

УДК 336.225.673

О допустимости начисления амортизации по транспортным средствам в период временного простоя

Ушаков А. Ю.,

ведущий юрист Департамента налогового и правового консалтинга,
Объединенные консультанты ФДП
129164, Москва, Проспект Мира, 124, к. 15
E-mail: ru:info@fdp.ru

Рассмотрен вопрос о допустимости начисления амортизации для целей налогообложения по транспортному средству, временно выведенному из эксплуатации, и содержатся рекомендации по непрерывному начислению амортизации и списанию ее в расходы в период его простоя.

Ключевые слова: транспортное средство; амортизация; простой транспортного средства; сезонный фактор.

On the admissibility of depreciation on vehicles during downtime

Ushakov A.,

Lead attorney of the Department of Tax
and Legal Consulting, United Consultants FDP
129164, Moscow, Prospekt Mira, 124, k. 15
E-mail: info@fdp.ru

The article considers the question of the admissibility of depreciation for tax purposes on the vehicle temporarily decommissioned, along with recommendations for continuous compounding of amortization and write-off of its expenses in the period in its downtime.

Key words: vehicle; depreciation; simple vehicle; seasonal factor.

Проблемой организаций, имеющих на балансе транспортные средства, и, в первую очередь, транспортных компаний, осуществляющих различные виды перевозок грузов и пассажиров наземным, водным и воздушным транспортом, является вопрос правильного списания в бухгалтерском и налоговом учете в расходы амортизации по транспортным средствам, вынужденно переведенным во временный простой.

Нормы законодательства, определяющие порядок начисления амортизации по транспортным средствам и списания ее в расходы в период вынужденного временного простоя, следует применять с учетом норм, запрещающих начисление амортизации по основным средствам, находящимся на консервации более трех месяцев.

Что представляет собой консервация основных средств?

Неизбежна ли консервация транспортного средства в целях его сохранности при выводе его из эксплуатации на определенный период?

Разрешение указанных вопросов имеет значение для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Различная точка зрения на порядок начисления и списания амортизации транспортных средств, находящихся во временном простое, породила споры между налоговыми органами и налогоплательщиками относительно порядка определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Как известно, амортизация основных средств представляет собой процесс постепенного переноса стоимости основных средств на расходы, связанные с реализацией продукции, товаров (работ, услуг).

Транспортные средства в качестве основных средств широко используются в деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. Они могут являться вспомогательными основными средствами при различных транспортных перевозках собственной произведенной продукции, а также составлять основной парк основных средств у различных транспортных компаний, основным видом деятельности которых являются перевозки грузов и людей.

Амортизация для целей налогового учета налогоплательщиками, находящимися на общей системе налогообложения, начисляется ежемесячно в соответствии с порядком, установленным ст. 256–259.3 НК РФ, с момента ввода основного средства в эксплуатацию. При этом нормы указанных статей НК РФ не запрещают начисление амортизации по введенным в эксплуатацию транспортным средствам в период их последующего временного простоя.

Временный простой транспортных средств может быть вызван как причинами, связанными с сезонным фактором, так и причинами, связанными с необходимостью ремонта и технического обслуживания транспортного средства, а также причинами экономического характера при отсутствии заказов на перевозки.

Так, сезонный фактор вмешивается в деятельность судоходных компаний, осуществляющих перевозки грузов и людей в условиях открытой воды в период навигации на водных акваториях. В период закрытия водных транспортных путей льдами суда временно выводятся из эксплуатации и переводятся на так называемый зимний отстой (у речных судов) и холодный отстой (у морских судов).

Исключением являются суда ледокольного типа, эксплуатирующиеся в условиях льдов. Следует отметить, что сезонный фактор у транспортных судоходных компаний позволяет провести судовладельцам различные виды ремонта и технического обслуживания механизмов транспортных средств.

Также причины временного простоя транспортных средств могут быть вызваны различного рода авариями, выявленными неисправностями и скрытыми дефектами механизмов, а также необходимостью замены изношенных частей, масла в двигателе и т.д., что ведет к необходимости выполнения неотлагательных ремонтных работ.

