реконструкции, причем целиком, независимо от доли реконструируемой части объекта. Таким образом, с момента издания приказа о начале реконструкции здания амортизация по нему *не начисляется* до полного окончания реконструкции.

В то же время, если, по мнению Минфина, разделить данное здание на два самостоятельных инвентарных объекта, то амортизацию по части не переводимой на реконструкцию можно продолжать – письмо Минфина от 19.10.12 № 03-03-06/1/560. Однако, если методически данный вопрос решить можно, то каким образом соответствующую операцию реализовать с использованием программного обеспечения – неизвестно. Остается надеяться, что когда-нибудь в бухгалтерские программы будет включена функция разбивки объекта на составные части, хотя сейчас после внесения изменений в текст ст. 256 в виде внесения исключения о продолжении амортизации объектов переведенных на реконструкцию, но продолжающих использоваться, актуальность разбивки объектов в принципе отпадает.

Однако и здесь возникают отдельные сложные моменты, ведь как, например, организация может угадать, что в течение ближайших 3-х месяцев

она не будет использовать какой-либо вид инструмента или оборудования. В результате, соответствующая ситуация была немного разъяснена в письме Минфина от 09.04.10 № 03-03-06/1/246. При этом Минфин сформулировал важнейшее положение: консервировать простаивающий объект или нет, решает руководство предприятия. То есть процесс перевода объекта на консервацию (кроме случаев очевидной сезонной консервации и некоторых других) является правом организации, а не ее обязанностью.

Соответственно, если какой-либо объект не используется, то он считается основным средством, находящимся в состоянии простоя. При этом в Постановлении ФАС Северо-западного округа от 21.03.2007 № А26-12006/2005-25 отмечено, что неэксплуатация основных средств, находящихся во временном простое, который признан обоснованным и является частью производственного цикла организации, соответствует требованиям п. 1 ст. 252 НК, а, следовательно, амортизация, начисленная за это время, уменьшает базу, облагаемую налогом на прибыль.

Приведем еще несколько судебных прецедентов по аналогичным делам. В одном из них суд решил, что в случаях вынужденного простоя организации в течение более одного отчетного периода по внешним или внутренним причинам суммы начисленной амортизации в периоде простоя могут быть учтены в целях исчисления налога на прибыль, если они связаны с ведением деятельности, направленной на получение дохода. Такой вывод содержится в Постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2015 № А47-2147/2014.

В Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 07.07.2015 № А27-11510/2014 указано, что временное неиспользование организацией имущества при отсутствии его консервации не является основанием для исключения его из состава амортизируемого имущества, поскольку положения ст. 270 НК РФ не содержат условий исключения из состава расходов сумм амортизации, начисленной по основным средствам, временно не используемым в процессе производства товаров, работ, услуг.

Однако другие суды не столь лояльны по отношению к налогоплательщикам. Например, в Постановлении ФАС Уральского округа от 29.08.2013 № Ф09-7885/13, указано, что с момента фактического прекращения деятельности по геологическому изучению и эксплуатации месторождений нефти и газа скважины, ранее использованные для этого, должны были быть законсервированы или ликвидированы.

И, наконец, еще одно замечание про приостановление начисления амортизации.

Согласно п. 23 ПБУ 6/01 в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев, в которых период реконструкции объекта составляет более 12 месяцев. Но верно и обратное, то есть при проведении реконструкции в течение более чем 12 месяцев амортизация основного средства приостанавливается, а, соответственно, приостанавливается и течение установленного срока полезного использования.

Затраты налогоплательщика во время простоя, относящиеся к прямым расходам (например, зарплата работников, амортизация оборудования, не переведенного на консервацию), списываются на внереализационные расходы на основании пункта 2 статьи 265 НК РФ. А косвенные расходы, которые компания продолжает нести во время простоя, учитываются в обычном порядке, предусмотренном для учета косвенных затрат, то есть также списываются на расходы текущего периода (письмо Минфина от 04.04.11 № 03-03-06/1/206).

Кроме того, организация, заплатившая налог на имущество по основным средствам, находящимся в состоянии консервации, вправе учесть данную сумму в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Соответствующая позиция изложена в Письме ФНС от 22.08.12 № ЕД-4-3/13851@. Следовательно, можно признать, что простой оборудования не обернется для организации, по крайней мере, налоговыми потерями.

И еще одна достаточно спорная ситуация, которая также явилась предметом рассмотрения в Минфине (письмо Минфина от 27.02.09 № 03-03-06/1/101) – имеет ли организация право продолжать начисление амортизации по оборудованию, которое в течение длительного срока перевозится из одного филиала организации в другой. К решению данного вопроса чиновники подошли достаточно формально, указав, что Налоговый кодекс предусматривает всего 3 случая, когда основные средства выбывают из состава амортизируемого имущества. Все они перечислены в пункте 3 статьи 256 НК РФ. Это передача или получение ОС в безвозмездное пользование; консервация на срок свыше трех месяцев; а также реконструкция, либо модернизация продолжительностью более 12 месяцев. Такого основания, как транспортировка оборудования из одной местности в другую, Налоговый кодекс не содержит. Следовательно, во время перевозки объектов компания, по мнению Минфина, *вправе* начислять амортизацию в обычном порядке.

Позволим себе не согласиться с подобной позицией. По нашему мнению, такое длительно неиспользуемое оборудование просто прекращает быть основным средством (ведь не выполняется ряд условий признания объекта основным средством), а соответственно прекращает амортизироваться, поскольку амортизации подлежат только объекты основных средств.

7. Расходы на поддержание технического состояния основных средств

Основные средства используются в производстве в течение *длительного* периода времени и естественно, что они постепенно утрачивают свои ценные потребительские свойства, которые необходимо поддерживать на необходимом уровне. Для этого и осуществляются периодические технические осмотры, технические обслуживания, мелкий, средний и капитальный ремонты, а при наличии такой возможности и более сложные процедуры, в том числе модернизация, дооборудование, достройка, реконструкция, техническое перевооружение основных средств.

Прежде всего, заметим, что четкого определения понятия *ремонт* ПБУ 6/01 и НК не содержат. И если с квалификацией операций в качестве мелкого ремонта сложностей, как правило, не возникает, то отличить капитальный ремонт от, например, реконструкции, а иногда и достройки, гораздо сложнее. При появлении таких проблем собственно финансисты рекомендуют воспользоваться обратиться за разъяснениями в уполномоченный орган (Письма Минфина от 26.05.2008 № 03-03-06/1/332, от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794). Аналогичные рекомендации дает Министерство экономического развития (Письмо от 23.05.2008 № Д05-1994). Тем самым фактически чиновники признали наличие проблем с классификацией соответствующих работ, осуществляемых организацией.

