

УДК 657.372.32

Начисление амортизации за месяц, в котором проводилась реорганизация в форме присоединения

Афонин М. В.,

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

В статье рассмотрен вопрос о возможности начисления организацией-правопреемником амортизации по принятым в результате реорганизации в форме присоединения объектам основных средств за месяц, в котором состоялась такая реорганизация. На практике у предприятий, находящихся в стадии реорганизации в форме присоединения, часто возникает вопрос, в каком порядке должна начисляться амортизация по передаваемым объектам основных средств в месяце присоединения. Ответ на этот вопрос разберем в настоящей статье.

Ключевые слова: основное средство; амортизация; месяц присоединения.

Charge of depreciation for the month of reorganization in the form of merger

Afonin M.,

Leading lawyer
Department of Tax and Legal Consulting,
United Consultants FDP
129164, Moscow, Prospekt Mira, 124, bldg. 15
E-mail: m_afonin@fdp.ru

The article examines the possibility of charging depreciation by the organization-successor on taken as a result of merger objects of fixed assets for the month in which such reorganization took place. In practice, companies, which are in the process of reorganization in the form of a merger, often question the order of charging depreciation on transferable fixed assets in the month of merger. The answer to this question is analyzed in the article.

Key words: fixed assets; depreciation; month of merger.

Как следует из п. 4 ст. 57 ГК РФ, при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Перечень передаваемого имущества отражается в передаточном акте (п. 2 ст. 58 ГК РФ).

Что касается момента перехода права собственности на передаваемое движимое и недвижимое имущество, то с учетом положений, закрепленных в ст. 16 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», п. 11 постановления Пленума ВС РФ № 10 и Пленума ВАС РФ № 22 от 29.04.2010 право собственности на имущество в случае реорганизации возникает с момента завершения реорганизации юридического лица.

При этом **после завершения реорганизации правопреемник вправе не обращаться с заявлением о признании прав собственности на недвижимое имущество в соответствующий регистрирующий орган**, поскольку разделительный баланс или передаточный акт и документы о государственной регистрации реорганизации являются документами, достаточными для подтверждения права собственности правопреемника на такие объекты. Методы и порядок расчета сумм амортизации определены в ст. 259 НК РФ.

В п. 5 ст. 259 НК РФ указывается, что если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со ст. 55 НК РФ налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

- 1) амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией – с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;
- 2) амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Таким образом, эти правила подлежат применению **по отношению к реорганизуемым организациям при условии, что налоговый период для этих организаций начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца.**

Пункт 5 ст. 259 НК РФ имеет ссылку на ст. 55 НК РФ, регламентирующую порядок определения налогового периода для вновь создаваемых организаций или организаций, прекращающих свое существование. Вместе с тем п. 3 ст. 55 НК РФ устанавливает, что правила определения продолжительности налогового периода для таких организаций не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций. Это

связано с тем, что налоговый период для указанных организаций не прерывается в связи с реорганизацией, то есть он не заканчивается и не исчисляется заново.

При этом редакция действующей до 01.01.2009 нормы подп. 1 п. 6 ст. 259 НК РФ с аналогичными положениями прямо определяла невозможность начисления амортизации в месяце присоединения для организации, прекращающей свое существование в течение календарного месяца. Очевидно, что реорганизуемая организация, существовавшая на момент присоединения к ней иной организации, не может рассматриваться в качестве учрежденной (образованной) в результате такой реорганизации. Течение налогового периода у такой реорганизуемой (присоединяющей) организации не прерывалось и не возобновлялось. В этой связи основания для применения к реорганизуемой (присоединяющей) организации специальных положений п. 5 ст. 259 НК РФ отсутствуют. Такой вывод соответствует разъяснениям Минфина России в письмах от 07.10.2005 № 03-03-04/1/258, от 15.11.2005 № 03-03-04/1/365, от 27.03.2006 № 03-03-04/1/283.

Не применимы к рассматриваемым правоотношениям и общие правила начала начисления амортизации (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию), установленные п. 4 ст. 259 НК РФ в связи со следующим.

В соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно в порядке, установленном настоящей главой. 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.

Согласно п. 4 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации. Однако в данном случае эти положения не применимы, так как в ходе реорганизации в форме присоединения присоединяющей организации передается имущество, уже использующееся в производственной деятельности, и его ввод в эксплуатацию не производится.

Пунктом 5 ст. 259.1 НК РФ установлено, что при линейном методе начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта, либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика. Как следует из п. 8 ст. 259.2 НК РФ при нелинейном методе, начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества.

Положения п. 5 ст. 259.1 и п. 8 ст. 259.2 НК РФ также не могут быть применимы к рассматриваемым правоотношениям, так как реорганизация не влечет за собой полного списания стоимости объектов или выбытия объектов из состава амортизируемого имущества налогоплательщика.

Передаваемое присоединяющей организации имущество введено в эксплуатацию присоединяемой организацией и эксплуатировалось ей, и в момент его передачи ни выбытия, ни ввода объектов основных средств вновь в эксплуатацию ни у присоединяемой, ни у присоединяющей организации не происходит.

Таким образом, оснований для прекращения и последующего возобновления начисления амортизации не имеется.

Необходимо отметить, что понятия выбытия или списания основных средств в налоговом законодательстве не содержатся, поэтому, с учетом положений ст. 11 НК РФ, эти понятия могут быть использованы исходя из их содержания, установленного в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету.

По смыслу положений п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 11 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н, если организация вместе с имущественным комплексом присоединяется к уже существующему юридическому лицу, то выбытия объектов основных средств не происходит.

