

УДК 330.142.211.4: 336.22

© И.П. Пономарева, Т.Н. Бочкарева, 2025

Амортизация как элемент налогового планирования

И.П. Пономарева
студентка 3 курса НИЯУ МИФИ, Москва
Email: ipp04@bk.ru

Т.Н. Бочкарева
к.т.н., доцент кафедры финансового менеджмента НИЯУ МИФИ, Москва
Email: tnbochkareva@mephi.ru

Аннотация: Статья посвящена анализу спорных трактовок положений Налогового Кодекса РФ в отношении учета амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов, которые часто приводят к разногласиям между участниками налоговых правоотношений, и, как следствие, к судебным разбирательствам в Арбитражном суде.

Ключевые слова: налоговое планирование, оптимизация налогообложения, налоговый учет, амортизация основных средств, налоговые последствия

Depreciation as an element of tax planning

I.P. Ponomareva
3rd year student at NRNU MEPhI, Moscow
Email: ipp04@bk.ru

T.N. Bochkareva
Ph.D., Associate Professor of the Department of financial management
NRNU MEPhI, Moscow
Email: tnbochkareva@mephi.ru

Abstract: The article is devoted to the analysis of controversial interpretations of the provisions of the Tax Code of the Russian Federation regarding the accounting of depreciation of fixed assets and intangible assets, which often lead to disagreements between participants in tax relations, and, as a result, to litigation in the Arbitration Court.

Keywords: tax planning, tax optimization, tax accounting, depreciation of fixed assets, tax consequences

Налоговое планирование представляет собой целенаправленную деятельность организации по оптимизации налоговых платежей с соблюдением действующего законодательства. Особое место в системе налогового планирования занимает амортизация как важный

экономический инструмент, позволяющий регулировать величину налогооблагаемой базы.

Актуальность исследования обусловлена тем, что в условиях высокой налоговой нагрузки и постоянно меняющегося законодательства вопросы эффективного использования амортизационной политики приобретают особую значимость. Грамотное управление амортизационными отчислениями позволяет организациям не только оптимизировать налоговые платежи, но и формировать необходимые финансовые ресурсы для обновления основных средств, что в конечном итоге влияет на конкурентоспособность бизнеса.

Целью исследования является комплексное изучение амортизационной политики как инструмента налогового планирования и разработка рекомендаций по ее совершенствованию.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- исследовать теоретические основы налогового планирования и роль амортизации в его системе;
- проанализировать существующие методы начисления амортизации;
- выявить преимущества и недостатки различных амортизационных политик;
- оценить эффективность применения различных амортизационных схем в контексте налогового планирования.

Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы познания: анализ и синтез, сравнение и обобщение.

Информационную базу исследования составляют нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, в т.ч. и амортизации основных средств и нематериальных активов, научные публикации по теме исследования, а также результаты анализа арбитражной практики.

Амортизация представляет собой процесс постепенного списания стоимости основных средств и нематериальных активов на затраты предприятия в течение определенного периода их использования. Это важнейший экономический механизм, позволяющий учитывать износ и устаревание активов [6].

Амортизация применяется к следующим видам активов:

- основные средства (здания, сооружения, оборудование, транспортные средства)
- нематериальные активы (патенты, лицензии, авторские права)

Срок полезного использования является ключевым параметром для расчета амортизационных отчислений. Он определяется как период, в течение которого актив будет приносить доход предприятию.

В налоговом учете применяются два основных метода начисления амортизации:

1. Линейный метод (п. 1 ст. 259 НК РФ Методы и порядок расчета сумм амортизации): [3]
 - Предусматривает равномерное начисление амортизации в течение срока службы актива
 - Является наиболее простым и прозрачным методом
 - Обеспечивает предсказуемость амортизационных отчислений
2. Нелинейный метод (п. 2 ст. 259 НК РФ Методы и порядок расчета сумм амортизации): [2][3]
 - Наибольший объем затрат приходится на начальные периоды жизни активов, постепенно снижаясь в последующие годы
 - Метод обеспечивает возможность учета интенсивного износа объектов основных средств в первые годы эксплуатации, особенно актуально для высокотехнологичных устройств и оборудования

Выбор метода начисления амортизации должен быть зафиксирован в учетной политике организации для целей налогообложения. Кроме того, в учетной политике должно быть отражено решение налогоплательщика об использовании права на:

- критерии отнесения основных средств к амортизируемому или неамортизируемому имуществу (ст. 256 НК РФ);
- применение повышающих коэффициентов к норме амортизации (ст. 259.3 НК РФ);
- применение «амортизационной премии» - единовременного признания в составе расходов от 10 до 30% (в зависимости от амортизационной группы) первоначальной стоимости основных средств непосредственно в момент ввода в эксплуатацию.

