КС: ГУП не может считать убытками амортизацию имущества, полученного им в хозяйственное ведение

Вместе с тем Суд отметил, что федеральный законодатель вправе изменить и дополнить виды имущества, которые не подлежат амортизации, при этом снижение размера налогообложения путем амортизации такого имущества должно быть оправдано публично значимыми целями

05 Апреля 2022

Один из экспертов полагает, что законодатель, «сплавляя» сугубо экономические и бухгалтерские явления вместе с категориями правовой науки, должен быть внимательнее, возможно, предусмотрев новую, более ясную модель начисления амортизации. Другая считает: несмотря на то, что на практике нередко возникают сложности прочтения НК, оспариваемая норма очевидно не противоречит Конституции. Третий полагает, что постановление сформулировано довольно размыто с точки зрения того результата, на который рассчитывали заявитель и губернатор Санкт-Петербурга. Четвертый указал, что приобретенное за счет целевых бюджетных средств имущество не подлежит амортизации, поскольку иначе, по сути, будет происходить возврат выделенных сумм в большем размере, чем если бы такая амортизация начислялась.

31 марта Конституционный Суд вынес Постановление № 13-П по делу о проверке конституционности подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ, регулирующего вопрос об определении имущества, не подлежащего амортизации.

Привлечение предприятия к налоговой ответственности

Постановлением правительства Санкт-Петербурга от 17 июня 2014 г. № 486 была утверждена государственная программа «Комплексное развитие систем коммунальной инфраструктуры, энергетики и энергоснабжения в Санкт-Петербурге на 2015–2020 годы», в том числе подпрограмма «Развитие и функционирование систем теплоснабжения Санкт-Петербурга». Соисполнителем подпрограммы являлся Комитет по энергетике и инженерному обеспечению, а одним из участников – ГУП «Топливно-энергетический комплекс Санкт-Петербурга».

Адресная инвестиционная программа утверждалась с привязкой к государственным программам и подпрограммам Санкт-Петербурга путем указания кода соответствующей целевой статьи расходов бюджета. В рамках реализации инвестиционной программы санкт-петербургскими государственными казенными учреждениями заключались контракты, при этом учреждения получали от Комитета по энергетике и инженерному обеспечению бюджетные инвестиции, которые использовались для строительства и реконструкции объектов основных средств. Оплата происходила в пределах лимита финансирования на соответствующий год за счет целевой статьи расходов госпрограммы. Объекты, созданные и реконструированные по госпрограмме, распоряжениями Комитета имущественных отношений Санкт-Петербурга закреплялись на праве хозяйственного ведения за ГУП «ТЭК СПб». В частности, распоряжением Комитета от 14 февраля 2017 г. № 271-рз за данным предприятием была закреплена магистральная тепловая сеть.

В период с декабря 2018 г. по август 2019 г. МИФНС № 6 провела выездную налоговую проверку «ТЭК СПб» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех видов налогов и сборов за 2015–2017 гг. По итогам проверки предприятию были начислены недоимка по налогу на прибыль организации в размере 821 млн руб., пени в размере 237 млн руб. и штраф в размере 20 млн руб. за совершение налогового правонарушения (в том числе по ст. 122 НК РФ). Предприятие, не согласившись с таким решением инспекции, направило жалобу в ФНС, однако она была оставлена без удовлетворения.

Основанием для доначисления налога и привлечения к налоговой ответственности послужил вывод налогового органа о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в нарушение подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ. Предприятие включило в состав расходов по налогу на прибыль организаций за 2015–2017 гг. суммы амортизации в отношении объектов основных средств, созданных за счет средств бюджета Санкт-Петербурга и переданных ему в хозяйственное ведение в общей сумме 4,1 млрд руб., указала инспекция.

Решением АС г. Москвы от 26 октября 2020 г. «ТЭК СПб» было отказано в удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа. Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили без изменения указанное решение. Они пришли к выводу, что поскольку предприятие не несло фактических расходов на приобретение имущества, созданного собственником за счет средств целевого бюджетного финансирования и переданного ему безвозмездно, начисление амортизации по такому имуществу в силу подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ невозможно.

Определением судьи ВС РФ налогоплательщику было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам с указанием на то, что выводы нижестоящих судов с учетом установленных обстоятельств соответствуют правовой позиции, изложенной в п. 33 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018).