При возникновении соответствующих проблем организации можно рекомендовать отталкиваться от обратного, то есть попытаться рассмотреть возможность отнесения затрат на работы к затратам на модернизацию, и если это невозможно, то квалифицировать их в качестве ремонта. При этом определение модернизации, достройки и иных аналогичных работ присутствует в НК. В частности, в соответствии со ст. 257 НК РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Естественно, что это достаточно общие фразы, поскольку при проведении ремонта на современном этапе также может происходить увеличение отдельных технико-экономических показателей (всё-таки в любом случае даже при

устранении неисправности начинают использоваться более современные материалы, более качественные запчасти – аналоги ранее используемых, но всё-таки проведение работ, прежде всего, направлено на устранение неисправностей, а, следовательно, может быть квалифицировано как ремонт.

Такая позиция, в частности, приведена в Письме Минфина от 27.05.05 № 03-03-01-04/4/67, где указано, что при разграничении модернизации и ремонта объекта определяющее значение имеет не то, как изменились его эксплуатационные характеристики, а тот факт, что сохраняется работоспособность инвентарного объекта, не изменившего выполнение своих функций в целом (даже если отдельные характеристики возросли).

Отдельные признаки, позволяющие подразделить соответствующие виды работ, изложены в достаточно старых документах, которые, тем не менее, полезно изучить при учете соответствующих работ, например:

– Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279;

– Ведомственные строительные нормативы (ВСН) № 58-88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (утв. Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.88 № 312);

– Письмо Минфина СССР от 29.05.84 № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий».

Наиболее полный перечень, по нашему мнению, приведен в Постановлении Госстроя № 279. Однако отдельные проблемы с классификацией всё равно остаются и становятся предметом судебных разбирательств. Например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2008 № А29-3767/2006а указано, что для признания выполненных работ реконструкцией необходимо *одновременное* наличие следующих признаков:

– имеет место переустройство существующих объектов основных средств, которое связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей;

– переустройство объектов основных средств осуществляется по проекту реконструкции, целью которой является увеличение производственных мощностей, улучшение качества и изменение номенклатуры продукции.

В Постановлении ФАС Восточно-сибирского округа от 25.07.2008 № А74-3125/07-Ф02-3444/08 суд также отметил, что основное отличие данных работ (капитальный ремонт / реконструкция) состоит в том, что при капитальном ремонте основные технико-экономические показатели сооружения остаются без изменения, а при реконструкции изменяются.

При рассмотрении еще одного дела организация, чтобы доказать свою правоту, направила в суд ходатайство о назначении и проведении судебно-технической экспертизы по вопросам, касающимся видов произведенных ремонтных работ (капитальный ремонт либо модернизация) (Постановление

ФАС ВСО от 07.04.2008 № А78-7292/06-СЗ-12/392-04АП-4763/07-Ф02-1176/08). Наверное, это наиболее правильный подход, поскольку никто кроме эксперта не сможет лучше квалифицировать соответствующие работы. Проблема состоит в том, что проведение экспертизы вне рамок судебных слушаний может оказаться уже достаточно дорогостоящим мероприятием, затраты на которое каждый раз при возникновении спорных ситуаций может себе позволить не любая организация.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политике в своем письме от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794 «О расходах по капитальному ремонту и реконструкции основных средств» при определении терминов «капитальный ремонт» и «реконструкция» рекомендует обращаться в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству с целью отнесения тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции, что косвенным образом подтверждает, что существующие нормативные акты не дают конкретного объяснения по данному вопросу.

Основной проблемой на практике является то, что в настоящее время проведение практически всех видов работ по поддержанию основных средств в состоянии пригодном для использования связано с использованием более современных материалов, которые позволяют улучшить технические характеристики объектов без изменения способа использования соответствующих объектов в последующем. Отсюда и вытекают проблемы классификации проводимых операций.

На практике возникают затруднения с разделением ремонта и реконструкции, что служит причиной разногласий налоговых органов и налогоплательщиков, так как оценка показателей объекта основных средств после работ, связанных с их восстановлением, осуществляется сторонами субъективно.

Например, организация произвела замену деревянной двери на металлическую. С одной стороны, функциональное назначение двери не изменилось, что говорит о том, что организация осуществила ремонт. С другой стороны, новая дверь более надежная и прочная, следовательно, ее технико-экономические показатели увеличились, появились новые качества, что является признаком реконструкции (модернизации). Подобные споры разрешаются в судебном порядке. В частности, Постановлением ФАС Уральского округа от 10 августа 2006 г. № Ф09-6954/06-С7 проведение работ по замене двери было квалифицировано как ремонт.

Организация произвела затраты по замене системы вентиляции и кондиционирования, системы автоматики и электроосвещения, кабельной системы локальной компьютерной сети и отнесла соответствующие работы к расходам на ремонт. Однако налоговые органы приняли эти работы за реконструкцию, что привело к судебному разбирательству. В соответствии с постановлением ФАС Уральского округа от 05.06.2007 по делу № Ф09-3296/07-С2 целью и итогом всех выполненных работ явилось восстановление, ремонт основных средств, а не изменение их технологического или служебного назначения, что подтверждает правомерность отнесения стоимости спорных работ к расходам на ремонт основных средств, в связи с чем доначисление налога на прибыль,

начисление соответствующих пеней и наложение штрафа по пункту 3 статьи 120 Налогового кодекса является неправомерным.

Приведем еще одно решение суда по похожему вопросу. Например, судьи посчитали, что при демонтаже и замене перегородок, окон, пола техническое назначение здания и его площадь не меняется. Соответственно, затраты на капремонт объекта основных средств учитываются единовременно в составе прочих расходов. Такая позиция изложена в Постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 09.12.15 № А58-729/2015.

Также необходимо заметить, что при разрешении разногласий суды руководствуются не только существующими нормативными актами в области бухгалтерского учета основных средств, но и пользуются *отраслевыми документами по строительству*.

Таким образом, на практике сложно отнести затраты на те или иные работы к расходам на ремонт или к расходам на реконструкцию (модернизации). По нашему мнению, необходимо уточнить определение ремонта и модернизации на уровне нормативно-правовых актов именно по бухгалтерскому учету, а не по смежным направлениям. В частности, мы предлагаем, чтобы в качестве определяющего признака при разграничении соответствующих операций необходимо принять факт наличия и последующего устранения неисправности объекта основных средств. То есть, если организация осуществляет работы по устранению неисправности объекта, то даже в случае последующего изменения эксплуатационных характеристик, затраты на проведение соответствующих работ необходимо классифицировать как затраты на ремонт.

