

Отвечают эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Организация выпустила акции номинальной стоимостью один рубль, затем через инвестиционную платформу их продала, инвестиционная платформа на основании договора перечислила денежные средства.

Являются ли они доходом от реализации и облагаются ли налогом на прибыль?

В данном случае акционерное общество является эмитентом.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ при размещении эмитированных акций у налогоплательщика-эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции (доли, паи). При этом не имеет значения способ размещения акций.

Это относится и к оплате акций денежными средствами (смотрите письмо Минфина России от 15.09.2009 № 03-03-06/1/582).

То есть дохода от реализации и прибыли здесь нет на основании указанной нормы.

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Сотрудник использует в служебных целях автомобиль, принадлежащий супруге (доверенность и свидетельство о браке имеются). При этом оформлены соответствующее допсоглашение к трудовому договору и приказ работодателя, в котором утверждены размер и порядок расчета компенсации. Может ли работодатель выплачивать ему компенсацию за использование автомобиля в служебных целях (в которую включены амортизация и топливо) и не облагать эти выплаты НДФЛ и страховыми взносами?

Если сотрудник использует в служебных целях автомобиль, принадлежащий супруге, не рекомендуется освобождать от налогообложения сумму компенсации за использование этого автомобиля.

Преобладающая позиция в разъяснениях чиновников сводится к тому, что компенсация за использование в служебных целях личного автомобиля, собственником которого налогоплательщик не является, облагается НДФЛ (а также страховыми взносами) (письма Минфина России от 24.11.2021 № 03-04-06/94831, от 06.12.2019 № 03-04-06/94977, от 26.09.2017 № 03-04-06/62152, ФНС России от 13.11.2018 № БС-3-11/8304@).

Хотя есть одно разъяснение финансистов, в котором они указывают, что расходы, понесенные работником при использовании автотранспорта, не являющегося собственностью работника, но используемого им на законных основаниях, с ведома и в интересах работодателя, подлежат компенсации в соответствии со ст. 188 ТК РФ (письмо Минфина России от 05.12.2017 № 03-04-06/80616).

Схожую позицию можно найти в постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2014 по делу № А56-50900/2013, постановлении ФАС Уральского округа от 22.04.2014 № Ф09-1388/14 по делу № А60-18171/2013.

ВС РФ в определении от 25.04.2016 № 302-КГ16-3855 ВС РФ отметил, что компенсация работнику за использование личного автомобиля в служебных целях в пределах размера, установленного соглашением между организацией и работником, не является оплатой труда и не относится ни к вознаграждению за выполнение трудовых или иных обязанностей, ни к материальной выгоде, в связи с чем указанная выплата не подлежит обложению страховыми взносами.

В определении ВС РФ от 03.08.2015 № 309-КГ15-8423 суд указал, что личным имуществом работника является имущество, принадлежащее ему на любом законном основании. Таким



образом, компенсации за использование легковых автомобилей для служебных поездок по доверенности на право управлять транспортным средством правомерно не включаются в базу для исчисления страховых взносов. Аналогичный вывод сделан Верховным Судом в более раннем решении (смотрите определение от 30.07.2015 № 306-КГ15-5578).

Можно попробовать учесть и нюанс, рассмотренный в письме Минфина России от 03.05.2012 № 03-03-06/2/49.

Там чиновники пояснили, что если машина находится в совместной собственности супругов, то возмещение работодателем расходов на ее использование не облагается НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ. Если же автомобиль был приобретен супругой до брака, получен ею в дар или в порядке наследования либо является единоличной собственностью супруги по брачному договору, то возмещение работодателем расходов облагается НДФЛ.

Однако, повторим, исключение суммы компенсации из облагаемой базы, если работник управляет автомобилем по доверенности, несет в себе большой риск. Налоговики, скорее всего, будут придерживаться именно первого подхода (не в пользу налогоплательщика), и сложно предсказать результат спора с ними.

