

# Ускоренная амортизация основных средств, используемых в агрессивной среде: уменьшаем налог на прибыль



**А.А. Лазарева,**  
юрист налоговой практики  
юридической фирмы «Sameta»

Можно ли ускоренную амортизацию рассматривать в качестве налоговой льготы для предприятий, инвестирующих свои средства в основные фонды? Ответ: да.

Применение коэффициента ускоренной амортизации позволяет увеличить суммы расходов текущего налогового периода и тем самым уменьшить налог на прибыль. Соответственно, сокращается срок списания стоимости имущества в расходы, связанные с производством и реализацией. При этом снижается только срок амортизации в налоговом учете, однако срок фактического использования основного средства остается прежним. Более короткие сроки амортизации позволяют в ускоренном порядке заменять технические устройства производственных объектов на более современные и безопасные. Особенно актуально это для опасных производственных объектов, риск гибели основных средств которых очень высок.

Бесспорно, у налогоплательщиков есть экономическая заинтересованность и законное право применять ускоренную амортизацию. При этом важно помнить, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) обязывает закрепить в учетной политике метод амортизации — линейный или нелинейный. Закрепленный метод не изменяется в связи с применением специального коэффициента, так как данный коэффициент применяется к уже определенной налогоплательщиком норме амортизации.

Коэффициент может применять любое предприятие, на котором имеются указанные в статье 259<sup>3</sup> НК РФ условия эксплуатации основных средств:

- **агрессивная среда**, влияние которой вызывает **повышенный износ**;
- контакт основного средства с **взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации**;
- **повышенная сменность**.

Коэффициент не может быть применен только в отношении основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом. Иных ограничений для применения специального коэффициента к основной норме амортизации налоговое законодательство не содержит.

Если организация документально подтвердит наличие одного из указанных оснований, то она может применять повышающий коэффициент амортизации. Законодательством не установлен набор документов, которые должны иметь налогоплательщики для применения коэффициента, поэтому подойдут любые документы, соответствующие требованиям статьи 252 НК РФ и статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

При этом необходимо иметь в виду, что право на применение повышенного коэффициента законодательство связывает именно с фактическим нахождением объектов основных средств в соответствующих условиях. Ускоренная амортизация начисляется и учитывается для целей налогообложения прибыли только в месяце (периоде) нахождения основного средства в условиях повышенной сменности либо в условиях агрессивной среды.

## Агрессивная среда

Согласно определению, данному в статье 259<sup>3</sup> НК РФ, под агрессивной средой понимается **совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенное старение основных средств** в процессе их эксплуатации.

Примерами агрессивной среды, вызывающей повышенный износ основных средств, являются условия низких температур в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также условия отсутствия автомобильных дорог (для транспортных средств).

Сам факт использования основных средств для работы в экстремальных природно-климатических условиях Крайнего Севера, в том числе в условиях вечной мерзлоты и отсутствия дорог с твердым покрытием, доказывает **их повышенный износ**. Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа в своем постановлении от 7 октября

2009 г. № КА-А40/10196-09 сделал вывод о том, что «используемые заявителем

в процессе осуществления уставной деятельности по добыче нефти *основные средства находятся на территории Ненецкого автономного округа Архангельской области, то есть в агрессивной среде, наличие которой обусловлено влиянием экстремальных природно-климатических условий Крайнего Севера*».

Агрессивной следует признавать **среду, воздействие которой вызывает коррозию строительного материала в конструкциях и сооружениях**. Так, в некоторых случаях атмосферная среда будет являться коррозионной, например при наличии в ней загрязнений (агрессивных газов, аэрозолей кислот, солей) и влажности, достаточной для деформации поверхности металла. Коррозия по определению снижает прочность металлических конструкций, ускоряя их старение.

