

УТВЕРЖДЕНА
Протоколом заседания Совета
по рекомендациям в области бухгалтерского учета
в отраслях экономики НИФИ Минфина России
от 31.08.2023 № 2

**РЕКОМЕНДАЦИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СЕКТОРЕ ВЕТРОЭНЕРГЕТИКИ»**

1. ПРЕДМЕТ РЕГУЛИРОВАНИЯ

В соответствии с пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету») в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Совет по рекомендациям в области бухгалтерского учета в отраслях экономики НИФИ Минфина России (далее – Совет) работает над формированием и совершенствованием таких способов, опираясь на аналогичную международную практику и нормы МСФО.

Рекомендации, принимаемые Советом, представляют консолидированную позицию членов Совета по отраслевым и неурегулированным вопросам.

Согласно пункту 1 статьи 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся рекомендации в области бухгалтерского учета, которые принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендация бухгалтерского учета «Учет основных средств в секторе ветроэнергетики» (далее – Рекомендация) определяет общий подход к бухгалтерскому учету основных средств в отрасли электроэнергетики, в секторах возобновляемой энергетики и ветроэнергетики.

Назначением Рекомендации является обеспечение единства системы требований к бухгалтерскому учету в отрасли возобновляемой энергетики.

Унифицированный подход к бухгалтерскому учету основных средств, изложенный в Рекомендации, выступает в том числе основой для определения объекта налогообложения для целей налога на имущество организаций.

Рекомендация применяется к основным средствами в секторе ветроэнергетики и к ветроэнергетическим установкам комплектной поставки высотой не более 250 метров¹.

2. НОРМАТИВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Рекомендация разработана в соответствии с положениями российского законодательства:

- 1) ФСБУ 6/2020 «Основные средства»²;
- 2) ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»;
- 3) Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (далее – Классификатор);
- 4) Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ);
- 5) Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ);
- 6) Градостроительный кодекс Российской Федерации (далее – ГрК РФ);
- 7) Свод правил в области безопасности зданий и сооружений;
- 8) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

3. ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В Рекомендации используются следующие термины в указанных значениях:

3.1. Для целей бухгалтерского учета *объектом основных средств* считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

¹ Согласно пункту 2 статьи 48.1 «Особо опасные, технически сложные и уникальные объекты» ГрК РФ, к уникальным объектам относятся объекты капитального строительства, в т.ч. ветроэнергетические установки с высотой более 250 метров.

² ПБУ 6/01 «Учет основных средств» применительно к объектам, принятым к учету в период действия ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).³

3.2. *Единицей учета основных средств* является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы⁴. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.⁵

Комплексом конструктивно сочлененных предметов считается один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.⁶

3.3. *Объект капитального строительства* – здание, строение, сооружение, объекты, строительство которых не завершено, за исключением некапитальных строений, сооружений и неотделимых улучшений земельного участка (замощение, покрытие и другие).⁷

3.4. *Некапитальные строения, сооружения* – строения, сооружения, которые не имеют прочной связи с землей и конструктивные характеристики которых позволяют осуществить их перемещение и (или) демонтаж и последующую сборку без несоразмерного ущерба назначению и без изменения основных характеристик строений, сооружений (в том числе киосков, навесов и других подобных строений, сооружений).⁸

³ Пункт 4 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; аналогичные критерии принятия актива к учету в качестве объекта основных средств предусматривались пунктом 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшим до 1 января 2022 года.

⁴ Пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», абзац 1 пункта 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

⁵ Пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; в реакции абзаца 2 пункта 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: «В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект».

⁶ Пункт 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», абзац 1 пункта 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

⁷ Подпункт 10 статьи 1 ГрК РФ.

⁸ Подпункт 10.2 статьи 1 ГрК РФ.

3.5. К *недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость)* относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К *недвижимым вещам* относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания.

Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются *движимым имуществом*. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.⁹

3.6. *Ветроэнергетика* – отрасль энергетики, связанная с разработкой методов и средств преобразования энергии ветра в механическую, тепловую или электрическую энергию.

Ветроэнергетическая установка (ВЭУ) – комплекс взаимосвязанного оборудования и сооружений, предназначенный для преобразования энергии ветра в другие виды энергии (механическую, тепловую, электрическую и др.).

Ветроэлектрическая установка – ВЭУ типовое комплектное ветроэнергетическое оборудование, предназначенное для преобразования ветровой энергии в электрическую с помощью системы генерирования электроэнергии.

Ветроэлектрическая станция (ВЭС) – электростанция, по производству электрической энергии, функционирующая на основе использования энергии ветра, включающая обособленные недвижимые и движимые объекты.

2.6. *Возобновляемые источники энергии (ВИЭ)* – энергия солнца, энергия ветра, энергия вод (в том числе энергия сточных вод), за исключением случаев использования такой энергии на гидроаккумулирующих электроэнергетических станциях, энергия приливов, энергия волн водных объектов, в том числе водоемов, рек, морей, океанов, геотермальная энергия с использованием природных подземных теплоносителей, низкопотенциальная тепловая энергия земли, воздуха, воды с использованием специальных теплоносителей, биомасса, включающая в себя специально выращенные для получения энергии растения, в том числе деревья, а также отходы производства и потребления, за исключением отходов, полученных в процессе использования углеводородного сырья и топлива, биогаз, газ, выделяемый отходами производства и потребления на свалках таких отходов, газ, образующийся на угольных разработках.¹⁰

Термины, не приведенные в настоящем разделе, используются в Рекомендации в том значении, в котором оно определяется и применяется в

⁹ Статья 130 ГК РФ.

¹⁰ Статья 1 Федерального закона от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике».

других нормативных правовых актах, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4. ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

С целью решения задач климатической, низкоуглеродной, экологической, «зеленой» повесток в Российской Федерации и в мире в целом требуется развитие возобновляемой энергетики.

Переход на возобновляемые источники энергии, в том числе ветроэнергетику, отражен в Указе Президента РФ от 13.05.2019 № 216 «Об утверждении Доктрины энергетической безопасности Российской Федерации», Распоряжении Правительства РФ от 09.06.2020 № 1523-р «Об утверждении Энергетической стратегии Российской Федерации на период до 2035 года», Распоряжении Правительства РФ от 29.10.2021 № 3052-р «Об утверждении стратегии социально-экономического развития Российской Федерации с низким уровнем выбросов парниковых газов до 2050 года».

Существенную роль в отрасли электроэнергетики и секторе ветроэнергетики играют задачи развития основных фондов предприятий за счет строительства новых и модернизации старых объектов, участвующих в производстве электроэнергии.

В этой связи возникает потребность в решении проблем определения структуры основных фондов и унификации порядка бухгалтерского учета указанных объектов в качестве отдельных основных средств, что влияет на достоверность бухгалтерской отчетности и оценку структуры активов предприятий, осуществляющих деятельность в секторах возобновляемой энергетики и ветроэнергетики.

Также порядок и критерии признания объектов в качестве отдельных основных средств в бухгалтерском учете оказывает влияние на квалификацию основных средств в качестве движимого или недвижимого имущества.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество организаций является недвижимое имущество, принятое к бухгалтерскому учету в качестве **самостоятельного объекта основных средств**, если налоговая база в отношении такого имущества определяется как среднегодовая стоимость.

Исходя из содержания пункта 1 статьи 374 НК РФ, объектом, в отношении которого следует решить вопрос об отнесении его к движимому либо недвижимому имуществу, выступает объект основных средств, который

определен на основании формализованных критериев, установленных в бухгалтерском учете, и учитывается на балансе организации.¹¹

Отсутствие единой методологии (подхода) к учету объектов электроэнергетики в качестве отдельных основных средств порождает отличающиеся друг от друга позиции налоговых органов о квалификации одинаковых объектов, конструктивные характеристики которых не отличаются, в одном случае как движимости, а в другом – недвижимости.

