

О НАЧИСЛЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ ПО ОБЪЕКТАМ, СОЗДАНЫМ ЗА СЧЕТ БЮДЖЕТНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Опубликовано Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П «По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой ГУП «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» (далее – Постановление).

В Постановлении рассматривается вопрос о толковании для целей начисления амортизации понятий «имущество, приобретенное за счет бюджетных средств целевого финансирования» и «имущество, полученное унитарным предприятием в хозяйственное ведение от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции при создании этого имущества».

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

ГУП «Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» (далее – Предприятие) являлось участником государственной программы Санкт-Петербурга, в рамках которой наделялось на праве хозяйственного ведения объектами основных средств, созданными государственными казенными учреждениями за счет бюджетных инвестиций.

Основываясь на положении абзаца второго п. 1 ст. 256 НК РФ , Предприятие начисляло амортизацию на такое имущество. Налоговый орган доначислил предприятию налог на прибыль, посчитав, что оно учитывало в расходах по налогу на прибыль амортизацию этих основных средств в нарушение пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ . Суды согласились с налоговым органом.

Статья 256. Амортизируемое имущество

1. ...Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном настоящей главой.

2. ...Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

...

3) имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации.

Определением судьи ВС РФ налогоплательщику было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании СКЭС ВС РФ с указанием на то, что выводы судов соответствуют правовой позиции, изложенной в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018)¹.

ПОЗИЦИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ПРАВИТЕЛЬСТВА САНКТ-ПЕТЕРБУРГА

Предприятие обратилось с жалобой, а Правительство Санкт-Петербурга с запросом в КС РФ о конституционности пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ (о запрете амортизировать имущество, приобретенное за счет бюджетных средств целевого финансирования).

По мнению Правительства Санкт-Петербурга, Конституции РФ не соответствует как буквальный смысл пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ, так и смысл, придаваемый этой норме правоприменительной практикой, отождествляющей имущество, приобретенное налогоплательщиком за счет бюджетных средств, с имуществом, которое получено налогоплательщиком (унитарным предприятием) в хозяйственное ведение от лица, которое, в свою очередь, создавало это имущество за счет бюджетных инвестиций.

По мнению Предприятия, пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ во взаимосвязи с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ  и абз. 2 п. 1 ст. 256 не позволяет достоверно определить, может ли унитарным предприятием начисляться амортизация в отношении имущества, которое оно

[1] Обзор утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 26.12.2018. Конституционный Суд РФ сослался на п. 33 Обзора, который основан на Определении СКЭС ВС РФ от 17.07.2018 по делу № А56-7181/2017 (Ленинградское областное государственное предприятие «Кингисеппское дорожное ремонтно-строительное управление»).

получило в хозяйственное ведение от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции для его создания.

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

...

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

...

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами: [перечень средств целевого финансирования, в котором не содержится бюджетных инвестиций]

ПОЗИЦИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РФ

Правило о возможности амортизировать имущество, полученное унитарным предприятием от собственника в оперативное управление или хозяйственное ведение (абзац второй п. 1 ст. 256 НК РФ), не является универсальным. Такая возможность ограничена п. 2 ст. 256 НК РФ. Иными словами, абзац второй п. 1 ст. 256 НК РФ необходимо применять, учитывая исключения, установленные п. 2 ст. 256 НК РФ, в пп. 3 которого ключевое значение придается источнику финансирования имущества. Применяя эти нормы последовательно, КС РФ заключает, что амортизироваться могут только те основные средства, полученные унитарным предприятием от собственника в хозяйственное ведение, которые не созданы передающим лицом за счет средств бюджетного финансирования.

При этом КС РФ указал, что в случае долевого участия в финансировании имущества амортизация возможна для той части его стоимости, которая создана за счет средств предприятия (п. 1 ст. 257 НК РФ). То есть в таком случае нужно вести раздельный учет стоимости основных средств. Часть, которая осуществлена за счет бюджетного финансирования, в том числе в отношении имущества, переданного в хозяйственное ведение от собственника, не должна подлежать амортизации, а часть, произведенная за счет собственных средств предприятия, может амортизироваться.

ВЫВОДЫ

Это дело продолжает тему «бюджетного следа» в финансировании деятельности налогоплательщика. В данном случае по общему правилу унитарное предприятие имеет право на амортизацию имущества, полученного в хозяйственное ведение от собственника, но суды настаивают, что это право ограничено бюджетным финансированием, на каком бы этапе оно ни возникло. Для правильной квалификации такого имущества в качестве амортизируемого или неамортизируемого предприятие должно проверить источник финансирования при создании этого имущества до его передачи: если собственником использовались бюджетные инвестиции, то амортизация в налоговом учете у предприятия не начисляется.

Этот подход в последнее время часто встречается в правоприменительной практике, причем не только в отношении амортизации. Например, при рассмотрении дела [ООО «РК Строй»](#) суды согласились с налоговым органом в том, что общество не может в принципе создавать резервы по сомнительным долгам, если его деятельность профинансирована за счет бюджетных средств. В Письме Минфина от 26.11.2021 № 03-07-15/96173 ведомство также ориентирует на анализ уставного капитала налогоплательщика, который должен проверить источник происхождения этих средств у своего учредителя, чтобы решить вопрос о вычете НДС при приобретении им товаров (работ, услуг) за счет таких средств.

Эти примеры демонстрируют, насколько важным становится анализ источника происхождения активов для исключения рисков в части исчисления как налога на прибыль, так и НДС.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросу уплаты налога на прибыль, а также оказать юридическую помощь в ведении споров по данному вопросу.

КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.shekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Партнер
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова
Руководитель практики
международного налогообложения
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru

КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



Игорь Ястржембский
Партнер
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Константин Мирошниченко
Партнер, адвокат
k.miroshnichenko@schekinlaw.ru



Александр Меньшиков
Адвокат
a.menshikov@schekinlaw.ru



Максим Самощенко
Адвокат
m.samoshchenkov@schekinlaw.ru

НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



[@SP_TAXLAW](https://t.me/SP_TAXLAW)



[@SP_CRIMINALLAW](https://t.me/SP_CRIMINALLAW)