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Организация учитывает на счете 04 объект НМА «Разработка ремонтной документации». Сколько лет организация будет заниматься этой ремонтной деятельностью, неизвестно. Как определить срок полезного использования (СПИ)? Верно ли, что не подлежат амортизации объекты НМА с неопределенным СПИ?

Действительно, объекты нематериальных активов, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, т.е. объекты НМА с неопределенным сроком

полезного использования, в бухгалтерском учете не подлежат амортизации (п. 33 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденного Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н).

Объекты НМА с неопределенным сроком полезного использования необходимо проверять на возможность определения СПИ ежегодно в конце отчетного периода, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о появлении такой возможности. Амортизация таких нематериальных активов начинается с периода, в котором стало возможным надежно определить срок полезного использования.

Отметим, что в налоговом учете такой ситуации не возникает. Согласно п. 2 ст. 258 НК РФ по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

В случае если имущество получено в дар от близкого родственника, при этом в собственности у одаряемого уже есть жилая недвижимость (квартира), то применяется ли п. 3 ст. 217.1 НК РФ о трехлетнем минимальном предельном сроке владения для безналоговой продажи?

Согласно подп. 1 п. 3 ст. 217.1 НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет 3 года для объектов недвижимого имущества, право собственности на которые получено налогоплательщиком в порядке наследования или по договору дарения от физического лица, признаваемого членом семьи и (или) близким

родственником этого налогоплательщика в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации.

Каких-либо дополнительных условий для применения данной нормы положения ст. 217.1 НК РФ и другие положения НК РФ не содержат.

Поэтому, если имущество получено в дар от близкого родственника, при этом в собственности у одаряемого уже есть жилая недвижимость, минимальный срок владения будет составлять 3 года.

К сведению

Наличие в собственности иного объекта жилой недвижимости играет роль при применении п. 4 ст. 217.1 НК РФ. На основании этой нормы минимальный срок владения составляет 3 года, если проданное жилье на момент продажи являлось единственным. При этом для применения п. 4 ст. 217.1 НК РФ способ получения реализуемого жилья (дарение, мена, купля-продажа) роли не играет.

*Ответ подготовила:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер
Лазукова Екатерина*

Ответ прошел контроль качества

У физического лица в собственности находится земельный участок с 2009 г., категория земель — «земли населенных пунктов». Возникает ли обязанность платить НДФЛ при продаже вышеуказанного участка? Продажа будет осуществляться в 2024 г.

В данном случае обязанности по уплате НДФЛ не возникает.

Согласно п. 17.1 ст. 217 НК РФ и п. 2 ст. 217.1 НК РФ в общем случае доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более. В соответствии с п. 4 ст.

217.1 НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества (земельным участком) составляет 5 лет.

При этом не имеет значения, к какой категории земель относится участок, НК РФ не увязывает с этим освобождение от НДФЛ.

Соответственно, если земельный участок находился в собственности с 2009 г., реализуется в 2024 г. (т.е. срок владения значительно превышает минимальный) и при этом не использовался в предпринимательской деятельности, обязанности по уплате НДФЛ не возникает.

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

Ответ прошел контроль качества

Имеет ли право учебное заведение СПО (среднее профессиональное образование) включить в договор на оказание платных образовательных услуг информацию по взысканию с заказчика пени за внесение оплаты по договору с нарушением срока оплаты? Учебное заведение является филиалом университета, и в самом вузе изменения по взысканию пени за просрочку обязательств вносить в договор не планируется. Не противоречит ли взыскание пени действующему законодательству?

В соответствии с п. 2 ст. 1 ГК РФ граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Принцип свободы договора, раскрываемый в ст. 421 ГК РФ, предполагает наличие у сторон любого гражданско-правового договора права определять его условия по своему усмотрению, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (п. 4 названной статьи).



Общие ограничения действия этого принципа определены в ст. 422 ГК РФ, в соответствии с п. 1 которой договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующими в момент его заключения.

Согласно п. 1 ст. 330 ГК РФ договор может предусматривать условие о неустойке (штрафе, пене) — определенной денежной сумме, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения.