Определение унифицированного порядка учета основных средств для производства электроэнергии будет способствовать обеспечению предсказуемости правил налогообложения и объема обязательных платежей, которая, в свою очередь, позволяет исключить факторы, снижающие эффективность планирования организациями налоговой нагрузки, что влияет не только на доходность бизнеса, но и на планомерное расширение и развитие отраслей экономики, в том числе сектора возобновляемой энергетики.

С учетом изложенного вопрос о признании объектов, участвующих в секторах электроэнергетики, возобновляемой энергетики и ветроэнергетики, в качестве отдельных основных средств, подлежит рассмотрению профессиональным сообществом исходя из принципов и требований, закрепленных в ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹², ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», IAS 16 «Основные средства».

5. РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ

5.1. Анализ положений ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в части принятия объекта к учету в качестве основного средства

Основным генерирующим оборудованием, входящим в состав ВЭС, является ВЭУ, состоящее из башни, поворотной гондолы, генератора, ступицы крепления лопастей, лопастей и иного вспомогательного оборудования, находящего внутри самой установки. ВЭУ крепится к наземной части фундамента (анкерной корзине) анкерными болтами (крепление с помощью резьбовых разъемных соединений). Фундамент представляет собой монолитный бетонный фундамент, заглубленный в землю и имеющий как подземную, так наземную часть (анкерную корзину, на которую посредством анкерных

¹¹ Позиция СКЭС ВС РФ применяется в актуальной судебной практике, например, в постановлениях АС Московского округа от 16.06.2023 по делу № А40-237615/2018, от 20.03.2023 по делу № А40-549/2019, от 03.03.2023 по делу № А40-15775/2019, от 14.02.2023 по делу № А40-110147/2020, АС Поволжского округа от 04.03.2022 по делу № А55-13336/2021, АС Московского округа от 14.12.2022 по делу № А40-85181/2021 и др.

¹² В ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшем до 1 января 2022 года.

соединений устанавливается оборудование) (Схема ВЭУ представлена в Приложении).

Объект основных средств, подлежащий учету, определяется на основании ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹³ и Общероссийского классификатора основных фондов (далее – Классификатор)¹⁴.

Согласно пункту 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹⁵ единицей бухгалтерского учета основных средств (инвентарным объектом) является:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- конструктивно обособленный предмет, выполняющий определенную самостоятельную функцию;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной функции. Комплексом признаются предметы одного или разного назначения, имеющие общие принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего способны выполнять свои функции только в составе комплекса, но не самостоятельно.

Ввиду изложенного основные признаки самостоятельности объекта основных средств – это выполнение определенных самостоятельных функций и его конструктивная обособленность от иных объектов.

При этом вне зависимости от выполнения определенной самостоятельной функции и конструктивной обособленности предметы (вещи, основные средства), срок полезного использования (СПИ) и стоимость которых существенно отличаются, учитываются как отдельные инвентарные объекты.¹⁶

Похожий подход представлен в IAS 16 «Основные средства». Так, пунктом 9 IAS 16 «Основные средства», приводится ограничение стандарта в части определения единицы измерения для целей признания, т.е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется суждение. Иначе говоря, профессиональная оценка имеющихся объективных факторов, способных повлиять на принятие решения о признании объекта.

При этом, согласно пункту 43 IAS 16 «Основные средства» каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого

¹³ ПБУ 6/01 «Учет основных средств» применительно к объектам, принятым к учету в период действия ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

¹⁴ ОК 013-2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов (Приказ Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст).

¹⁵ Абзацу 1 пункта 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года.

¹⁶ Согласно пункту 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»; согласно абзацу 2 пункта 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года – «...срок полезного использования (СПИ) которых существенно отличается...».