КС разъяснил оспариваемое законоположение

Позднее правительство Санкт-Петербурга обратилось в Конституционный Суд с запросом, в котором поставило под сомнение конституционность как буквального смысла подп. 3 п. 2 ст. 256 «Амортизируемое имущество» НК РФ, так и смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной практикой. Так, в запросе отмечалось, что данная норма отождествляет имущество, созданное в результате бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты госсобственности и переданное унитарному предприятию в хозяйственное ведение, с имуществом, приобретенным за счет бюджетных средств целевого финансирования, исчерпывающий перечень которого определен в подп. 14 п. 1 ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ.

«ТЭК СПб» также обратилось в КС с жалобой, в которой просило проверить соответствие подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ Конституции. По мнению предприятия, данная норма в системе действующего правового регулирования во взаимосвязи с подп. 14 п. 1 ст. 251 и абз. 2 п.1 ст. 256 НК РФ не позволяет однозначно определить возможность начисления амортизации на имущество, переданное собственником унитарному предприятию в хозяйственное ведение.

Рассмотрев запрос и жалобу, Конституционный Суд напомнил, что Налоговый кодекс предусматривает широкий перечень расходов, хотя и связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, но не учитываемых в целях налогообложения. Так, в соответствии со ст. 270 НК при определении налоговой базы налога на прибыль организаций не учитываются расходы на приобретение или создание амортизируемого имущества. Такие расходы учитываются организацией в особом порядке, не в полном объеме в момент их осуществления, а в порядке амортизации, который предполагает постепенное погашение стоимости приобретенного организацией амортизируемого имущества путем отнесения соответствующей части на расходы, отметил КС.

Суд указал, что НК РФ формально не исключает возможности амортизации даже такого имущества, которое не было непосредственно приобретено организацией за счет полученных ею доходов от предпринимательской деятельности. Так, в соответствии с п. 1 ст. 256 Кодекса амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, если иное не предусмотрено данной главой, и используются им для

извлечения дохода. Это позволяет на практике осуществлять амортизацию имущества, полученного организацией в виде вклада учредителя (участника) в уставный капитал организации или приобретенного (созданного) за счет вклада учредителя (участника) в уставный капитал, добавил Суд.

КС напомнил, что в форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия, а их имущество принадлежит на праве собственности РФ, субъекту РФ или муниципальному образованию. Государственные унитарные предприятия используют имущество в публично значимых целях – данная особенность предопределяет особый способ и источники образования имущества унитарного предприятия, не характерные для частных субъектов предпринимательской деятельности.

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации в порядке, установленном гл. 25 НК, указал КС. «Исходя из места данной нормы в НК РФ и в его ст. 256 она не предполагает необходимость безусловной и не подлежащей какому-либо ограничению амортизации имущества, полученного унитарным предприятием. Во всяком случае, она сама по себе не должна давать основания налогоплательщикам воспринимать факт получения имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение от собственника как предполагающий его амортизацию безотносительно к положениям п. 2 данной статьи», – отмечено в постановлении.

КС подчеркнул, что подп. 3 указанного пункта не дифференцирует имущество исходя из организационно-правовой формы налогоплательщика, придавая ключевое значение источнику финансирования приобретения амортизируемого имущества и его целевому характеру. Кроме того, указанная норма устанавливает изъятие только для случая приватизации, т.е. смены собственника. При этом вполне возможна ситуация, когда, будучи переданным от собственника унитарному предприятию, имущество не является приобретенным (созданным) за счет бюджетных средств целевого финансирования. Так, абз. 2 п. 1 ст. 256 НК РФ в соотношении с оспариваемой нормой в любом случае не может рассматриваться как лишенный собственного нормативного содержания, установил Суд.

Он напомнил, что одним из основных принципов бюджетной системы РФ является принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, в соответствии с которым бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования. Это, однако, не означает, что любые бюджетные средства могут быть отнесены к бюджетным средствам целевого финансирования в смысле, в частности, оспариваемого положения НК РФ, подчеркнул КС.

Суд указал, что характеристика такого имущества, как приобретенного за счет бюджетных средств целевого финансирования, для целей обложения налогом на прибыль государственных унитарных предприятий должна определяться с учетом положений бюджетного законодательства и принятых для их реализации решений органов публичной власти. Из таких решений явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства целевого финансирования расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия, разъяснил КС. В связи с этим он подчеркнул, что положения налогового законодательства, в том числе оспариваемая норма, не позволяют налогоплательщикам и правоприменительным органам произвольно решать вопрос о возможности начисления амортизации для определенных объектов государственной собственности, которые по общему правилу относятся к амортизируемому имуществу для целей начисления и уплаты налога на прибыль.