Как ранее указано, нахождение транспортного средства во временном простое не препятствует начислению амортизации в налоговом учете по этим транспортным средствам. Однако существуют также экономические причины временного простоя вполне исправного транспортного средства в период доступности транспортных путей для перевозок. Эти причины могут быть вызваны отсутствием у налогоплательщиков заказов на перевозки как по всем транспортным средствам, так и по их отдельным группам и единицам. Как правило, это вызвано экономическими сбоями для налогоплательщика в системе спроса-предложения на транспортные услуги. Так или иначе, транспортное средство в период временного простоя свои основные функции по перевозкам не выполняет, доход не приносит.

Зачастую, отслеживая по документам налогоплательщика на налоговых проверках временный простой транспортных средств, срок которого составляет более трех месяцев, представители налоговых органов делают вывод о наличии консервации этих транспортных средств и, ссылаясь на п. 3 ст. 256 НК РФ, исключают начисленные и списанные в расходы суммы амортизации по этим транспортным средствам.

Следует отметить, что п. 3 ст. 286 НК РФ действительно предусматривает, что из состава амортизируемого имущества в целях налогового учета исключаются основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев.

Однако требует отдельного рассмотрения вопрос, *является ли транспортное средство во временном простое неизбежно находящимся в состоянии консервации?*

При обращении к самому понятию консервации основного средства обнаруживается, что ни налоговое, ни какое-либо другое законодательство не дают определения этого понятия.

При использовании источников Интернета, обнаруживается несколько толкований понятия «консервация». Например, интернет-сайт Wikipedia.org дает такое толкование указанного понятия.

Консервация (лат. *conservatio*, сохранение) – действия, направленные на долгосрочное сохранение объектов (напр., пищевых продуктов, древесины, предприятий, исторических памятников и др.).

В технике консервация – мероприятия, обеспечивающие временную защиту от коррозии металлических изделий. Методы консервации основаны на изоляции изделий от внешней среды (герметизация, нанесение защитных пленок или покрытий) и торможении процессов коррозии с помощью инертных газов и веществ, снижающих скорость химических реакции. Для консервации применяются специальные консервационные масла, смазочные материалы, эксплуатационные жидкости и присадки.

Новый словарь иностранных слов. – by EdwART, 2009 дает такое определение понятию «консервация»:

Консервация (лат. *conservatio*): 1) спецобработка, меры защиты чего-л. от разрушения, порчи, напр., двигателей, машин от коррозии во время длительного бездействия, древесины от гниения и т. п.; 2) временная приостановка какого-либо процесса, деятельности и т. п. (напр., к. строительства).

Обобщая несколько понятий можно сделать вывод, что признаками консервации транспортного средства являются мероприятия по защите

его металлических частей от коррозии в период длительного бездействия.

Однако, используя такие слишком общие признаки консервации, налоговые органы делают вывод, что, прикоснувшись смазкой к металлическим частям бездействующих более трех месяцев транспортных средств, налогоплательщик неизбежно консервирует эти транспортные средства. При этом налоговые органы, как правило, не принимают во внимание объективные причины простоя, такие как наступление неблагоприятных сезонных условий для перевозок, необходимость ремонта транспортных средств.

Оценивая все вышеизложенные доводы, можно сделать вывод, что наличие, в первую очередь, объективных причин трехмесячного и более временного простоя транспортных средств ввиду неблагоприятных сезонных условий для перевозок, необходимости ремонта транспортных средств, позволяет амортизировать транспортные средства и во время этого простоя.

При этом налогоплательщику, планирующему начисление амортизации по транспортным средствам в период временного простоя более трех месяцев, следует избегать оформления приказов налогоплательщика о переводе транспортных средств на консервацию в период временного простоя, связанного с сезонным фактором, а также необходимостью ремонта и технического обслуживания.

Какой бы ни была причина временного простоя транспортного средства, для разрешения в свою пользу возможных споров с налоговыми органами необходимо распорядительным документом (приказом, актом и т.д.) оформить временный вывод транспортного средства из эксплуатации с указанием объективных причин такого вывода. Также необходимо издать приказы на осуществление ремонта в случае такой необходимости.

Представляется, что придется приостановить начисление амортизации (самостоятельно либо по результатам налоговой проверки при условии ее досконального проведения налоговым органом) по временно бездействующему транспортному средству, находящемуся в состоянии простоя более трех месяцев ввиду единственной причины, связанной с отсутствием заказов на перевозки.