Договор об оказании платных образовательных услуг по своей правовой природе является договором возмездного оказания услуг, отношения по которому регулируются главой 39 «Возмездное оказание услуг» ГК РФ, а также по общему правилу — общими положениями ГК РФ о подряде и положениями о бытовом подряде (ст. 779, 783 ГК РФ). Кроме того, требования к договору об оказании платных образовательных услуг (договору об образовании) предусмотрены ст. 54 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»).

Упомянутые нормы не ограничивают право образовательной организации установить в договоре об оказании платных образовательных услуг ответственность за неисполнение заказчиком своих обязательств по договору, в том числе в виде пени за просрочку в оплате услуг. Не предусматривают соответствующих ограничений и Правила оказания платных образовательных услуг (утверждены постановлением Правительства РФ от 15.09.2020 № 1441), подп. «ж» п. 13 которых предписывает включить в договор условие об ответственности заказчика, а п. 17 указывает на то, что за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязательств по договору заказчик несет ответственность, предусмотренную договором и законодательством РФ.

Отметим, что раздел 5 «Ответственность Исполнителя, Заказчика и Обучающегося» примерной формы договора об образовании на обучение по образовательным программам среднего профессионального и высшего образования (утверждена приказом Министерства образования и науки РФ от 21.11.2013

№ 1267) не конкретизирует виды ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение сторонами обязательств по договору, определяя лишь, что они несут ответственность, предусмотренную ГК РФ, федеральными законами, Законом РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» (далее — Закон о защите прав потребителей) и иными нормативными правовыми актами. Однако, поскольку эта форма договора является примерной и не исключает возможность детализировать его условия применительно к конкретной ситуации, это обстоятельство, по нашему мнению, не лишает образовательную организацию права включать в договор условие о неустойке (пене) за просрочку заказчиком оплаты услуг по договору.

Пунктом 1 ст. 16 Закона о защите прав потребителей определено, что условия договора, ущемляющие права потребителя по сравнению с правилами, установленными законами или иными правовыми актами РФ в области защиты прав потребителей, признаются недействительными. В связи с этим в некоторых случаях суды приходят к выводу о том, что, поскольку возможность применения ответственности в виде неустойки за просрочку внесения оплаты за обучение законодательством прямо не предусмотрена, включение в договор соответствующего условия со стороны образовательной организации является неправомерным (кассационное определение СК по гражданским делам Верховного суда Республики Марий Эл от 19.05.2011 по делу № 33-817).

Мы придерживаемся иной правовой позиции по этому вопросу. Отсутствие в законодательстве прямого упоминания о возможности взыскания неустойки за просрочку оплаты обучения с гражданина-потребителя не равнозначно запрету на включение такого условия в договор об оказании платных образовательных услуг. Из п. 3 ст. 730, ст. 783 ГК РФ, п. 1 ст. 1 Закона о защите прав потребителей следует, что отношения, возникающие в связи с оказанием услуг потребителю, регулируются как Законом о защите прав потребителей, так и ГК РФ. Нормы ГК РФ не исключают потребителей из круга должников, в отношении которых договором может быть предусмотрен такой способ обеспечения ис-

полнения их обязательств, как неустойка. Кроме того, взыскание неустойки является одним из способов защиты гражданских прав (ст. 12 ГК РФ), ограничение права на применение которого кредитором должно быть прямо предусмотрено законом в силу п. 2 ст. 1 ГК РФ. Правила, из которых следовало бы такое ограничение для образовательной организации-кредитора в обязательстве, возникающем из договора об оказании образовательных услуг, в законодательстве отсутствуют. Наконец, следует заметить, что одно из общих по отношению ко всем обязательствам правил гражданского законодательства предусматривает, что при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. Никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения (пп. 3, 4 ст. 1 ГК РФ). Правовой подход, согласно которому применение такого вида имущественных санкций к потребителю, как пени за просрочку платежа по договору, допускалось бы только при прямом наличии соответствующего указания в законе, фактически привел бы к лишению исполнителя части способов защиты гражданских прав, предусмотренных законом, т.е. не сохранил бы определенный законодательный уровень гарантий для потребителя, а снизил бы его для исполнителя, предоставив потребителю не вытекающие из положений закона преимущества в ущерб правам исполнителя, что представляется недопустимым в силу общих принципов равенства участников гражданских правоотношений и обеспечения восстановления нарушенных прав (п. 1 ст. 1 ГК РФ).