Передача имущества в порядке универсального правопреемства не рассматривается как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача. Этому положению корреспондирует подп. 2 п. 3 ст. 39 НК РФ, согласно которому не признается реализацией передача основных средств организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации. Аналогичные выводы содержатся также в письме Минфина России от 16.08.2001 № 16-00-14/393.

Каких-либо иных особых правил начала начисления амортизации у организации в случае ее реорганизации в форме присоединения к ней другой организации ст. 259 НК РФ не устанавливает. Следовательно, расчет суммы амортизации в рассматриваемом случае правомерно производить с учетом требований п. 2 ст. 259 НК РФ и начислять амортизацию ежемесячно. Именно данную норму права необходимо применять к рассматриваемым правоотношениям.

В целом положения ст. 259 НК РФ не препятствуют начислению амортизации по основным средствам, передаваемым в ходе реорганизации в форме присоединения, за тот месяц, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Нормы НК РФ не предусматривают прерывания начисления амортизации с последующим увеличением срока полезного использования основных средств в случаях реорганизации.

Ситуации, предусматривающие возможность изменения (продления) сроков полезного использования объектов основных средств, прямо установлены НК РФ (расконсервация, реконструкция, модернизация

или техническое перевооружение (п. 3 ст. 256, п. 1 ст. 258 НК РФ). Реорганизация среди них не поименована.

Учитывая, что объекты, передаваемые в результате реорганизации в форме присоединения, использовались непрерывно в деятельности, связанной с извлечением доходов, присоединяющая организация вправе начислить амортизацию за месяц присоединения. Налоговый кодекс РФ не допускает возможности начисления амортизации за неполный календарный месяц.

Положениям п. 2 ст. 259 НК РФ о возможности начисления налогоплательщиком суммы амортизации для целей налогообложения **ежемесячно** корреспондирует п. 3 ст. 272 НК РФ о признании начисленной амортизации в качестве расхода также **ежемесячно**.

При этом в силу п. 5 ст. 6.1 НК РФ срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. То обстоятельство, что юридические факты, с наступлением которых законодатель связывает начало начисления амортизации, могут произойти в конце календарного месяца, не влияет на возможность начисления организацией амортизации за весь месяц в целом.

Также обращаем внимание, что не может препятствовать начислению амортизации за весь месяц и тот факт, что окончание реорганизации и переход права собственности на передаваемое имущество может происходить в конце месяца.

Как следует из принципа универсальности правопреемства при реорганизации, право собственности присоединяющей организации на имущество присоединенного юридического лица не является новым, вновь возникшим правом, а переходит к этой организации в неизменном виде от присоединенного юридического лица, в том объеме и со всеми обременениями и сопутствующими правами и обязанностями, какие существовали у присоединенного юридического лица.

Правопреемник при реорганизации не приобретает право вновь, как при заключении сделки о приобретении имущества, а продолжает пользоваться правом, принадлежавшим ранее реорганизованному юридическому лицу, в том же порядке и на тех же условиях.

Таким образом, при присоединении организация не просто приобретает право собственности на имущество присоединенной организации, а продолжает пользоваться уже возникшими у правопреемника правами, связанными с таким имуществом, в том числе и правом на начисление амортизации.

Статья 50 НК РФ также предусматривает универсальное правопреемство в налоговых правоотношениях при реорганизации.

Правопреемник продолжает пользоваться всеми правами правопреемника в сфере налогообложения, которые тот по различным причинам не реализовал, в том числе и правом на учет затрат. Следовательно, не имеется оснований утверждать, что присоединяющая организация не вправе списать в расходы амортизацию по основным средствам ввиду того, что право собственности на это имущество возникло только в конце месяца.

Аналогичный вопрос был предметом рассмотрения судебными инстанциями.

В постановлениях от 28.10.2011 № Ф09-7011/11 и от 21.01.2011 № А58-2680/10 ФАС Уральского округа и ФАС Восточно-Сибирского округа отмечено, что с учетом всех положений ст. 259 НК РФ амортизация по объектам основных средств, переданным в результате присоединения, может начисляться присоединяющей организацией за весь месяц, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Определением от 03.06.2011 № 6636/11 ВАС РФ оставил без изменения судебные акты по делу № А58-2680/10 и указал, что законом не установлено особенностей начисления амортизации по объектам, полученным в результате реорганизации в форме присоединения и новый собственник вправе уменьшить срок полезного использования полученного имущества на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества, определенное предыдущим собственником. Аналогичные выводы позже были изложены и в постановлениях ФАС Поволжского округа от 06.06.2013 по делу № А65-9855/2012 и ФАС Московского округа от 10.02.2014 по делу № А40-172861/2012.

Таким образом, вышеизложенная позиция по рассматриваемому вопросу соответствует и сложившейся судебной практике.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Постановление Пленума ВС РФ № 10 и Пленума ВАС РФ № 22 от 29.04.2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Письмо Минфина России от 07.10.2005 № 03-03-04/1/258 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Письмо Минфина России от 15.11.2005 № 03-03-04/1/365 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Письмо Минфина России от 27.03.2006 № 03-03-04/1/283 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Письмо Минфина России от 16.08.2001 № 16-00-14/393 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Постановление ФАС Уральского округа от 28.10.2011 № Ф09-7011/11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
12. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.01.2011 № А58-2680/10 (определением ВАС РФ от 03.06.2011 № 6636/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
13. Постановление ФАС Поволжского округа от 06.06.2013 по делу № А65-9855/2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
14. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2013 по делу № А40-172861/2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
15. Постановление ФАС Московского округа от 10.02.2014 по делу № А40-172861/2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.