Если факт неисправности, предшествующий проведению соответствующих работ, отсутствовал, то данные работы могут быть классифицированы как планово-предупредительный ремонт (если эксплуатационные характеристики объекта в результате проведения работ не изменились), либо как модернизация (реконструкция) объекта основных средств (но только в том случае, если улучшаются показатели, имеющие четкое количественное выражение, а не субъективное толкование – надежнее, прочнее, красивее). Использование такого подхода позволит, по нашему мнению, более объективно учитывать соответствующие операции и приведет к существенному снижению споров организаций с налоговыми органами.

Также у организаций часто возникают проблемы с определением вида ремонта, то есть какой ремонт основных средств был произведен - текущий или капитальный ремонт.

Следует отметить, что в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, в редакции приказа Минфина от 27.11.2006 № 156н, в отличие от ранее действовавших, отсутствует определение видов ремонтов. Определения исключены из нормативного акта намеренно, поскольку эти вопросы не регулируются законодательством о бухгалтерском учете. Основанием для определения видов ремонта должны являться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Если периодичность проведения ремонта до одного года, то это текущий ремонт, если периодичность ремонта составляет более одного года, то это капитальный ремонт. К текущему ремонту производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа. Такие работы осуществляются путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей.

Текущий ремонт должен производиться регулярно в течение года по графикам, составляемым отделом (бюро, группой) эксплуатации и ремонта зданий и сооружений организации на основании описей общих, текущих и внеочередных осмотров зданий и сооружений, а также по заявкам сотрудников, эксплуатирующих объекты (начальников цехов, руководителей хозяйств).

Повреждения аварийного характера, создающие опасность для работающих сотрудников организации или приводящие к порче оборудования, сырья и продукции или к разрушению конструкций здания, необходимо устранять немедленно.

В ремонтно-строительном цехе (или в другом подразделении, осуществляющим текущий ремонт зданий и сооружений и инженерного оборудования) должен храниться неприкосновенный запас необходимых материалов, деталей, санитарно-технического оборудования для ликвидации аварий.

Капитальный ремонт – самый сложный из всех видов ремонта основных средств. Периодичность проведения капитального ремонта зависит от того, насколько интенсивно используется основное средство. Как правило, капитальный ремонт проводится не чаще одного раза в несколько лет и в большинстве случаев он бывает достаточно продолжительным по времени.

При проведении капитального ремонта оборудования и транспортных средств осуществляется полная разборка основного средства, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата.

При капитальном ремонте зданий производится замена конструкций и деталей здания, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в таких объектах является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты и тому подобное). При ремонте зданий все изношенные конструкции заменяются более прочными. Капитальный ремонт в большинстве случаев проводится силами подрядных организаций, так как требует высоких профессиональных навыков исполнителей.

Приказом Госкомархитектуры Российской Федерации при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 года № 312 утверждено Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (вместе с «Ведомственными строительными нормами. ВСН 58-88 (р)»). Согласно пункту 5.1 ВСН 58-88 (р) капитальный ремонт должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, восстановление или замену (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) их более

долговечными и экономичными, улучшающими эксплуатационные показатели ремонтируемых зданий. При этом может осуществляться экономически целесообразная модернизация здания или объекта: улучшение планировки, увеличение количества и качества услуг, оснащение недостающими видами инженерного оборудования, благоустройство окружающей территории. В этом случае рекомендуется вести отдельный учет ремонтных работ и реконструкции (модернизации) объекта основных средств.

Минфин в своих письмах при определении перечня работ, производимых при капитальном ремонте, рекомендует пользоваться именно этим документом. Капитальный ремонт производственных зданий и сооружений может быть:

- комплексным, охватывающим ремонт здания или сооружения в целом;
- выборочным, состоящим из ремонта отдельных конструкций здания, сооружения.

Некоторые авторы выделяют средний ремонт. При этом средний ремонт по сложности и периодичности проведения (более одного года) приближается к капитальному и связан с необходимостью восстановления или замены отдельных деталей путем частичной разборки объекта.

Отнесение ремонтных работ к тому или иному виду подтверждается необходимыми документами: сметной документацией, договором на проведение ремонта, внутренними распорядительными документами организации (приказом руководителя и пр.). Наличие их удостоверяет обоснованность включения расходов на ремонт в состав производственных издержек. В то же время следует иметь в виду, что затраты на реконструкцию объектов основных средств и проведение модернизации оборудования рассматриваются как капитальные вложения. Их осуществление производится за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, или других источников целевого характера.

Возможна ситуация, когда составляющие части объекта имеют разумный срок службы. Тогда действует общее правило: замена каждой такой части рассматривается в учете как выбытие (равно при восстановлении – как приобретение) самостоятельного инвентарного объекта.

Если вопросы квалификации соответствующих операций являются достаточно трудными, то учет расходов на ремонт/модернизацию в принципе достаточно прост: расходы на ремонт и в бухгалтерском, и в налоговом учете включаются в состав расходов текущего периода.

В частности, п. 27 ПБУ 6/01 содержит указание на то, что затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Дополнительно в налоговом учете организациям дано право формирования резерва на ремонт основных средств. Налогоплательщик, образующий

резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с порядком, установленным настоящим пунктом, и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

При этом совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

В случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается затем за счет средств указанного резерва.

В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец

текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

Долгое время резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств можно было формировать и в бухгалтерском финансовом учете. Однако после выхода ПБУ 8/2010 многие авторы сошлись во мнении, что формирование оценочного обязательства по данным видам расходов невозможно, поскольку не выполняется ряд условий для их признания.

Действительно, в соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском финансовом учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

По крайней мере, условие а) в отношении ремонта основных средств не выполняется, поскольку у организации не существует обязанности, которой невозможно избежать. Это утверждение находит своё подтверждение в Приложении № 1 ПБУ 8/2010, где рассмотрены конкретные примеры, в том числе связанные с ремонтом основных средств.

Более сложная ситуация возникает в случае, когда модернизация основного средства осуществляется собственными силами. При этом могут возникнуть признаки ситуации, когда организация самостоятельно осуществляет строительно-монтажные работы для собственного потребления (например, когда речь идет о достройке объекта основных средств). В этом случае возможны достаточно обоснованные требования налоговых органов о возникновении базы для начисления и уплаты НДС (*подробно эти вопросы были рассмотрены выше*).

Если работы по модернизации не относятся к строительно-монтажным, то в этом случае объекта налогообложения по НДС не возникает независимо от того, кто осуществлял соответствующие работы.

Также необходимо заметить, что как для целей бухгалтерского финансового учета, так и для целей налогового учета первоначальная стоимость объекта основных средств (в том числе даже полностью амортизированного объекта с остаточной стоимостью равной 0) увеличивается на сумму расходов на его дооборудование, модернизацию. Но проблему несет не собственно приращение этой стоимости, а порядок ее списания посредством начисления амортизации.