В постановлении отмечается, что по своему содержанию подп. 3 и 7 п. 2 ст. 256 НК РФ частично дублируются – в части средств, являющихся бюджетными и при этом перечисленных в подп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса. Суд указал, из

каких оснований исходил федеральный законодатель, принимая решение о том, что для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций не подлежит амортизации имущество, приобретенное за счет бюджетных средств целевого финансирования. Так, учитывалось то, что если имущество, приобретенное за счет бюджетных средств, получено налогоплательщиком целевым образом, то фактически произойдет частичный возврат выделенных бюджетных средств вследствие уплаты налога на прибыль в большем размере, чем если бы начислялась амортизация для такого имущества. В свою очередь, согласно п. 1 ст. 284 НК РФ сумма налога на прибыль организаций, на размер которой влияет возможность амортизации, зачисляется преимущественно в бюджеты субъектов РФ, добавил Суд.

Подчеркивается, что при решении вопроса о возможности амортизации имущества, полученного ГУП в хозяйственное ведение от собственника, использовавшего бюджетные инвестиции, соответствует подход, когда в случае долевого участия в финансировании создания соответствующего имущества самого унитарного предприятия для той части стоимости имущества, которая создана за счет его средств, возможность амортизации во всяком случае не утрачивается. С этим подходом согласуется содержащееся в НК РФ регулирование, которое не исключает возможности амортизации имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования, однако фактически ограничивает данное право той частью имущества, которая создана налогоплательщиком за счет иных средств. Таким образом, 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, с учетом действующего правового регулирования, конкретизировал КС.

Он также отметил: Верховный Суд РФ в рамках обобщения судебной практики по рассматриваемому вопросу отметил, что в соответствии с оспариваемой нормой не подлежат амортизации основные средства, приобретенные публично-правовым образованием в казну и впоследствии переданные унитарному предприятию (п. 33 Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018)). Верховный Суд, заметил КС, фактически пришел к выводу, что к бюджетным средствам целевого финансирования, в частности, относятся бюджетные средства, израсходованные получателями бюджетных средств на цели приобретения в казну основных средств, а следовательно, при их последующей передаче унитарному предприятию у последнего не возникает право на их амортизацию в силу оспариваемой нормы. Конституционный Суд добавил: имеющиеся в его распоряжении материалы свидетельствуют о том, что данная позиция также отражена в ряде писем Минфина России и ФНС, изданных как до, так и после утверждения этого обзора.

Данное уполномоченными государственными органами толкование оспариваемого законоположения само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков – унитарных предприятий, поскольку, будучи принятым в рамках действующего правового регулирования, оно учитывает особенности их статуса, ведения ими экономической деятельности и отсутствие собственных расходов на приобретение (создание) такого имущества. Вместе с тем, добавил Суд, Минфином России в ряде писем давались разъяснения о том, что унитарное предприятие в отношении имущества, полученного в качестве увеличения уставного фонда, созданного за счет бюджетных инвестиций в объекты государственной собственности, выделенных собственником данного имущества, вправе начислять амортизацию для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке. Иными словами, не учитывая такое имущество при определении налоговой базы по данному налогу на основании подп. 3 и 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, поскольку унитарные предприятия не поименованы в перечне получателей бюджетных средств целевого финансирования.

КС напомнил, что ранее отмечал: данные нормы в системе действующего правового регулирования не предполагают уклонения финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах (Постановление КС РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П).

В рассматриваемом деле, заметил КС суды пришли к выводу, что имевшая место в спорных налоговых периодах и на момент рассмотрения дела правоприменительная практика, в том числе практика ВС РФ по соответствующему вопросу, позволяла с определенностью разрешить вопрос о возможности амортизации конкретного имущества, приобретенного собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданного налогоплательщику в хозяйственное ведение, на основе решений органов публичной власти. Вместе с тем оценка выводов нижестоящих судов о степени существенности тех или иных обстоятельств для разрешения заявленных в конкретном деле требований не может быть дана при осуществлении конституционного судопроизводства.