Например, в деле № А40-54429/08-107-227 (постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 1 июня 2009 г. № КА-А40/4512-09) заявитель применил коэффициент амортизации 2 в отношении здания насосной станции (питьевая вода) в связи с нахождением рядом (в 30 и 200 метрах) опасных производственных объектов, выделяющих при производстве агрессивные

и токсические вещества, разрушающие стены и перекрытия здания насосной станции. В связи с высокой влажностью в здании конденсат вместе с поступающими извне агрессивными и токсичными веществами впитывался в стены и перекрытия, что сильно влияло на их физико-технические качества, постоянно увеличивая их износ. Поступление агрессивных и токсичных веществ в здание было подтверждено протоколами исследования проб воздуха.

В деле № А42-2394/2006 (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 июня 2007 г.) тропические воды были признаны агрессивной средой для судов арктической категории, поскольку суда эксплуатировались в природных (климатических) условиях, отличных от проектных.

Второе основание для применения коэффициента ускоренной амортизации — **контакт с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной возникновения аварии**. Термины, используемые в данной формулировке, в НК

РФ не раскрываются, следовательно, руководствуясь статьей 11 НК РФ, необходимо обратиться к нормам других отраслей законодательства.

РФ не раскрываются, следовательно, руководствуясь статьей 11 НК РФ, необходимо обратиться к нормам других отраслей законодательства.

Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 123-ФЗ «Технический регламент о требованиях пожарной безопасности» устанавливает, что среда относится к **пожароопасным**, если возможно образование горючей среды, а также появление источника зажигания достаточной мощности для возникновения пожара. Среда относится к **взрывоопасным**, если возможно образование смесей воздуха с горючими газами, парами легкоиспламеняющихся жидкостей, горючими жидкостями, горючими аэрозолями и горючими пылями или волокнами и если при определенной концентрации горючего и появлении источника зажигания она способна взрываться.

**Понятие «авария» определено в ГОСТ Р 22.0.05-94 «Безопасность в чрезвычайных ситуациях. Техногенные чрезвычайные ситуации. Термины и определения**», введенном в действие постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 362, как **опасное техногенное происшествие**, создающее на объекте, определенной территории или акватории угрозу жизни и здоровью людей и приводящее к разрушению

зданий, сооружений, оборудования и транспортных средств, нарушению производственного или транспортного процесса, а также к нанесению ущерба окружающей природной среде.

Важно оценить именно **наличие риска** возникновения аварии, обусловленного свойствами технологической среды, при этом факт наличия или отсутствия повышенного износа основного средства значения не имеет.

По этому основанию можно применить коэффициент ускоренной амортизации к основным средствам, используемым на опасных производственных объектах. Опасными производственными объектами в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» признаются объекты, на которых получают, используются, перерабатываются, образуются, хранятся, транспортируются, уничтожаются

воспламеняющиеся, окисляющие, горючие, взрывчатые вещества, а также исполь-

зуется оборудование, работающее под давлением более 0,07 мегапаскаля или при температуре нагрева воды более 115 °С. На таких объектах соблюдаются оба условия: основные средства находятся в контакте с агрессивной технологической средой и всегда присутствует вероятность возникновения аварийной ситуации, обусловленная свойствами среды.

Под указанную формулировку подпадают не только основные средства на опасных производственных объектах, но и любые основные средства, контактирующие с агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной возникновения аварии. Примером такой среды является электрическая энергия высокого напряжения, создающая сильные магнитные и электрические поля и несущая в себе техногенную опасность. Основные средства в виде линий электропередачи при транспортировке по ним электрической энергии высокого напряжения находятся в контакте со средой, которая может послужить источником инициирования аварийной ситуации. Следовательно, при эксплуатации высоковольтных линий электропередачи можно применять коэффициент ускоренной амортизации.

Что касается позиции контролирующих органов по вопросу о возможности применения коэффициента ускоренной амортизации, то, к сожалению, приходится констатировать, что она крайне

консервативна и данная норма толкуется ограничительно.

По мнению Минфина России, применять повышающий коэффициент к норме амортизации можно лишь в отношении тех основных средств, условия эксплуатации которых отличаются от нормальных, предусмотренных производителем, а если по своим техническим характеристикам основное средство предназначено для эксплуатации в условиях агрессивной среды, то повышающий коэффициент к норме амортизации не применяется (письма Минфина России от 16 июня 2006 г. № 03-03-04/1/521, от 13 февраля 2007 г. № 03-03-06/1/78).