Необходимо отметить и еще один важный момент: расходы на дооборудование, модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основного средства и погашаются путем начисления амортизации независимо от величины соответствующих расходов, в том числе даже в ситуации, если сами они по величине не превышают значение установленного лимита 40 000 р. (с 1 января

2016 года 100 000 р.). Такая позиция изложена в Письме Минфина от 10.09.2009 № 03-03-06/2/167.

Но верна и противоположная позиция, то есть когда при вводе в эксплуатацию объект стоимостью до 40 000 р. (с 1 января 2016 года 100 000 р.) был учтен в составе материально-производственных (в налоговом учете в составе неамортизируемого имущества), а затем был модернизирован. Соответственно, поскольку изначально стоимость объекта основных средств была списана (не сформирована), то и затраты на модернизацию также подлежат списанию.

Амортизация по понесенным и капитализированным затратам на модернизацию начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения работ по дооборудованию, модернизации основного средства, то есть в данном случае используется общий подход к амортизации основных средств. Соответствующая позиция нашла подтверждение в Письме Минфина от 14.12.2011 № 03-03-06/2/198.

Таким образом, проведение ремонтных работ независимо от их вида не оказывает влияния на первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость объекта, поскольку соответствующие затраты сразу же относятся на расходы текущего периода (либо в налоговом учете списываются за счет ранее созданного резерва предстоящих расходов). Работы же по модернизации, достройке, дооборудованию, реконструкции основных средств изменяют стоимость объекта.

8. Амортизация при совершении операций по аренде основных средств

Аренда основных средств является широко распространенной операцией, поскольку соответствующие активы являются достаточно дорогостоящими, а потому не все организации могут позволить приобретение объектов в собственность. Нормативно-правовая база арендных отношений достаточно обширна, но в то же время стабильна. Поэтому с точки зрения заключения договоров, экономического обоснования расходов по аренде и их документального оформления значимых проблем не возникает.

Перед изложением соответствующих вопросов отметим, что все операции по аренде разделяются на *два* основных вида:

- операционная аренда;
- финансовая аренда (лизинг).

Вначале рассмотрим вопросы, касающиеся операционной аренды основных средств. Право собственности на такие объекты, сданные в относительно краткосрочную аренду, остается у арендодателя. Кроме того, передача объекта в аренду не признается реализацией, поскольку право собственности на имущество к арендатору не переходит.

В течение всего срока действия договора, амортизацию на основные средства, сданные в *операционную* аренду, продолжает начислять арендодатель (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Он же платит налог на имущество по основным средствам, облагаемым этим налогом. Соответствующая позиция еще раз была подтверждена в Письме Минфина от 26.05.2016 № 03-05-05-01/30390.

А вот на последующее начисление амортизации квалификация аренды оказывает соответствующее влияние. Если операционная аренда является для организации основным видом деятельности, то амортизация сданных в аренду объектов в обычном порядке относится на счета учета производственных затрат. В противном случае она списывается за счет прочих расходов.

Однако и в случае операционной аренды могут возникать отдельные сложные проблемы, связанные с расчетом сумм амортизационных отчислений. Как правило, эти сложные ситуации возникают при использовании различных повышающих коэффициентов к базовой норме амортизации.

Например, в силу пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК в случае использования основных средств для работы в условиях *агрессивной* среды и/или *повышенной* сменности налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но *не выше 2*. Соответственно, если основное средство используется как арендатором, так и арендодателем в условиях агрессивной среды, то здесь проблем нет (также не будет их в ситуации, когда к условиям агрессивной среды не может быть причислена ни сфера деятельности арендатора, ни арендодателя. А вот если у арендодателя объект использовался в условиях агрессивной среды, а у арендодателя нет, или наоборот, то здесь спорные вопросы и возникают).

По общему правилу п. 1 ст. 256 НК амортизация на имущество, используемое для извлечения дохода, начисляется *собственником* такого имущества. Причем ни в ст. 256, ни в ст. 259.3 НК РФ не предусмотрено каких-либо

исключений, связанных с иным порядком амортизации переданного в аренду основного средства, в том числе в случае его эксплуатации арендатором в условиях *агрессивной* среды и/или повышенной сменности. Вместе с тем, не содержится в НК и каких-либо положений разрешающих или запрещающих арендодателю применять повышающий коэффициент к норме амортизации в случае, если арендатор использует объекты в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

Если же обратиться к самой норме *ст. 259.3* НК, то в ней содержится положение о том, что налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент, указанный в настоящем пункте, только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств.

Таким образом, можно сделать вывод, что право на применение специального коэффициента связано, прежде всего, с *фактической эксплуатацией* принадлежащего налогоплательщику объекта в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности.

Это подтверждается анализом и ряда писем Минфина и ФНС. Например, в Письме ФНС от 17.11.2009 № ШС-17-3/205@, Письме Минфина от 14.10.2009 № 03-03-05/182 прямо указано, что право на применение повышенного коэффициента законодательство связывает именно с фактическим нахождением объектов основных средств в условиях агрессивной среды.

Аналогичную позицию можно найти и в арбитражной практике. В частности, в Постановлении ФАС Московского округа от 19.06.2009 № КА-А40/5330-09 по делу № А40-66166/08-76-271 указывается, что НК не предусмотрено исключений в отношении применения специального коэффициента амортизации имущества, используемого для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. При таких обстоятельствах является правильным вывод о том, что неиспользование имущества собственником не препятствует его использованию в данных целях, характеризующих в силу закона основное средство как предмет амортизации, третьими лицами и дает право на повышенную амортизацию.

ФАС Московского округа в Постановлении от 03.09.2008 № КА-А40/8028-08 по делу № А40-63848/07-140-365 также признал правомерным применение налогоплательщиком-арендодателем специального коэффициента 2 к норме амортизации в отношении переданных в аренду скважины, эксплуатирующихся арендатором в условиях агрессивной среды. Соответственно главное – это именно подтверждение использования объекта основных средств в условиях агрессивной среды.

Амортизация по объектам основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (лизинга), начисляется в зависимости от условий договора либо лизингодателем, либо лизингополучателем, то есть стороной, на балансе которой по условиям договора учитывается имущество.