Таким образом, Суд постановил, что оспариваемая норма не противоречит Конституции РФ, поскольку она предполагает необходимость исключения из амортизации имущества, переданного унитарному предприятию в хозяйственное ведение на основе решений органов публичной власти, только при условии, что из таких решений явно 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.

При этом Конституционный Суд подчеркнул, что федеральный законодатель вправе с учетом целей государственной экономической и социальной политики (экономическая эффективность, рациональность, сокращение расходов граждан и организаций на коммунальные ресурсы и др.) внести соответствующие изменения и дополнения в оспариваемую норму, в том числе в части видов имущества, которые не подлежат амортизации. При этом такие уточнения могут относиться, в частности, к имуществу определенного назначения, если допустимость снижения для налогоплательщиков, владеющих и пользующихся таким имуществом, реального размера налогообложения путем амортизации такого имущества оправдана публично значимыми целями, посчитал Суд.

КС постановил пересмотреть правоприменительные решения, вынесенные по рассматриваемому делу на основании оспариваемой нормы в истолковании, расходящемся с ее конституционно-правовым смыслом.

Эксперты прокомментировали выводы Суда

Адвокат АП г. Москвы Артем Чумаков пояснил, что амортизация имущества – это растянутое во времени уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций на размер затрат по приобретению имущества, которое эксплуатируется длительное время и стоимость которого достаточно велика. Таким образом реализуется один из принципов налогообложения доходов – уменьшения облагаемой налогом прибыли на затраты, связанные и извлечением этой прибыли, пояснил он. Эксперт отметил, что запрет на немедленное отнесение таких затрат на расход призван стимулировать налогоплательщика использовать это имущество длительное время, не допустить спекуляции, добиться более точного соотнесения прибыли и расхода, связанного с извлечением этой прибыли во времени.

Артем Чумаков подчеркнул, что амортизация имущества унитарных предприятий, которое находится в государственной или муниципальной собственности, имеет определенные особенности. Так, публичное образование приобретает это имущество из бюджета, закрепляет за предприятием, а потом обратно в бюджет

получает деньги в виде налога, которое это предприятие должно будет уплатить, разъяснил он. «И в этом аспекте смысл может иметь только то, из какого бюджета оплачивается это имущество и куда потом поступит или не поступит налог, главным образом потому, что здесь появляется механизм для перераспределения денег из одного бюджета в другой (межбюджетный трансферт), ведь согласно ст. 284 НК РФ 90% налога на прибыль организаций по общему правилу уходит в бюджеты субъектов Федерации, и только оставшаяся часть зачисляется в федеральный бюджет. При покупке имущества за счет Федерации почти весь заработанный доход благодаря этому имуществу останется в регионе. Однако в рассматриваемом деле покупатель спорных средств, а также получатель налога – это бюджет г. Санкт-Петербурга», – указал эксперт.

Он добавил: как указал КС РФ, законодатель обозначил интерес органа публичной власти, который потратил деньги из своего бюджета для приобретения оборудования и который хочет эти деньги вернуть в виде налогов. Именно с этим и связано законодательное изъятие из перечня амортизируемого имущества того имущества, которое было приобретено на целевые средства бюджета, что и было предметом рассмотрения в КС РФ.

По мнению Артема Чумакова, если продолжить данную логику с точки зрения экономки и бюджетного планирования применительно к рассмотренному делу, то ситуация получается следующей: «Руководство города создает за счет своего бюджета объекты коммунальной инфраструктуры, передает их своим же государственным унитарным предприятиям и, будучи убежденным, что данное имущество все-таки подлежит амортизации, фактически позволяет им не возвращать в бюджет города в виде налога эти деньги или позволяет возвращать в меньшем объеме. А налоговый орган, утверждая, что эти предприятия должны платить налог на прибыль без уменьшения налоговый базы на амортизацию, фактически заставляет город добиваться их возврата в свой бюджет в виде налогов от этих же предприятий, что по факту означает платить самому себе».

Он добавил, что необходимость «перебрасывания» одних и тех же бюджетных денег с одного казначейского счета на другой, возможно, и предопределило интерес правительства Санкт-Петербурга к этому делу. «Некая запутанность и даже противоречие здравому смыслу, безусловно, в данной ситуации есть, поэтому законодатель, “сплавляя” сугубо экономические и даже бухгалтерские явления вместе с категориями правовой науки, должен быть внимательнее, возможно, предусмотрев новую, более ясную модель начисления амортизации, о чем напомнил сам КС РФ», – прокомментировал Артем Чумаков.