является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно. Если организация по отдельности амортизирует определенные компоненты объекта основных средств, то она также отдельно амортизирует и оставшуюся часть этого объекта. Оставшаяся часть объекта состоит из тех его компонентов, которые по отдельности не являются значительными.

Следует учитывать, что организация может обращаться к своим операционным данным если необходимая информация не всегда доступна при первоначальном признании объекта. Некоторые компоненты могут быть определены в результате эксплуатации и при проведении капитальных и текущих ремонтов.

Анализ соответствия ВЭУ и фундамента под ними вышеприведенным критериям:

1. Функции ВЭУ и фундамента существенно отличаются.

Технологическое оборудование – это совокупность орудий производства, необходимых для осуществления технологического процесса, в которых для выполнения определенной части технологического процесса размещают материалы или заготовки, средства воздействия на них, а также технологическая оснастка.¹⁷

ВЭУ представляет собой комплекс технологического оборудования, предназначенного для осуществления технологического процесса, а именно выработки, подготовки и снабжения потребителей электрическим током посредством преобразования кинетической энергии воздушного потока в электричество.

Фундамент, в свою очередь, не участвует в технологическом процессе по производству энергии за счет ВИЭ, не предназначен для выполнения производственных задач. В соответствии с определением, приведенным в СП 50-101-2004 «Проектирование и устройство оснований и фундаментов зданий и сооружений»¹⁸, фундамент является сооружением, которое служит для передачи нагрузки от размещаемого на нем объекта на основание, обеспечивает устойчивость расположенных на нем конструкций.

Особые, более жесткие требования к фундаментам предъявляются для машин с динамическими нагрузками, в т.ч. для фундаментов для турбомашин мощностью до 100 Мвт (включая ВЭУ), которые приведены в «СП

¹⁷ Средства технологического оснащения, в которых для выполнения определенной части технологического процесса размещают материалы или заготовки, средства воздействия на них, а также технологическая оснастка ("ГОСТ 3.1109-82*. Межгосударственный стандарт. Единая система технологической документации. Термины и определения основных понятий" (введен в действие Постановлением Госстандарта СССР от 30.07.1982 № 2988).

¹⁸ «СП 50-101-2004. Свод правил по проектированию и строительству. Проектирование и устройство оснований и фундаментов зданий и сооружений» (одобрен Постановлением Госстроя России от 09.03.2004 № 28).

26.13330.2012. Свод правил. Фундаменты машин с динамическими нагрузками. Актуализированная редакция СНиП 2.02.05-87»¹⁹.

Таким образом, ВЭУ и фундамент имеют разное функциональное предназначение.

2. ВЭУ конструктивно обособлена от фундамента.

ВЭУ представляет собой комплектное технологическое оборудование полной заводской готовности, имеет сборно-разборную конструкцию, монтируется непосредственно на месте. Конструкция и способ крепления ВЭУ к фундаменту (при помощи болтовых соединений) позволяет однозначно обособить с конструктивной точки зрения металлическую конструкцию ВЭУ от бетонного основания – фундамента (схема ВЭУ представлена в Приложении).

При этом также следует принять во внимание различные конструктивные свойства материалов, из которых выполняются конструкции ВЭУ и фундамента. Материалы оборудования пригодны для перемещения, сборки и разборки, поскольку оборудование изначально изготавливается в заводских условиях, и в дальнейшем транспортируется и монтируется на месте установки ВЭУ. Напротив, материал фундамента пригоден только для однократного монтажа по месту его расположения, и не пригоден для демонтажа и перемещения.

Такое различие обуславливает возможность эксплуатации оборудования ВЭУ с несколькими фундаментами в течение жизненного цикла установки: один и тот же комплект оборудования может быть перемещён и смонтирован в разных местах²⁰. При этом фундамент способен выполнять свою функцию в том числе в случае демонтажа ВЭУ, поскольку на нем может быть установлено иное оборудование.