Согласно последним письмам, посвященным данному вопросу (Минфина России от 14 октября 2009 г. № 03-03-05/182 и ФНС России от 17 ноября 2009 г. № ШС-17-3/205@), применение повышающего коэффициента 2 для основных

средств правомерно в случае, если собственник оборудования использует его в режиме, не установленном

ном соответствующей документацией производителя, или для работы в контакте с опасной средой использует оборудование, не предназначенное для эксплуатации в подобных условиях.

Однако тот факт, что основные средства изначально предназначены для работы в условиях агрессивной среды, не может служить аргументом для отказа в предоставлении права на применение ускоренной амортизации. Основное средство, не предназначенное для работы в условиях агрессивной среды, не имеет права работать в таких условиях, так как это может повлечь непредсказуемые последствия вплоть до гибели людей и уничтожения основных средств. Поэтому позиция, согласно которой по основным средствам, изначально предназначенным для работы в условиях агрессивной среды, коэффициент ускоренной амортизации применяться не может, лишает налогоплательщиков возможности применять этот коэффициент вообще когда-либо. К такому выводу пришел Семнадцатый апелляционный арбитражный суд в постановлении от 18 сентября 2006 г. № 17ПА-513/06-АК, оставленным в силе Федеральным арбитражным судом Уральского округа (постановление от 26 декабря 2006 г. № Ф09-11412/06-С7).

В постановлении Федерального арбитражного суда Московской области от 3 сентября 2008 г.

по делу № КА-А40/8028-08 указано, что **право налогоплательщика на применение** при исчислении нормы амортизации **специального коэффициента** в отношении основных средств, используемых в агрессивной среде, **не обусловлено отличием условий эксплуатации основного средства налогоплательщиком от обычных условий эксплуатации этого основного средства.**

В рамках данного дела налоговая инспекция выдвигала аргумент о том, что повышенный коэффициент амортизации является компенсационным механизмом, который должен применяться при эксплуатации основного средства в условиях, отличных от тех, которые предусмотрел изготовитель.

Суд не согласился с доводами инспекции, указав, что из смысла нормы закона следует, что налогоплательщик применяет специальный коэффициент в связи с тем, что основное средство находится в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая является причиной (источником) инициирования аварийной ситуации. Следовательно, такое основное средство работает в **агрессивной среде** и наличия **повышенного износа (старения)** основного средства в процессе его эксплуатации **в качестве обязательного условия** в таком случае **закон также не предусматривает.** Основным условием в таком случае является **угроза возникновения аварийной ситуации.**

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29 января 2008 г. № Ф09-9474/07-СЗ. В постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 июля 2010 г. № КА-А40/7726-10 суд указал, что степень адаптивности основного средства к воздействию агрессивной технологической среды не влияет на возможность применения повышающего коэффициента. Поэтому к трактовке финансовым ведомством нормы НК РФ следует относиться критически, понимая, что письменные разъяснения Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства о налогах и сборах не могут ограничивать права налогоплательщиков, установленные НК РФ. Сам Минфин России в письме от 13 апреля 2010 г. № 03-02-08/22 подтверждает, что письменные разъяснения Минфина России не обязательны для исполнения налогоплательщиками.

Зачастую налоговые органы выборочно подходят к оценке права налогоплательщика применить

коэффициент ускоренной амортизации к конкретным основным средствам. Так, в упомянутом выше письме Федеральной налоговой службы от 17 ноября 2009 г. № ШС-17-3/205@ говорится о том, что имущество, находящееся на территории организации, где эксплуатируются опасные производственные объекты, но отделенное воздушной средой от этих опасных объектов, нельзя рассматривать как имеющее непосредственный контакт с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой. Применение налогоплательщиком повышающего коэффициента 2 для таких основных средств необоснованно.

Это утверждение будет верным только в том случае, если агрессивная среда не распространяется за пределы отдельных опасных производственных объектов. При этом надо учитывать, что зачастую процесс производства на опасных объектах представляет собой единую непрерывную технологическую цепочку и все основные средства технически связаны между собой.