Не меньшее количество проблем возникает с бухгалтерским и налоговым учетом стоимости капитальных вложений в арендованное имущество, которые

нередко осуществляются арендатором. Суть проблемы при это состоит в том, что в соответствии с *п. 5 ПБУ 6/01* капитальные вложения в арендованные объекты основных средств подлежат учету в составе объектов основных средств у арендатора. Вопрос этот, безусловно, спорный, но скорее с юридической точки зрения, ибо с позиции бухгалтерского учета особых проблем он не вызывает. Спорным, например, является уже лишь то обстоятельство, что осуществленные улучшения объекта аренды в результате капиталовложений являются собственностью арендатора, а не арендодателя, которому принадлежит объект целиком. Однако эта позиция нашла поддержку и в решениях судов. Например, ВАС РФ в Решении *от 27.01.2012 № 16291/11* (оставлено в силе Определением ВАС РФ *от 26.03.2012 № ВАС-2715/12*) пришел к выводу о том, что указанный порядок отражения затрат в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств *не исключает* право сторон договора аренды определить момент компенсации арендодателем арендатору произведенных им расходов до расторжения договора аренды и возврата арендованного имущества. До наступления такого момента названные положения законодательства о бухгалтерском учете предписывают учитывать капитальные вложения в арендованные основные средства на счетах арендатора как лица, производящего соответствующие расходы. При этом термин «*собственность арендатора на капитальные вложения*» употреблен в *экономическом* смысле и характеризует данные вложения как произведенные арендатором за счет собственных средств, а не за счет средств, предоставленных арендодателем.

Аналогичная точка зрения изложена и в письме Минфина *от 27.12.2012 № 03-05-05-01/80, от 14.03.2013 № 03-05-05-01/7760* затраты на капитальные вложения в арендованные объекты недвижимого имущества также *капитализируются*, поскольку соответствующие вложения являются основными средствами, попадают в категорию недвижимые объекты и облагаются налогом на имущество.

Таким образом, отсутствие у арендатора права собственности на неотделимые улучшения в данном случае не является препятствием для их учета в составе основных средств арендатора до их передачи на баланс арендодателя.

Еще одна проблема с такими улучшенными арендатором объектами может состоять в том, что нередко договор аренды заключен на срок менее года, а соответственно с момента осуществления капитальных вложений до возврата объекта арендодателю также может остаться менее года. Отсюда вопрос, а может ли арендатор вообще в данном случае учитывать капитальные вложения в арендованный объект в составе основных средств, поскольку срок их полезного использования будет ограничен сроком аренды.

Однако в данном случае, нам представляется бессмысленным формальное следование буквальному подходу, закрепленному и в *ПБУ 6/01*, и в НК. Ведь теоретически эти улучшения арендованного объекта по совокупности их использования различными пользователями отслужат более *12* месяцев, а значит они с полным правом могут отражаться в составе именно основных средств. Данный вопрос был рассмотрен нами выше при общей характеристике срока полезного использования.

Если произведения улучшения (пусть даже и капитального характера) являются отделимыми, то если арендатор с согласия арендодателя произвел улучшения арендованного имущества и начислял по ним амортизацию, то после расторжения договора (в т.ч. досрочного) он не вправе включить недоамортизированную стоимость неотделимых улучшений в расходы, если данные улучшения по окончании договора *демонтируются* и не могут использоваться в дальнейшем, поскольку такие улучшения амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. Такая позиция была озвучена в письме Минфина от 17.08.11 № 03-03-06/2/130. Соответственно, единственной возможностью полностью списать величину произведенных расходов на капитальные улучшения объекта основных средств можно лишь в случае постоянной пролонгации договора. Причем, по нашему мнению, речь должна идти именно о пролонгации, но никак не о прекращении старого договора и заключении нового договора.

Такая же точка зрения изложена в Письме от 17.07.2009 № 03-03-06/1/478. В частности, в данном письме указано, что капитальные вложения в объекты арендованных основных средств подлежат амортизации в течение *срока действия* договора аренды. После *прекращения* договора аренды арендатор должен *прекратить* начисление амортизации по указанному имуществу. При этом возможности продолжить начисление амортизации капитальных вложений в объекты арендованных основных средств в случае заключения нового договора аренды данных основных средств НК не предусмотрено.

Благоприятная позиция по вопросу правомерности начисления амортизации улучшений после пролонгации договора изложена, например, в Письме от 18.09.2009 № 03-03-06/2/174. В нем Минфин указал, что по окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения. Однако в случае, если договор аренды будет пролонгирован, организация может продолжать начисление амортизации в установленном порядке. В то же время, если заключен новый договор аренды с новым сроком действия, начисление амортизации по объектам в виде неотделимых улучшений должно быть прекращено.

Еще более сложная ситуация была рассмотрена в письме Минфина в августе 2017 года. Достаточно часто бывает, когда продление срока аренды вытекает не из какого-либо заключенного дополнительного соглашения, а связано с действием норм Гражданского кодекса. В частности, если арендатор *продолжает* пользоваться имуществом после истечения срока договора аренды, то при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается *возобновленным* на тех же условиях на *неопределенный* срок. Такая позиция изложена, в частности, в п. 2 ст. 621 ГК РФ. Рассмотрев в письме Минфина от 11.08.17 № 03-03-06/1/51578 указанную ситуацию, Минфин пришел к выводу, что и в случае такой незадокументированной пролонгации договора аренды арендатор может продолжать амортизировать капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество.

Таким образом, пролонгация действующего договора аренды является единственно возможным (с точки зрения продолжения амортизации арендатором неотделимых улучшений) вариантом продолжения арендных отношений.

Отдельно необходимо заметить, что арендатор не вправе начислять амортизацию по неотделимым улучшениям арендованных нежилых помещений с начала действия предварительного договора аренды. Амортизацию неотделимых улучшений можно начать лишь с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором заключен основной договор аренды – письмо Минфина от 15.11.17 № 03-03-06/1/75501.

Если же улучшения передаются арендатором арендодателю, то как возмездная, так и безвозмездная передача арендодателю неотделимых улучшений арендуемого помещения, произведенных арендатором, признается их реализацией и облагается НДС. При этом арендатор имеет право заявить вычет сумм НДС, предъявленных ему подрядчиками по работам, в результате которых создаются эти улучшения. Соответствующая позиция озвучена в письме Минфина от 17.12.15 № 03-07-11/74085. В то же время расходы в виде недоамортизированной стоимости безвозмездно переданных неотделимых улучшений в целях налогообложения прибыли не учитываются.

При заключении договора финансовой аренды ситуация с одной стороны сложнее, но, с другой стороны, в чем-то даже проще в части амортизации соответствующих объектов. НК установлено, что расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг, но учитываемого на балансе лизингодателя, списываются через амортизацию (п. 1 ст. 256, абз. 3 п. 1 ст. 257, п. 7 ст. 258 НК). При этом каких-либо особых правил определения даты начала амортизации в случае с финансовой арендой не предусмотрено.

Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). При этом у лизингодателя, учитывающего предмет лизинга на своем балансе, моментом ввода основного средства в эксплуатацию является дата подписания акта приема-передачи имущества в лизинг. Соответствующая точка зрения была изложена, например, в письме Минфина от 23.05.2013 № 03-03-06/2/18283, от 29.03.2013 № 03-03-06/1/10063.

Однако ряд особенностей при амортизации лизингового имущества все-таки существует. Важнейшая из них состоит в том, что лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 3 (за исключением основных средств, относящихся к первой - третьей амортизационным группам (пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК)). Это своего рода налоговая льгота, призванная со своей стороны стимулировать развитие лизинговых операций. Но организации надо в обязательном порядке отразить порядок применения повышающего коэффициента в учетной политике (автоматически повышающий коэффициент не применяется).

По окончании срока действия договора лизинга начисление амортизации по лизинговому имуществу необходимо прекратить, даже если стоимость

имущества еще не полностью амортизирована. Оставшаяся часть этой стоимости в целях налогообложения не учитывается.

Не менее сложными является и документальное оформление операций по аренде в учете организаций. Ведь, действительно, договоры аренды носят, как правило, длящийся характер, а платежи по аренде являются аннуитетными. Естественно, что в такой ситуации постоянно возникают вопросы о периодичности оформления первичных бухгалтерских документов по совершаемым арендным операциям. В письме Минфина *от 15.06.15 № 03-07-11/34410* указывается, что если договор аренды не предусматривает ежемесячное оформление актов оказанных услуг, то отсутствие этих документов не является основанием для отказа в признании расходов в виде арендных платежей при налогообложении прибыли. Не требуются ежемесячные акты об оказании услуг и для принятия НДС по соответствующим операциям к налоговому вычету. Позднее данная позиция была поддержана и в письме *от 15.11.17 № 03-03-06/1/75483*. При этом в качестве необходимых документов названы: договор аренды (субаренды); документы, подтверждающие оплату арендных платежей; акт приемки-передачи арендованного имущества.

9. Включение амортизации в состав расходов

Подразделение расходов на прямые и косвенные является проблемой не только с точки зрения амортизации, но вообще с точки зрения любых расходов. Связано это с очень нечеткими формулировками (кроме разве что торговой деятельности, где состав прямых расходов определен достаточно конкретно). Поэтому, как свидетельствует арбитражная практика именно налогоплательщику необходимо экономически обосновать перечень прямых расходов. Подобная позиция озвучена, например, в Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 23.05.2016 по делу № А27-10958/2015.

Как свидетельствует арбитражная практика, немалая доля судебных споров посвящена правомерности отнесения амортизационных отчислений к прямым или косвенным расходам в налоговом учете. Напомним, что право определения перечня прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), должно быть реализовано в соответствующих разделах учетной политики (ст. 318 НК). А включение амортизации в состав прямых расходов должно быть экономически обоснованно, увязано со спецификой производства и технологическими процессами.

Налоговые органы на практике зачастую пытаются оспорить (расширить) применяемый налогоплательщиком перечень прямых расходов.

Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять налоговые правила игры в учетной политике, включая формирование состава прямых расходов (например, в части признания начисленной амортизации в составе прямых либо косвенных расходов), НК не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика (Решение АС Челябинской области от 16.09.2014 № А76-12931/2014).

При возникновении налоговых споров в части учета амортизации в составе прямых или косвенных расходов судьи исходят из характера участия объектов основных средств в производственном процессе. Кроме того, весомым аргументом в пользу налогоплательщика является учетная политика для целей налогового учета, в которой указан принцип распределения амортизации на прямые и косвенные расходы.

Например, затраты по амортизации производственного оборудования организация относила к косвенным расходам, поскольку не имела обоснованной базы для определения величины данного вида затрат в отношении каждого вида выпускаемой продукции, так как соответствующее оборудование используется не в одном, а в нескольких технологических процессах. Самое главное, чтобы соответствующий порядок был прописан в учетной политике организации для целей налогового учета.

Поддерживая правомерность используемого подхода налогоплательщиком, суды обращаются к положениям учетной политики, а также к Методическим рекомендациям по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях, которые под косвенными расходами понимают расходы, связанные с производством нескольких видов продукции, в том числе амортизационные отчисления по

производственному оборудованию. Соответствующая позиция озвучена, например, в Постановлении АС Центрального округа от 04.08.2014 № А36-4628/2013, Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 04.02.2014 № А82-12003/2012.

Отражение в учете организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств всегда связано с существованием временной разницы, которая, в свою очередь, возникает в связи с существованием различных требований в части нормативно-правового регулирования бухгалтерского финансового и налогового учета. Основных случаев, которые ведут к возникновению ОНА/ОНО (а иногда и ПНО) не так и много. Основными из них являются:

1. Применение *различных способов начисления амортизации* (в том числе при их изменении) в бухгалтерском финансовом и налоговом учете. Общим способом начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете является лишь линейный метод. Если в бухгалтерском финансовом учете организации стоимость объекта посредством начисления амортизации погашается быстрее, чем в налоговом учете, то возникает *ОНА*, который впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в бухгалтерском финансовом учете и продолжения амортизации в налоговом учете. Если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта посредством начисления амортизации погашается медленнее, чем в налоговом учете, то возникает *ОНО*, которое впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в налоговом учете.

Если же организация в налоговом учете применяет линейный метод начисления амортизации, то при использовании какого-либо нелинейного метода в бухгалтерском финансовом учете (метод уменьшаемого остатка или списание по сумме числе лет срока полезного использования объекта), то, скорее всего, в первые периоды эксплуатации объекта суммы амортизации в бухгалтерском финансовом учете окажутся выше, чем в налоговом учете, а, соответственно, возникнет вычитаемая временная разница, которая ведет к формированию отложенного налогового актива.

Таким образом, применение различных методов начисления амортизации может привести как к возникновению отложенного налогового актива, так и к возникновению отложенного налогового обязательства. Это наиболее типичный случае вообще возникновения временных разниц, который часто встречается в практике хозяйственной деятельности организации. Соответствующие разницы можно квалифицировать как управляемые, поскольку организации в рамках своей учетной политики без каких-либо существенных ограничений могут выбирать методы начисления амортизации, варьируя в итоге ее сумму. Следовательно, данный способ можно рассматривать как элемент налогового планирования.

2. Применение *амортизационной премии* (до 30 % по отдельным группам основных средств), которое возможно только в налоговом учете. В бухгалтерском финансовом учете в соответствии с ПБУ 6/01 отсутствует возможность списания части стоимости в виде единовременного расхода. Согласно налоговому законодательству амортизационная премия включается в состав расходов отчетного (налогового) периода (п. 9 ст. 258 НК РФ). В результате, в первом же

периоде эксплуатации объекта у организации образуется налогооблагаемая временная разница, которая ведет к формированию ОНО, которое впоследствии уменьшается при каждом начислении амортизации.