Очевидно, что положения НК РФ предоставляют достаточно возможностей для управления налоговой нагрузкой предприятия. Правильное использование этих возможностей — выбор метода, применение коэффициентов, амортизационной премии и т.д. — позволяет организации оптимизировать налоговое бремя в рамках действующего законодательства.

Результаты анализа арбитражной практики подтверждают эти выводы. Дело № А47-2220/2015, касающееся спора между ООО «Бугурусланнефть» и налоговой инспекцией, стало наглядным примером сложностей, возникающих при учете амортизации основных средств в контексте действующего законодательства [5]. Конфликт разразился из-за неправильной интерпретации норм налогового законодательства, касающихся начисления амортизации на объекты основных средств, которые не были зарегистрированы в государственном реестре.

Общество «Бугурусланнефть» включило в свои расходы амортизационные отчисления и амортизационную премию по нескольким

объектам, которые были введены в эксплуатацию и поставлены на баланс ещё до 2012 года. При этом эти объекты, несмотря на их фактическое использование, не были зарегистрированы в реестре объектов недвижимости. В соответствии с действующим законодательством, амортизация может начисляться с момента введения объекта в эксплуатацию, что и стало основным аргументом компании в защиту своей позиции.

В рамках налоговой проверки ООО «Бугурусланнефть» налоговый орган счел, что отсутствие государственной регистрации лишает компанию права на амортизацию данных объектов. Инспекция усмотрела, что амортизационные отчисления по объектам, не зарегистрированным в реестре, не могут быть учтены в качестве расходов. Этот вывод вызвал много вопросов и сомнений у руководства компании, что и привело к противостоянию с налоговыми органами.

«В силу п. 4 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

В силу Постановления № ВАС-6909/12 момент возникновения права на начисление амортизации связан только с моментом введения объекта в эксплуатацию и не зависит от условий, обозначенных в п. 11 ст. 258 Кодекса.» [5]

Исследуя дело, суды всех инстанций пришли к выводу, что ООО «Бугурусланнефть» правомерно учло амортизационные начисления в 2012 году. Суд отметил, что закон действительно допускает начисление амортизации с момента ввода объекта в эксплуатацию, и отсутствие регистрации не должно препятствовать этому процессу. В результате, доводы налогового органа о недопустимости учета расходов были признаны необоснованными, а доначисление налога на прибыль - незаконным.

Таким образом, суд признал легитимность и правомерность действий компании в части начисления амортизации. ООО «Бугурусланнефть» была осведомлена о налоговом законодательстве и все ее действия считаются правомерными. На примере этой ситуации можно сделать вывод о том, что отсутствие государственной регистрации основного средства не является препятствием для начисления амортизации и признания амортизационных отчислений в качестве расходов в налоговом учете. Однако, для избежания возможных вопросов от налоговых органов, следует как можно раньше регистрировать объекты основных средств после их приобретения. Также стоит тщательно документировать все операции, связанные с начислением амортизации, особенно по объектам, требующим государственной регистрации.

В 2023 году разгорелся налоговый спор между группой компаний (ООО «Сапфир», ООО «Диамант», ООО «Топаз») и налоговыми органами [4].

Суть конфликта заключалась в правомерности начисления амортизации при смене режима налогообложения.

Предыстория дела такова: компании приобрели основные средства в период применения УСН и учли понесенные затраты как расходы, уменьшающие доходы. При этом затраты были не использованы в полном объеме. С 1 января 2021 года организации перешли на общую систему налогообложения (ОСН).

Позиция заявителей заключалась в том, что после перехода на ОСН они получили право на начисление амортизации в соответствии с определенной амортизационной группой, с учетом срока полезного использования отталкиваясь от остаточной стоимости основных средств.

Налоговый орган возражал, указывая на следующие моменты:

- в период приобретения основных средств компании не применяли ОСН и были освобождены от уплаты налога на прибыль;
- расходы на приобретение основных средств были в полном объеме учтены при налогооблагаемой базе при применении УСН.

В ходе судебного разбирательства компании представили доказательства: документацию по приобретению основных средств, документы, подтверждающие переход на ОСН, расчет амортизации с учетом остаточной стоимости.

В рассматриваемом деле обе судебные инстанции – апелляционная и кассационная – столкнулись с вопросом о правомерности учета амортизации при смене режима налогообложения.

Суд первой инстанции указал, что переход на общий режим налогообложения не даёт права формировать новую остаточную стоимость объекта, если такая стоимость уже сформирована в прежнем налоговом режиме. Таким образом, основания для удовлетворения исковых требований отсутствуют.