Так, в деле, рассмотренном Федеральным арбитражным судом Уральского округа, налоговый орган посчитал, что налогоплательщик не имеет права применять коэффициент ускоренной амортизации к зданиям производственных цехов. При этом по оборудованию, находящемуся в спорных зданиях, налоговым органом повышенный коэффициент амортизации был принят. Суд указал, что если до введения в действие главы 25 НК РФ нормативными актами была предусмотрена возможность ускоренной амортизации только активной части основных средств, то в настоящее время законодательно установленного ограничения применения ускоренной амортизации к зданиям не существует. Планы расположения механического оборудования подтвердили, что все основные средства технически связаны между собой. Следовательно, все основные средства, в том числе и здания, имеют контакт с агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной инициирования аварийной ситуации (постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 февраля 2008 г. № Ф09-656/08-СЗ; оставлено в силе определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 мая 2008 г. № 6444/08).

**Документами, подтверждающими работу основных средств в условиях агрессивной среды,** могут служить:

- свидетельство о регистрации опасного производственного объекта;

- карта учета объекта в государственном реестре опасных производственных объектов;
- лицензия на эксплуатацию опасных производственных объектов;
- договор страхования гражданской ответственности организаций, эксплуатирующих опасные производственные объекты;
- декларация промышленной безопасности;
- перечень основных средств, используемых в агрессивной среде, подписанный руководителем и главным бухгалтером;
- техническая документация на оборудование, а при ее отсутствии — заключение завода-изготовителя или технолога;
- техническое заключение об условиях эксплуатации основного средства, например о наличии вредных выбросов непосредственно в зоне его работы;
- документы, подтверждающие неблагоприятные климатические условия эксплуатации.

Рекомендуется иметь всю совокупность подтверждающих документов. Так, например, технический паспорт сам по себе не подтверждает факт эксплуатации основного средства в условиях агрессивной среды. В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 8 декабря 2008 г. № 09АП-13820/2008 указано, что технический паспорт является документом, который не учитывает совокупность факторов, которые влияют на условия фактического использования основного средства. Между тем именно фактическое использование объекта основного средства влияет на срок его полезного использования.

Следующим самостоятельным основанием для применения коэффициента ускоренной амортизации является **использование основных средств в условиях повышенной сменности**.

Так как понятие «повышенная сменность» в налоговом законодательстве не определено, а «смена» — термин трудового законодательства, для разъяснения этого понятия необходимо обратиться к Трудовому кодексу Российской Федерации (далее — ТК РФ). В соответствии со статьей 91 ТК РФ нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать сорока часов в неделю, то есть при пятидневной рабочей неделе это восемь часов в день. Сменная

работа — работа в две, три или четыре смены — вводится в тех случаях, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы (ст. 103 ТК РФ).

Официальная позиция заключается в том, что указанный коэффициент можно применить, только если основное средство эксплуатируется более чем в две смены. По мнению Минфина России, Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1, устанавливает сроки полезного использования основных средств исходя из режима нормальной работы в две смены (письмо от 13 февраля 2007 г. № 03-03-06/1/78). Следовательно, повышенной сменностью считается работа в три смены или круглосуточно (письмо Минфина России от 30 мая 2008 г. № 03-03-06/1/341).

Однако это лишь мнение финансового ведомства. В самой классификации не содержится указания на то, какое количество смен являлось исходным при установлении срока полезного использования основных средств, а как известно, все неустранимые неясности актов законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Позиция некоторых налоговых органов заключается в том, что понятие многосменности неприменимо к зданиям. Однако на здания, как и на все другие основные средства, при эксплуатации идет определенное воздействие: вибрационное, температурное, механическое. Поэтому здания, как и все другие основные средства, также могут работать в многосменном режиме.

Коэффициент ускоренной амортизации может применяться в отношении любого оборудования, эксплуатируемого круглосуточно. Например, Федеральный арбитражный суд Московской области в постановлении от 4 июля 2005 г. по делу № КА-А40/5659-05 указал, что при условии круглосуточной эксплуатации предприятиями связи технологического оборудования, входящего в состав сетей связи, следует считать, что данное оборудование эксплуатируется в условиях повышенной сменности и организация имеет право применять специальный коэффициент 2 к основной норме амортизации.