Поэтому мы полагаем, что, поскольку законодательство не исключает право образовательной организации предусмотреть в договоре условие о неустойке за неисполнение (несвоевременное исполнение) другой стороной обязанности по оплате обучения, условие о взимании пеней за просрочку в оплате образовательных услуг не ущемляет права заказчика по сравнению с правилами, предусмотренными законодательством. В судебной практике представлен подход, в соответствии с которым такое условие признается не противоречащим закону (смотрите, например,

кассационное определение Пермского краевого суда от 28.09.2011 по делу № 33-9900, определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 02.11.2010 № 33-34286/2010, а также решение Нижнесергинского районного суда Свердловской области от 08.10.2012 по делу № 2-628/2012 и решение Троицкого городского суда Челябинской области от 06.08.2012).

Дополнительно отметим, что в спорной ситуации неустойка, явно несоразмерная последствиям нарушения обязательства, может быть уменьшена решением суда (ст. 333 ГК РФ).

Вместе с этим отметим следующее. Как следует из п. 3 ст. 55 ГК РФ, филиал организации не является отдельным юридическим лицом. Фактически филиал является той же организацией, что и само юридическое лицо. Он наделяется имуществом создавшим его юридическим лицом и действует на основании утвержденного им положения.

По своему характеру договор об образовании (об оказании платных образовательных услуг) представляет собой публичный договор, т.е. договор, заключенный лицом, осуществляющим предпринимательскую или иную приносящую доход деятельность, и устанавливающий его обязанности по продаже товаров, выполнению работ либо оказанию услуг, которые такое лицо по характеру своей деятельности должно осуществлять в отношении каждого, кто к нему обратится (п. 1 ст. 426 ГК РФ, смотрите также определение ВС РФ от 10.01.2017 № АПЛ16-552).

Согласно п. 2 ст. 426 ГК РФ другие условия публичного договора (за исключением условия о цене) не могут устанавливаться исходя из преимуществ отдельных потребителей или оказания им предпочтения, за исключением случаев, если законом или иными правовыми актами допускается предоставление льгот отдельным категориям потребителей. Нарушение этого требования, а также обязательных для сторон правил, утвержденных Правительством РФ или уполномоченными органами исполнительной власти (типовых договоров, положений и т.п.), влечет за собой ничтожность условий публичного договора в части, ухудшающей положение потребителей (п. 18 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 49 «О некоторых вопросах



применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации о заключении и толковании договора»).

Кроме того, в ч. 3 ст. 101 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» прямо закреплено, что услуги по договору об оказании платных образовательных услуг оказываются на одинаковых при оказании одних и тех же услуг условиях.

В описанной ситуации у вуза (и его филиала) фактически предполагается существование двух различных форм договора об образовании, одна из которых содержит условие, ухудшающее положение потребителя (условие о неустойке (пене)). Исходя из этого, по нашему мнению, в случае судебного спора имеется риск признания такого условия ничтожным и не подлежащим применению.

Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Бахтин Артем

Контроль качества ответа:
рецензент службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Рижская Мария

В письме Минфина России от 19.06.2024 № 03-03-08/56931 указано: 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 главой 25 НК РФ (пункт 1 статьи 256 НК РФ).

Подлежит ли амортизации имущество, полученное унитарным предприятием в хозяйственное ведение без передачи его собственником в уставный фонд?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

При определении базы по налогу на прибыль унитарное предприятие вправе учитывать

в составе расходов суммы амортизации, начисленной по объектам, переданным (полученным) в уставный фонд.

Кроме того, унитарное предприятие вправе учитывать в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль суммы амортизации по объектам основных средств, приобретенным (созданным) за счет полученных субсидий и за счет собственных средств.