В этом случае предполагается, что рачительный налогоплательщик обязан совершить технические работы по смазке металлических частей транспортного средства, а также иные действия для сохранности транспортного средства, что будет квалифицироваться как консервация даже при отсутствии оформленного приказа о переводе на консервацию транспортного средства. Иначе нелогичным будет выглядеть само начисление амортизации по транспортному средству, которое не сохраняется налогоплательщиком для дальнейшей эксплуатации.

Следует обратить внимание, что изложенная проблема о порядке начисления амортизации основных средств в период их временного простоя более трех месяцев неоднократно затрагивалась в письмах Минфина России и ФНС России.

Указанные ведомства по конкретным вопросам налогоплательщиков, ссылавшихся на различные причины временного простоя основных

средств более трех месяцев, занимали позицию о начислении амортизации по основным средствам, находящимся в вынужденном простое более трех месяцев, при отсутствии приказов о переводе на консервацию этих основных средств.

При этом заслуживающим внимания в качестве причин в пользу начисления амортизации по основным средствам, простаивающим более трех месяцев, являлись простой ввиду сезонного фактора (например, невозможность эксплуатации основных средств в определенный климатический период), простой ввиду необходимости ремонта основного средства, простой по причине подготовительной фазы, являющейся необходимой составляющей производственного цикла.

Указанная позиция изложена в письмах Минфина России от 25.03.2013 № 03-03-06/2/9224, от 25.01.2011 № 03-03-06/1/24, от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/236, письме Министерства России по налогам и сборам от 27.09.2004 № 02-5-11/162@.

Несмотря на то что в этих письмах заданные вопросы касаются основных средств, не всегда относящихся к транспортным средствам, сам подход к вопросу правомерности начисления амортизации основных средств в период временного простоя допустимо распространить на транспортные средства.

В отношении судебных споров по вопросу начисления амортизации по транспортным средствам в период временного простоя более трех месяцев следует отметить, что суды также занимают позицию в пользу налогоплательщиков, начисливших амортизацию по транспортным средствам, находящимся в вынужденном простое более трех месяцев. Однако следует отметить, что для получения положительного судебного решения налогоплательщику необходимо предъявлять четкие документально подтвержденные доводы о причинах временного простоя транспортных средств более трех месяцев, необходимости ремонта транспортных средств и самого факта проведения ремонта этих транспортных средства, доказательства наличия подготовительной фазы в производственном цикле использования транспортных средств и т.д.

Примером такой судебной практики является постановление ФАС Московского округа от 23.07.2012 по делу № А40-65991/11-129-282 (определением ВАС РФ от 23.11.2012 № ВАС-14779/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

ФАС Московского округа в своем постановлении от 23.07.2012 по делу № А40-65991/11-129-282 поддержал позицию апелляционной инстанции, отменившей решение суда первой инстанции, и указал, что налогоплательщик правомерно начислял амортизацию по имуществу, находящемуся во временном простое, который является частью производственного цикла. К подобным простоям относятся, в частности, простой, вызванный ремонтом транспортного средства, либо простой, возникший в силу сезонного характера деятельности организации, а также возникающий в случае, если производственный цикл включает в себя подготовительную фазу.

Отказывая в передаче указанного дела в Президиум ВАС РФ коллегия судей ВАС РФ в определении от 23.11.2012 № ВАС-14779/12 указала следующее:

«Установив, что на основании приказов руководителя общества ряд судов выводился из эксплуатации на зимний период «холодный отстой», инспекция, расценив это как вывод основных средств на консервацию свыше 3 месяцев, исключила из состава расходов по налогу на прибыль суммы амортизации, начисленные по этим судам, а также пришла к выводу о занижении обществом налоговой базы по налогу на имущество на спорные суммы амортизации. Указанное обстоятельство послужило основанием к доначислению налога на прибыль и налога на имущество, а также соответствующих сумм пеней и штрафа.