Правомерность применения для целей налогообложения прибыли к основной норме амортизации специального повышающего коэффициента 2 в отношении круглосуточно работающего телеком-

муникационного оборудования подтверждается письмом Минфина России от 18 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/125.

Использование основных средств в условиях повышенной сменности должно быть подтверждено надлежащими доказательствами, например приказом руководителя организации о работе в многосменном режиме (с указанием периода времени), табелем учета рабочего времени сотрудников, занятых на эксплуатации основных средств, штатным расписанием.

В постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 15 марта 2007 г. № 13АП-5220/2006 суд признал неправомерным требование налоговой инспекции к налогоплательщику о предоставлении конкретных документов, подтверждающих работу основных средств в условиях повышенной сменности

(журналы учета работы основных средств, расчеты коэффициентов загрузки объектов основных средств, коэффициентов сменности работы оборудования) и агрессивной среды. Поскольку применение повышенного коэффициента при начислении амортизации зависит от условий эксплуатации основных средств, а законодательство не предусматривает определенных доказательств подтверждения расходов в виде сумм начисленной амортизации с учетом повышенного коэффициента, такими доказательствами в силу положений статей 64, 67 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации являются любые сведения о природных и (или) искусственных условиях, о технических характеристиках основных средств, о фактических условиях использования этих средств с учетом их назначения.

С 28 декабря 2009 г. в связи с принятием Федерального закона от 23 ноября 2009 г. № 261-ФЗ появилась **возможность применения повышающего коэффициента 2 к норме амортизации по объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность или высокий класс энергетической эффективности**, если в отношении таких объектов законодательством предусмотрено определение классов их энергетической эффективности. Правительство Российской Федерации в ближайшее время должно установить перечень объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, а классы энергетической эффективности товаров определяет производитель товара (импортер) на основе правил,

которые утверждены приказом Минпромторга России от 29 апреля 2010 г. № 357.

НК РФ **не установлена обязанность налогоплательщика отражать в учетной политике возможность применения специального коэффициента к норме амортизации**. Налогоплательщику необходимо лишь закрепить в учетной политике применение линейного метода начисления амортизации. Это подтверждает и судебная практика (см. постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 27 февраля 2008 г. № Ф09-656/08-СЗ, от 16 июня 2008 г. № Ф09-4170/08-СЗ, определения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 мая 2008 г. № 6444/08, от 30 января 2009 г. № ВАС-544/09). Такое положение дает возмож-

...степень адаптированности основного средства к воздействию агрессивной технологической среды не влияет на возможность применения повышающего коэффициента.

ность организациям, своевременно не использовавшим возможность применения ускоренной амортизации основных средств,

в настоящее время скорректировать налоговую базу по налогу на прибыль за предыдущие налоговые периоды в сторону уменьшения.

Но если организация хочет избежать претензий со стороны налоговых органов, ей следует закрепить в учетной политике применение специального коэффициента к норме амортизации и его размер, установить критерии для определения агрессивной среды. Перечень объектов, работающих в агрессивной среде, можно оформить в виде приложения к учетной политике.

В настоящее время имеется тенденция подачи организациями уточненных деклараций по налогу на прибыль за предыдущие налоговые периоды с корректировкой налоговой базы в связи с использованием права на применение коэффициента 2 к основной норме амортизации в отношении основных средств, работающих в условиях агрессивной технологической среды или повышенной сменности. Это позволяет вернуть или зачесть излишне уплаченный налог на прибыль.

Что касается фактической возможности использования права на ускоренную амортизацию, то каждая конкретная ситуация, связанная с эксплуатацией основных средств на производстве, должна рассматриваться в индивидуальном порядке. Если удастся доказать разрушающее воздействие агрессивной среды либо возможность возникновения аварии вследствие влияния такой среды, то применение коэффициента ускоренной амортизации будет правомерным. □