Как отметила адвокат МОКА, член Палаты налоговых консультантов Галина Москвина, несмотря на то, что на практике нередко возникают сложности прочтения НК, оспариваемая норма не противоречит Основному Закону государства. «Общее правило установлено п. 1 ст. 256: амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия, а подп. 3 п. 2 как раз содержит исключение из этого правила – имущество, приобретенное за счет бюджетных средств целевого финансирования», – уточнила эксперт.

Партнер юридической компании Taxology Алексей Артюх считает, что постановление сформулировано довольно размыто с точки зрения того результата, на который рассчитывали заявитель и воспользовавшийся своими полномочиями в интересах налогоплательщика губернатор Санкт-Петербурга. В то же время, заметил он, из текста следует ряд относительно четких посылов, в числе которых и то, что КС РФ считает: правила начисления амортизации не предполагают, во всяком случае, что амортизация непременно должна быть связана с понесенными налогоплательщиком расходами, хотя общее правило именно таково.

По мнению эксперта, эта позиция означает, что по усмотрению законодателя можно позволить начислять амортизацию по «чужим» объектам основных средств, в отношении которых налогоплательщик не нес затрат, а

можно и наоборот, лишить налогоплательщика права на учет таких расходов. В то же время эти законодательные решения должны быть экономически обоснованы и не противоречить принципу равенства. Он отметил, что примером проявления такой законодательной дискреции является позволение амортизировать концессионное имущество либо имущество, полученное инвесторами в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг.

Алексей Артюх обратил внимание: КС РФ, рассуждая об обстоятельствах дела заявителя жалобы, отметил, что в решениях государственных органов о передаче имущества унитарному предприятию должно быть четко указано, в отношении каких объектов, на какие цели и в каких суммах расходуются бюджетные инвестиции. «Как должна выглядеть такая ясность, КС не поясняет, не приводя в том числе конкретных критериев этой ясности, кроме упоминания о возможных собственных расходах унитарных предприятий на спорные объекты, предлагая разбираться с этим арбитражным судам при пересмотре дела. Вероятно, на новом рассмотрении дела суды и будут выяснять, в какой части налогоплательщик имеет право учесть амортизацию по спорному имуществу, если оно было создано в том числе за счет его средств», – полагает он.

Эксперт заметил, что остался без вывода и другой посыл налогоплательщика – противоречивые разъяснения Минфина России по вопросу заявителя. Отмечая наличие таких противоречий, Суд при этом не делает никаких выводов относительно их значения для разрешения спорной ситуации, подчеркнул Алексей Артюх. Он считает, что в данном случае были бы уместны рассуждения о виновности заявителя в неуплате налога и освобождении его, как минимум, от ответственности за нарушения, а возможно, и от уплаты налога из-за неопределенности регулирования, спровоцированной недостаточно ясными позициями правоприменителя в отношении одной и той же нормы. «К сожалению, здесь мы не получили от КС РФ ценных посылов на довольно интересной и благодарной фактуре. С другой стороны, по сути основного предмета спора ясность определенно появилась: по общему правилу без понесенных затрат амортизации быть не должно, а исключение из этого правила должно четко следовать из закона и подтверждаться обстоятельствами конкретного дела», – заключил эксперт.

Адвокат AVG Legal Игорь Апостол полагает, что вопросы толкования правоприменительной практики и соответствия Конституции оспариваемой нормы, содержащиеся в запросе правительства Санкт-Петербурга к КС РФ, носят скорее надуманный характер: «Не совсем понятна заинтересованность правительства Санкт-Петербурга, ведь, на первый взгляд, их инициатива выглядит как процесс лоббирования интересов унитарного предприятия, которое ранее очевидно неправомерно включило в состав расходов по налогу на прибыль суммы амортизации в отношении объектов коммунальной инфраструктуры Санкт-Петербурга, тем самым получив необоснованную налоговую выгоду».

Игорь Апостол добавил: Суд верно указал на тот факт, что приобретенное за счет целевых бюджетных средств имущество не подлежит амортизации, поскольку иначе, по сути, будет происходить возврат выделенных сумм в большем размере, чем если бы такая амортизация начислялась.

Анжела Арстанова