Разница является временной в силу того обстоятельства, что по окончании срока полезного использования объекта его остаточная стоимость как в бухгалтерском финансовом учете, так и в налоговом учете будет равна 0, соответственно, и расходы по списанию первоначальной стоимости будут одинаковы.

На практике имеет место дискуссия об единстве или различии экономической природы разниц и последствий, которые возникают в результате применения амортизационной премии и последующего начисления амортизации. Мы полагаем, что поскольку разницы возникают в результате проведения операции по списанию стоимости объекта, то разницы являются едиными и при ее формировании и погашении необходимо использовать показатели общей величины расходов по погашению стоимости:

- в финансовом учете – только суммы амортизации;
- в налоговом учете – суммы амортизации и суммы амортизационной премии.

В то же время мы признаем право бухгалтера на трактовку соответствующих расходов, как различных. В этом случае, возникшую разницу в результате применения амортизационной премии следует трактовать не как временную, а как постоянную, равно как и все последующие разницы, которые возникнут в результате существования различной амортизируемой стоимости в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете после применения амортизационной премии.

3. Амортизация основных средств, работающих в условиях *агрессивной* среды и (или) *повышенной сменности* (кроме основных средств 1-3-й амортизационных групп), которая может начисляться в налоговом учете с применением повышающего коэффициент не выше 2 (п. 1 ст. 259.3 НК РФ); в бухгалтерском финансовом учете таких норм, позволяющих ускорить процесс амортизации, не предусмотрено.

Соответственно, если организация обоснует свою позицию и применит соответствующий повышающий коэффициент не выше 2, то в результате формирования налогооблагаемых временных разниц в ее учете будет признано ОНО. Затем сформированное ОНО будет погашаться, но только после того, как в налоговом учете стоимость объекта окажется полностью самортизирована, в то время как в бухгалтерском финансовом учете (при условии использования в налоговом учете коэффициента 2) остаточная стоимость будет составлять 50 % от первоначальной стоимости, то есть пройдет лишь половина периода амортизации объекта. Соответственно, затем при каждом начислении амортизации расходы в бухгалтерском финансовом учете по амортизации этого объекта будут выше, чем расходы в налоговом учете (в котором расходов по амортизации вообще не будет).

4. Амортизация основных средств, используемых *только для научно-технической деятельности*, отражается в налоговом учете с применением

повышающего коэффициента не выше 3 (п. 2 ст. 259.3 НК РФ); в бухгалтерском финансовом учете такой нормы также нет. Естественно, что данная норма имеет четко выраженную направленность на стимулирование деловой активности в совершенно конкретной области, путем предоставления своего рода определенных налоговых льгот. В результате, у организации возникает опять-таки налогооблагаемая временная разница, следствием существования которой является формирование ОНО, которое впоследствии постепенно уменьшается, но только после полного погашения стоимости объекта в налоговом учете.

5. Амортизация предметов договора *лизинга* в налоговом учете осуществляется с применением любого метода амортизации и повышающего коэффициента не выше 3 (исключение составляют основные средства, относящиеся к 1-3-й амортизационным группам (п. 2 ст. 259.3 НК РФ). В результате применения повышающего коэффициента к основной норме амортизации, расходы в налоговом учете будут на начальных этапах эксплуатации актива больше, чем расходы в финансовом учете, на основании чего образуется налогооблагаемая временная разница, и в учете организации признается ОНО. Впоследствии сформированное ОНО уменьшается при полном погашении стоимости объекта лизинга в налоговом учете и продолжении его амортизации в бухгалтерском финансовом учете.

6. *Проценты по заемным средствам*, начисленным до момента принятия к учету инвестиционного актива (в том числе в пределах установленных норм для целей налогового учета – ст. 269 НК РФ), в бухгалтерском финансовом учете формируют стоимость инвестиционного актива (п. 7–14 ПБУ 15/2008). В налоговом учете их сумма включаются в состав внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). В результате образуется ОНО, которое впоследствии уменьшается при каждом начислении амортизации.

Парадокс данной ситуации состоит в том, что даже если бухгалтер сознательно готов пойти на увеличение налога на прибыль в первом же периоде, включив расходы на уплату процентов в стоимость объекта и в налоговом учете, то представители фискального ведомства возражают против такого действия, указывая, что НК просто не предусматривает порядка, по которому проценты за пользование заемными средствами могли бы быть включены в стоимость какого-либо актива.

7. Расходы на *приобретение ЭВМ* у организаций, работающих в области информационных технологий (п. 7 и 8 ст. 241 НК РФ) в финансовом учете принимаются к учету в качестве основных средств при соблюдении всех необходимых условий (п. 4 ПБУ 6/01). В налоговом учете организации имеют право признавать такие расходы в составе материальных затрат (п. 6 ст. 259 НК РФ). В том случае, если организация воспользуется данным правом в налоговом учете, то образуется налогооблагаемая временная разница, которая ведет к необходимости признания ОНО. Впоследствии сформированное отложенное налоговое обязательство уменьшается по мере начисления амортизации в финансовом учете.

Надо заметить, что в большинстве случаев данная разница, скорее всего, не будет иметь места, поскольку при действующем праве организации основ-

ные средства стоимостью менее 40 тыс. р. учитывать в составе МПЗ, большая часть хозяйствующих субъектов предпочтут именно этот вариант учета, а, соответственно, и в бухгалтерском финансовом учете основное средство признано не будет. Однако в целом всё-таки можно приветствовать такое стремление государства к стимулированию инновационной деятельности, коей в полной мере можно считать деятельность в области компьютерных и информационных технологий.

8. Различные сроки полезного использования основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Теоретически сроки полезного использования в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете могут отличаться. Однако в отличие от предыдущих данные различия могут быть как вычитаемыми, так и налогооблагаемыми.

Например, если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта погашается быстрее, чем в налоговом, то возникает вычитаемая временная разница, которая в конечном итоге приводит к формированию ОНА, который впоследствии будет уменьшаться после полного списания стоимости объекта в финансовом учете, но при наличии остаточной стоимости в налоговом учете.

Если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта погашается медленнее, чем в налоговом учете, то возникает налогооблагаемая временная разница, которая ведет к формированию ОНО, которое впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в налоговом учете, но при наличии остаточной стоимости в бухгалтерском финансовом учете.