Оценив представленные в материалы дела доказательства и установив, что приостановление эксплуатации судов в зимний период вызвано сезонным характером осуществления деятельности ввиду климатических условий, руководствуясь положениями п. 1 ст. 252, п. 3 ст. 256, п. 49 ст. 270 Налогового кодекса РФ, суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу, что временный простой в зимний межнавигационный период не влечет автоматической консервации судов. При этом суды апелляционной и кассационной инстанций также учитывали, что в этот период проводились мероприятия, связанные с техническим обслуживанием, ремонтом и модернизацией судов в целях подготовки к новой навигации. Решения о консервации спорных судов обществом не принималось».

Ввиду разрешения указанного спора транспортная компания получила возможность постоянно на основании закона амортизировать в налоговом учете речные суда, не приостанавливая начисление амортизации в зимний период, что высвободило налогоплательщику значительные денежные средства для ведения деятельности по осуществлению транспортных перевозок.

Также примером положительной для налогоплательщиков судебной практики является постановление ФАС Поволжского округа от 23.09.2008 № А55-3042/08, где суд указал:

«Как правильно указал суд первой инстанции, доводы налогового органа о том, что выручка от сдачи в аренду этого основного средства начисляется с июня месяца 2007 г., тогда как расходы на охрану катера и за ремонтные работы были выставлены ОАО «Компания Бакалея» за период с ноября 2006 г. по май 2007 г., т.е. за период, когда налогоплательщик не осуществлял деятельность по сдаче катера в аренду, необоснованны.

Налогоплательщик относил расходы на содержание катера ежемесячно в виде начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным с. 259 и п. 3 ст. 272 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом расходы в виде амортизации неэксплуатируемого основного средства, находящегося во временном простое, соответствуют критериям п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Направленность вышеуказанных расходов на получение дохода, то есть экономическая обоснованность, подтверждается материалами дела, поскольку получение дохода от аренды катера невозможно без приведения его в исправное состояние и обеспечения его сохранности».

В другом деле ФАС Поволжского округа в постановлении от 29.04.2010 № А12-15936/2009 также поддержал позицию налогоплательщика по вопросу начисления амортизации сельскохозяйственной техники в период вынужденного простоя, связанного с производственным циклом эксплуатации указанной техники.

Суд кассационной инстанции указал, что сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиком ежемесячно по каждому объекту амортизируемого имущества в порядке, установленном ст. 259 НК РФ.

Перечень основных средств, исключаемых из состава амортизируемого имущества, является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию (п. 3 ст. 256 НК РФ).

Амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не уменьшает полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, если имущество не используется налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода. Между тем спорные основные средства относятся к сельскохозяйственной технике, которая в силу производственного цикла организации находится во временном простое, в связи с чем судами сделан верный вывод о том, что расходы в виде амортизации неэксплуатируемого основного средства, находящегося во временном простое, соответствуют критериям п. 1 ст. 252 НК РФ и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

При грамотном доказывании суды во всех вышеперечисленных случаях вставали на позицию налогоплательщиков и признавали правомерным начисление амортизации по транспортным средствам, находящимся во временном простое более трех месяцев.

Вопросы начисления амортизации транспортных средств, находящихся во временном простое более трех месяцев, остаются у налогоплательщиков на сегодняшний день в качестве вопросов, относительно которых необходимо занять определенную позицию.

Налогоплательщик может не начислять амортизацию по указанным транспортным средствам и исключить для себя риск налоговых доначислений при проведении мероприятий налогового контроля. Однако налогоплательщик, для которого амортизация временно не эксплуатирующихся транспортных средств высвобождает значительные денежные средства, должен оценивать как преодолимые неудобства, связанные с налоговыми проверками. Именно к таким налогоплательщикам и обращены рекомендации, данные в настоящей статье.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Письмо Минфина России от 25.03.2013 № 03-03-06/2/9224 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Письмо Минфина России от 25.01.2011 № 03-03-06/1/24 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Письмо Минфина России от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/236 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо Министерства России по налогам и сборам от 27.09.2004 № 02-5-11/162@ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Постановление ФАС Московского округа от 23.07.2012 по делу № А40-65991/11-129-282 (определением ВАС РФ от 23.11.2012 № ВАС-14779/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Постановление ФАС Поволжского округа от 23.09.2008 № А55-3042/08 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Постановление ФАС Поволжского округа от 29.04.2010 № А12-15936/2009 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Интернет-сайт Wikipedia.org.
10. Новый словарь иностранных слов. – by EdwART, 2009.