Однако, апелляционная инстанция, отменила решение суда первой инстанции, пришла к выводу о нарушении интересов компаний и несоответствии оспариваемых актов требованиям налогового законодательства. Суд поддержал позицию налогоплательщиков, признав за ООО «Сапфир», ООО «Диамант» и ООО «Топаз» право на уменьшение дохода на суммы амортизации по объектам основных средств.

Налоговые органы в свою защиту выдвинули контраргумент о том, что действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности произвольного отнесения расходов к различным режимам налогообложения при их смене, если порядок признания расходов урегулирован соответствующими нормами части второй Налогового кодекса РФ.

Кассационная инстанция, оставляя без изменения решение апелляционной инстанции, руководствовалась конкретными обстоятельствами спора и доводами кассационной жалобы. Податели

жалобы настаивали на том, что спорные основные средства были приобретены, введены в эксплуатацию и оплачены при специальном режиме налогообложения, а расходы по ним были полностью учтены при расчете упрощенного налога. На дату перехода на общий режим налогообложения остаточная стоимость данных активов в налоговом учете равнялась нулю, что, по их мнению, делало неправомерным включение сумм амортизации в состав расходов.

Суд указывает, что налогоплательщики, перешедшие на ОСН, могут начислять амортизацию на основные средства, приобретенные на УСН, в соответствии с пунктом 3 статьи 346.25 НК РФ [3]. В итоге суд поддержал позицию компаний, признав доводы налогового органа необоснованными.

Этот судебный спор демонстрирует, что при смене режима налогообложения компании могут столкнуться с вопросами по учету основных средств. Для избежания подобных споров рекомендуется:

- тщательно документировать все операции с основными средствами при применении УСН;
- правильно рассчитывать остаточную стоимость при переходе на ОСН,
- вести отдельный учет расходов при смене налогового режима.

Таким образом, результаты анализа арбитражной практики, позволяющие сделать вывод о наличии в Налоговом кодексе положений, которые допускают разночтения и недопонимание. Конечно, самым лучшим выходом в этой ситуации было бы внесение изменений в НК РФ, которые, с одной стороны, четко указывали момент начала начисления амортизации по объектам основных средств, требующих государственной регистрации, с другой стороны, урегулировали вопрос амортизации основных средств при переходе налогоплательщика с одной системы налогообложения на другую.

Для повышения эффективности налогового планирования рекомендуется следующий алгоритм организации документооборота в организации:

На первом этапе необходимо провести подробный анализ всех активов, подлежащих амортизации, с определением их сроков полезного использования. Этот этап включает в себя также классификацию активов по амортизационным группам, что облегчит дальнейшее планирование.

На следующем этапе важно разработать учетную политику, в которой следует четко указать, какие методы амортизации будут применяться, а также какие повышающие коэффициенты и амортизационные премии можно будет использовать. Все эти решения должны быть задокументированы и утверждены.

Третий этап — это ведение бухучета, в котором необходимо регулярное документирование всех амортизационных отчислений, включая

необходимость своевременной государственной регистрации объектов, что предотвратит юридические конфликты в будущем. Все документы должны храниться в одном месте и быть доступны для ревизий.

Четвертый шаг — это регулярный мониторинг изменения законодательства и практики правоприменения, что позволит своевременно вносить изменения в учетную политику и правильно реагировать на налоговые проверки.

В завершение, необходимо проводить периодическую оценку эффективности применяемой амортизационной политики, чтобы понять, насколько выбранные методы оптимальны с точки зрения снижения налогового бремени и учета активов.

Следуя предложенному алгоритму, налогоплательщики смогут обосновать свою позицию в случае возникновения разногласий с налоговыми органами и минимизировать возможные негативные налоговые последствия.

Список использованных источников:

1. Васильева Л. А. Амортизационная политика — проблемы и перспективы // Финансы. 2021. № 6. С. 26—28.
2. Иванова Р. И. Переход к учету амортизации в соответствии с международными стандартами // Проблемы развития агропромышленного комплекса: сб. науч. ст. СПб.: СПбГАУ, 2021.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ)
4. Постановление от 18 декабря 2023 г. по делу № А46-31/2023. <https://sudact.ru/arbitral/doc/QAaHCuFGYeBj/>
5. Постановление от 4 февраля 2016 г. по делу № А47-2220/2015. <https://sudact.ru/arbitral/doc/1RDewllkTlrc/>
6. Соколов М. М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики // Все о налогах. 2018. № 3.
7. Туякова З. С. Анализ амортизационной политики в современном бухгалтерском учете // Экономический анализ: теория и практика. 2021. № 12(117). С. 23—28.
8. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. 2-е изд. М.: Финансы и статистика, 2020. 560 с.