По общему правилу в налоговом учете не начисляется амортизация по переданному от собственника имуществу, полученному не в качестве вклада (сверх вклада) в уставный фонд унитарного предприятия. Исключением является ситуация, когда имущество создается без использования бюджетных средств целевого финансирования или частично за счет таких средств (т.е. имущество ранее находилось у другого унитарного предприятия и было им создано в рамках осуществления коммерческой деятельности).

Обоснование позиции

В названном в вопросе письме от 19.06.2024 № 03-03-08/56931 Минфин России:

- напомнил, что согласно десятому абзацу п. 1 ст. 277 НК РФ при передаче имущества в уставный фонд унитарного предприятия собственником его имущества первоначальной стоимостью этого имущества признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание), осуществленные в соответствии с бюджетным законодательством РФ. Данное положение распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2019;

- сделал вывод, что в случае если в уставный фонд унитарного предприятия передается уже созданное имущество, а не передаются бюджетные средства в целях создания (приобретения) этим унитарным предприятием имущества, то стоимость такого полученного имущества определяется на основании абзаца десятого п. 1 ст. 277 НК РФ, в связи с чем унитарное предприятие вправе начислять амортизацию по данному имуществу для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке.

Названное письмо было направлено для руководства и использования в работе письмом ФНС России от 24.06.2024 № СД-4-3/7041@, в котором обращено внимание, что позиция Минфина России высказана по во-

просу начисления амортизации в отношении имущества, приобретенного (созданного) собственником за счет бюджетных средств и переданного в уставный фонд унитарного предприятия с закреплением данного имущества за указанным унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения.

Таким образом, на данный момент времени регулирующими органами сформирована единая согласованная позиция о том, что при определении базы по налогу на прибыль унитарное предприятие вправе учитывать в составе расходов суммы амортизации, начисленной по объектам, переданным (полученным) в уставный фонд. Смотрите также письма Минфина России от 21.05.2024 № 03-03-05/46493, от 27.03.2024 № 03-03-05/27502.

Кроме того, унитарное предприятие вправе учитывать в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль суммы амортизации по объектам основных средств, приобретенным (созданным) за счет полученных субсидий и за счет собственных средств (письма Минфина России от 02.02.2021 № 03-03-06/1/6449, от 03.08.2021 № 03-03-06/3/62196, от 24.09.2020 № 03-03-06/3/83811, от 20.05.2020 № 03-03-07/41497, от 13.05.2020 № 03-03-06/1/38541 и др.). Смотрите дополнительно Вопрос: Допустима ли амортизация основных средств, приобретенных унитарным предприятием за счет субсидий, в целях налогообложения прибыли? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июль 2021 г.)

В отношении объектов основных средств, приобретенных (созданных) за счет средств целевого бюджетного финансирования, полученных не в качестве вклада в уставный фонд унитарного предприятия, Минфин России неоднократно указывал, что амортизация по такому имуществу не начисляется (письма Минфина России от 13.02.2019 № 03-03-06/1/8819, от 07.02.2019 № 03-03-06/3/7588, от 22.01.2019 № 03-03-06/3/2904, от 21.02.2017 № 03-03-06/1/9856). Этот вывод финансовое ведомство обосновывает следующим образом.

Получая имущество от собственника имущества этого предприятия, унитарное предприятие не несет фактических расходов на его приобретение.

В силу п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежит амортизации имущество, приобретенное (создан-

ное) за счет бюджетных средств целевого финансирования.

В целях налогообложения прибыли организаций средства целевого финансирования, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, поименованы в подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. Расходы, произведенные за счет средств целевого финансирования, при формировании базы по налогу на прибыль организаций не учитываются.

В случае если амортизируемое имущество, которое получено унитарным предприятием в оперативное управление или хозяйственное ведение, было создано за счет средств целевого бюджетного финансирования, то из совокупности вышеприведенных норм НК РФ следует, что амортизация по такому имуществу не начисляется и остаточная стоимость такого имущества для целей налога на прибыль организаций равна нулю.