Наверное, из всех описанных нами выше различий, и тех различий, которые будут описаны нами ниже, именно различия, связанные с различными сроками полезного использования объектов основных средств можно считать ключевыми. Действительно, уж очень существенными могут быть отличия в сроках полезного использования объектов, и слишком много поводов у организации существует для того, чтобы воспользоваться предоставленными им правами и установить существенно разные сроки в бухгалтерском финансовом и налоговом учете.

В частности, очевидно, что для максимизации денежного потока и минимизации налоговых выплат в первые годы, организации должны устанавливать сроки полезного использования на минимальной границе соответствующей амортизационной группы. Но в этом случае, срок полезного использования, например, нового здания необходимо будет установить на уровне 31 год, что явно не соответствует действительному ожидаемому сроку, а потому для более реальной суммы амортизации, включаемой в себестоимость продукции, а также формирования реального финансового результата для иных внешних пользователей, в бухгалтерском финансовом учете срок может быть установлен, например, на уровне 60 лет или даже еще больше.

Заключение

Итак, к каким выводам мы пришли после написания данной работы. Во-первых, совершенно очевидно, что вопросы признания, оценки и документального оформления основных средств в налоговом учете достаточно сложны. Существует огромное количество нормативно-правовых актов, разъяснений, писем, регулирующих соответствующие вопросы, которые нередко противоречат друг другу. При этом можно констатировать, что все трудности в части оценки и признания затрат свойственны в основном лишь налоговому учету, поскольку в бухгалтерском финансовом учете при должном документальном оформлении все затраты признаются без каких-либо проблем.

Существование же препятствий для признания затрат в налоговом учете напрямую ведет к возникновению, как правило, постоянных налоговых разниц, которые ведут к формированию постоянного налогового обязательства, Трудоемкость учета разниц и возникающих в связи с ними отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств достаточно высока. Она связана, прежде всего, с отслеживанием временных и постоянных налоговых разниц в учете, а также с последующими разъяснениями налоговым органам причин таких различий между финансовым и налоговым учетом

Для оптимизации системы бухгалтерского учета, а также повышения информативности бухгалтерской отчетности считаем необходимым сближение налогового и бухгалтерского учета, по крайней мере, в части тех разниц, которые являются по предложенной ранее классификации управляемыми. Например, естественно, что вполне логично чтобы лимит стоимости для возможного упрощенного порядка учета основных средств был бы единым в бухгалтерском и налоговом учете. Процесс ликвидации разниц не быстрый, однако, это то, к чему должно стремиться государство в области регулирования финансового учета, а, возможно, и налогового учета, что и было сделано отчасти принятием закона № 81-ФЗ от 21.04.2014.

Еще раз отметим, что материалы, изложенные в данной работе, верны на дату ее написания, но вполне возможно, что изменения в законодательстве окажут влияние и на ситуации, описанные в работе. Поэтому, приступая к работе с какой-либо разницей, мы настоятельно рекомендуем бухгалтеру осуществить сверку положений бухгалтерского финансового и налогового учета по соответствующему вопросу.

Алфавитный указатель

- DVD, 7
- амортизационная премия, 47
- амортизационная премия в отношении имущества, полученного и переданного в лизинг, 49
- амортизационная премия по неотделимым улучшениям арендованного имущества, 49
- амортизационная премия по объектам, внесенным в качестве вклада в уставный капитал, 48
- амортизационная премия по основным средствам, которые ранее уже принимались к учету в качестве основных средств, 51
- амортизационная премия по основным средствам, полученным правопреемником при реорганизации, 48
- амортизационная премия при получении объектов по договору мены, 50
- амортизация неотделимых улучшений в случае пролонгации договора аренды, 65
- амортизация основных средств во время простоя, 54
- амортизация основных средств при их перевозке внутри организации, 55
- амортизация основных средств, находящихся на длительной реконструкции, 53
- амортизация при использовании основных средств для работы в условиях агрессивной среды, 63
- аренда жилья, 19
- аренда жилья для сотрудника, 19
- бильярдный стол, 11, 12
- Будущие экономические выгоды, 6
- Бытовая техника, 6
- велотренажер, 12
- включение амортизации в состав расходов, 67
- внешнее благоустройство, 15, 17, 20, 22, 24, 27
- восстановление амортизационной премии при реализации, 52
- выкуп лизингового имущества, 46
- вычислительная техника, 20
- громкоговорящая связь, 8
- движимые/недвижимые объекты, 24
- документальное подтверждение использования объекта прежним собственником, 40
- единый недвижимый комплекс, 25, 26
- Затраты на достройку, 32
- затраты на приобретение спортивного инвентаря, 11
- использование объекта в условиях агрессивной среды, 43
- использование основных средств, предназначенных для перепродажи, 39
- использование повышающего коэффициента при лизинге, 46
- Кадастровая стоимость, 28
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, 64
- комната отдыха, 11
- Комплекс конструктивно сочлененных предметов, 17, 20
- кондиционер, 8, 9, 27
- корпоративная кухня, 10
- кофеварки, 7
- кофе-машины, 7
- лифт, 22, 24
- локальные сети, 22
- мебель, 12
- мебельный гарнитур, 23
- микроволновые печи, 7, 8
- монитор, 21
- морозильная камера, 8
- музыкальный центр, 8

новый Общероссийский
классификатор основных фондов, 42
обогреватель, 8, 9
объект незавершенного
строительства, 27
объекты по которым организация не
имеет права применить
амортизационную премию, 48
основные средства организаций,
применяющих упрощенные способы
ведения бухгалтерского учета, 37
отсутствие упоминания вида
основного средства в ОКОФ, 42
переходные ключи между старой и
новой редакциями Классификатора,
42
Персональный компьютер, 20, 21
планируемый срок использования
объектов основных средств, 39
Плата за государственную
регистрацию, 31
повышенная сменность, 43
предметы интерьера, 12
принтер, 21
приостановление начисления
амортизации, 53
программы, 21
проценты за пользование заемными
средствами, 34
процессор, 21
пылесос, 8
рекламные конструкции, 27
система вентиляции, 22
система обеспечения питьевой
водой, 8
системный блок, 21
системы отопления, 9
состав прямых и косвенных
расходов, 67
спортзал, 10
Спортивный инвентарь, 10
способы амортизации, 36
срок полезного использования
лизингового имущества, 45
срок полезного использования
модернизированного объекта, 40
срок полезного использования
объекта, приобретенного у
иностранной организации, 41
срок полезного использования
объекта, приобретенного у
физического лица, 40
телевизор, 7, 8
тренажеры, 11, 12
увлажнитель воздуха, 8
холодильник, 7, 8
чайник, 7, 8

Учебное издание

Слободняк Илья Анатольевич
Арбатская Татьяна Георгиевна

Налоговый учет основных средств

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.
Подписано в пользование 17.01.2018.

Издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.
<http://bgu.ru>.