Таким образом ВЭУ и фундамент имеют конструктивную обособленность и возможность эксплуатации отдельно друг от друга.

3. Срок полезного использования ВЭУ существенно отличается от срока полезного использования фундамента.

Срок полезного использования ВЭУ варьируется от 15 до 25 лет. Например, по состоянию на 2021 год, 34 тыс. европейских наземных ветроэнергетических установок (ВЭУ) находятся в эксплуатации более 15 лет, а их суммарная мощность составляет 34 тыс. МВт. При чем 9 тыс. МВт мощностей работают от 20 до 24 лет, а 1 тыс. МВт – более 25 лет.²¹ На сайте Российской

¹⁹ «СП 26.13330.2012. Свод правил. Фундаменты машин с динамическими нагрузками. Актуализированная редакция СНиП 2.02.05-87» (утв. Приказом Минрегиона России от 27.12.2011 № 609).

²⁰ См. например: RE – powering, Дмитриев Г.С., «Энергия» 2005, № 10. С.54-59.

Описание практики RE – powering в Западной Европе. URL: <https://ru.reselite.de/>

²¹ Вывод из эксплуатации наземных ВЭУ. Отраслевой руководящий документ. Портал «Инновации в ТЭК. Проект Минэнерго России». Ссылка на Европейское отраслевое объединение ветроэнергетики WindEurope. 21.01.2021. URL: <https://in.minenergo.gov.ru/knowledge-base/analytics/vyvod-iz-ekspluatatsii-nazemnykh-vetroenergeticheskikh-ustanovok-otraslevoy-rukovodyashchiy-dokument>

Ассоциации Ветроиндустрии приводятся данные, согласно которым срок эксплуатации ВЭУ составляет до 25 лет²².

В свою очередь, СПИ фундамента может достигать 50 лет. К примеру, в п. 4.3. ГОСТ 27751-2014²³ указано, что рекомендуемые сроки службы фундаментов сооружений производственного строительства не могут быть менее 50 лет (применимость указанного ГОСТа подтверждается в письме Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ от 20.09.2017 № 41267-ОГ/08²⁴).

Таким образом, срок полезного использования фундамента ВЭУ значительно, не менее чем в 2 раза, превышает срок полезного использования ВЭУ.

С учетом изложенного в бухгалтерском учете фундамент и ВЭУ должны признаваться самостоятельными объектами основных средств.

5.2. Анализ положений Классификатора

Как следует из введения к Классификатору, ОКОФ предназначен в том числе для реализации учетных функций по основным фондам и содержит указания на конкретные объекты, которые могут рассматриваться как отдельные основные средства с присвоением им соответствующих кодов.

В соответствии с Классификатором объекты, которые предназначены для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, установленные на фундамент, не могут быть отнесены к сооружениям и классифицируются в соответствующих группировках машин и оборудования.

Классификатор понимает под сооружением результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов.

ВЭУ является технологическим оборудованием, которое выполняет техническую функцию, воздействует на возобновляемый энергетический ресурс – ветер – и преобразует его в энергию, тем самым изменяя его состояние и свойства. В соответствии с Классификатором применимым кодом ОКОФ для ВЭУ является код 330.28.11.24 «Турбины ветряные», относящийся к группировке «Машины и оборудование».

²² РАВИ. URL: <https://rawi.ru/services/faq/>

²³ «ГОСТ 27751-2014. Межгосударственный стандарт. Надежность строительных конструкций и оснований. Основные положения» (введен в действие Приказом Росстандарта от 11.12.2014 № 1974-ст).

²⁴ Письмо Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ от 20.09.2017 № 41267-ОГ/08.

Вывод о том, что ВЭУ соответствует код ОКОФ 330.28.11.24 «Турбины ветряные», подтверждается Постановлением Правительства РФ от 17.06.2015 № 600 (далее – Постановление № 600), которое было принято для целей применения повышающего коэффициента амортизации и освобождения от уплаты налога на имущество.