При этом в силу положений подп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ доход в виде имущества (за исключением денежных средств), которое безвозмездно получено унитарным предприятием от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа, не включается в состав доходов при определении базы по налогу на прибыль.

Таким образом, Минфин России разъясняет, что на основании абзаца 2 п. 1 ст. 256 НК РФ амортизация начисляется унитарным предприятием не во всех случаях, а только тогда, когда имущество было создано (приобретено) вне связи с использованием бюджетного целевого финансирования.

Важно, что правомерность изложенного подхода подтверждена Верховным Судом (смотрите определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 17.07.2018 № 307-КГ18-1836 по делу № А56-7181/2017). Смотрите также п. 33 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 26 декабря 2018 г.

Конституционный Суд в постановлении от 31.03.2022 № 13-П также подтвердил, что подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ предполагает необходимость исключения налогоплательщиком — государственным (муниципальным) унитарным предприятием из состава амортизируемого



имущества объектов государственной (муниципальной) собственности, приобретенных (созданных) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданных ему в хозяйственное ведение (оперативное управление), на основе решений органов публичной власти, но только при условии, что из таких решений явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия и только в той части стоимости имущества, в какой в его создании не были использованы средства самого унитарного предприятия.

Иными словами, вопрос об амортизации того или иного имущества, созданного с участием публично-правового образования, разрешается налогоплательщиками и правоприменительными органами применительно к конкретному имуществу исходя из особенностей выделения бюджетных средств на его приобретение и их доли в расходах на его приобретение.

При этом вполне возможна ситуация, когда, будучи переданным от собственника унитарному предприятию, имущество не является приобретенным (созданным) за счет бюджетных средств целевого финансирования (например, оно создано другим унитарным предприятием, которое потом было ликвидировано в установленном законом порядке, а поступившее в казну имущество затем передано другому унитарному предприятию) (п. 3.2 Постановления от 31.03.2022 № 13-П).

Позиция Конституционного Суда используется нижестоящими судами (смотрите, в частности, постановления АС Московского округа от 05.06.2023 № Ф05-11102/23 по делу № А40-214550/2020, Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.02.2023 № 09АП-94783/22 по делу № А40-214550/2020).

Минфин России в письме от 09.06.2022 № 03-03-10/55143 указал, что при рассмотрении вопроса о начислении амортизации унитарными предприятиями в отношении объектов основных средств, созданных (приобретенных) с использованием бюджетных средств, следует руководствоваться постановлением Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П. Смо-

трите также п. 1 Обзора, направленного письмом ФНС России от 06.07.2022 № БВ-4-7/8529@.

К сведению

На амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества этого предприятия, в ситуации, когда данное имущество ранее находилось у другого унитарного предприятия и было им создано в рамках осуществления коммерческой деятельности, положение ст. 277 НК РФ не распространяется (письмо Минфина России от 14.01.2022 № 03-03-06/1/1590).

Таким образом, по общему правилу в налоговом учете не начисляется амортизация по переданному от собственника имуществу (не в качестве вклада в уставный фонд предприятия). Исключением является ситуация, когда имущество создается без использования бюджетных средств целевого финансирования или частично за счет таких средств. При этом начисляя амортизацию, унитарное предприятие должно быть готово подтвердить, что стоимость имущества сформирована без учета целевых бюджетных средств.

С учетом вышеизложенного, унитарное предприятие вправе начислять амортизацию по объектам амортизируемого имущества в случаях передачи ему имущества в хозяйственное ведение в пределах уставного фонда; сверх уставного фонда, если затраты понесены непосредственно самим уставным предприятием за счет своих средств или субсидий, полученных из бюджетов бюджетной системы РФ; сверх уставного фонда, если имущество ранее находилось у другого унитарного предприятия и было им создано в рамках осуществления коммерческой деятельности. В иных случаях по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, амортизация в целях исчисления налога на прибыль не начисляется.

*Ответ подготовила:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ
Кошкина Татьяна*

Ответ прошел контроль качества