Указанные льготы подлежат применению в случае, если объект соответствует следующим условиям: наименование, код ОКОФ, качественная характеристика объекта.

В Постановлении № 600 среди прочих льготимуемых объектов указана ВЭУ, ее качественная характеристика обозначена как «использование возобновляемых источников энергии, в частности ветра, преобразованием энергии ветра в электрическую энергию», а код ОКОФ должен быть присвоен 330.28.11.24 «Турбины ветряные».

Таким образом, ВЭУ представляет собой отдельную единицу учета, в соответствии с Классификатором относится к оборудованию, и в отношении нее подлежит применению код ОКОФ 330.28.11.24 «Турбины ветряные».²⁵

Фундамент выступает строительной несущей конструкцией, которая воспринимает все нагрузки от вышележащих конструкций и распределяет их по основанию, и соответствует определению «сооружения».

Согласно введению Классификатора, оборудование, установленное на сооружении, не входит в состав сооружения и классифицируется в соответствующих группировках машин и оборудования.

В этой связи вывод о том, что фундамент, на котором расположена ВЭУ, признается самостоятельным основным средством, подтверждается также положениями Классификатора.

Таким образом, фундамент представляет собой отдельную единицу учета, в соответствии с Классификатором относится к сооружениям, и в отношении него подлежат применению коды ОКОФ 220.42.99.19.190 «Сооружения гражданские прочие, не включенные в другие группировки», 220.41.20.20.390 «Сооружения топливно-энергетических предприятий прочие, не включенные в другие группировки».

На основании изложенного, технологическое оборудование ВЭУ – турбина ветряная и фундамент являются отдельными объектами основных

²⁵ Данный вывод подтверждается судебной практикой. Например, по делу № А83-19104/2019 суд признал обоснованным присвоение объекту ВЭУ кода ОКОФ 143149182 из раздела «Машины и оборудование» с учетом Постановления № 600, указав, что «аналогичные положения содержатся в постановлении Правительства Российской Федерации от 17.06.2015 № 600 "Об утверждении перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности", согласно которому установки ветроэнергетические определены по коду ОКОФ 013-2014 как 330.28.11.24 (турбины ветряные) группировка "Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь, и другие объекты».

средств и в соответствии Классификатором имеют самостоятельные коды ОКОФ.

5.3. Квалификация для целей налога на имущество

По смыслу статьи 130 ГК РФ объект признается движимым, если он соответствует следующим критериям:

- отсутствие характеристик, обеспечивающих прочную связь с землей;
- наличие характеристик, обеспечивающих возможность перемещения (т.е. демонтажа, перемещения и сборки на новом месте) без существенного ущерба назначению такого объекта.

Исходя из изложенных критериев, ВЭУ по своим техническим характеристикам является движимым имуществом в связи со следующим.

1. Присвоение кода ОКОФ из раздела «Машины и оборудование».

ВС РФ в Определении от 12.07.2019 по делу № А05-879/2018 указал, что объекты из группы Классификатора «Машины и оборудование» должны быть квалифицированы как движимое имущество, и законодатель изначально преследовал цель освободить от налогообложения именно эти объекты.

Письмом ФНС России от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@ правовая позиция СКЭС ВС РФ направлена нижестоящим налоговым органам для использования в работе. В этой связи налоговые органы обязаны учитывать принадлежность объекта к категории оборудования в ОКОФ при квалификации имущества в качестве движимого или недвижимого.²⁶

Правомерно присвоенный объекту основных средств код ОКОФ из раздела «Машины и оборудование» может дополнительно подтверждать довод о приобретении такого объекта в качестве движимого имущества, который активно используется в судебной практике.²⁷

2. Оборудование спроектировано как движимое имущество полной заводской готовности (схема ВЭУ представлена в Приложении).

Как правило, ВЭУ представляет собой комплектное технологическое оборудование, является оборудованием полной заводской готовности.

²⁶ Признание объектов ОС, отнесенных в соответствии с Классификатором к разделу «Машины и оборудование», движимым имуществом в соответствии с позицией ВС РФ подтверждается многочисленной судебной практикой, например, постановлениями АС Московского округа от 30.06.2023 № А40-62230/19, от 16.06.2023 по делу № А40-237615/2018, от 18.01.2023 по делу № А40-235/2022, от 14.12.2022 по делу № А40-85181/2021, АС Волго-Вятского округа от 25.11.2021 по делу № А29-7664/2019, АС Северо-Западного округа от 15.02.2021 по делу № А21-16814/2019, 9ААС от 16.09.2022 по делу № А40-244883/2018, решением АС Тамбовской области от 02.11.2022 по делу № А64-7115/2021.

²⁷ Признание объектов ОС, отнесенных в соответствии с Классификатором к разделу «Машины и оборудование», движимым имуществом в соответствии с позицией ВС РФ подтверждается многочисленной судебной практикой, например, постановлениями АС Московского округа от 30.06.2023 № А40-62230/19, от 16.06.2023 по делу № А40-237615/2018, от 18.01.2023 по делу № А40-235/2022, от 14.12.2022 по делу № А40-85181/2021, АС Волго-Вятского округа от 25.11.2021 по делу № А29-7664/2019, АС Северо-Западного округа от 15.02.2021 по делу № А21-16814/2019, 9ААС от 16.09.2022 по делу № А40-244883/2018, решением АС Тамбовской области от 02.11.2022 по делу № А64-7115/2021.

Такие конструктивные характеристики позволяют осуществить их демонтаж, перемещение на другое место с последующей установкой при сохранении эксплуатационных качеств и проектных характеристик конструктивных элементов без потери их технических свойств и технологических функций. Выше уже было указано на существование практики Re-powering, в рамках которой бывшие в употреблении ВЭУ продаются, демонтируются и перемещаются на новое место использования²⁸.

3. Состоят из блоков, пригодных для транспортировки автомобильным транспортом.

Основными элементами ВЭУ является ротор (состоит из трех лопастей и ступицы), гондола (внутри которой расположены генератор, главный вал, редуктор и иные детали), башня (стоит из отдельных секций, установленных друг на друга). Все элементы ВЭУ представляют собой готовые конструкции заводского изготовления.

Все указанные блоки являются транспортабельными и пригодны для перевозки автомобильным транспортом.

4. Имеют сборно-разборную конструкцию благодаря использованию болтовых соединений.

Все перечисленные выше элементы конструкции ВЭУ крепятся друг к другу с использованием сборно-разборного болтового соединения.

При помощи болтового крепления монтируются:

- секции башни – друг к другу и к фундаменту;
- гондола – на верхний фланец башни;
- лопасти – к ступице через кривошипный механизм;
- ротор (ступица с закрепленными лопастями) – к гондоле.
- ВЭУ соответствует указанным критериям и обладает следующими

техническими характеристиками, исключающими ее отнесение к недвижимости:

- оборудование приобретает как движимое имущество и доставляется от поставщика до места эксплуатации либо в готовом виде, либо в состоянии высокой готовности (в качестве модулей заводского изготовления);

- оборудование, как правило, проектируется как сборно-разборное, в модульном исполнении;

- оборудование чаще всего монтируется на сборно-разборные (преимущественно болтовые) соединения и может быть отсоединено как друг от друга, так и от оснований, на которых расположено.

Таким образом, ВЭУ, выступая в качестве самостоятельного объекта основных средств, является движимым имуществом, поскольку у нее

²⁸ См. например: RE – powering, Дмитриев Г.С., «Энергия» 2005, № 10. С.54-59. Описание практики RE – powering в западной Европе: URL: <https://ru.reselite.de/>

отсутствует прочная связь с землей, и возможно произвести демонтаж и перемещение на другое место без ущерба ее назначению.

Аналогичную позицию в отношении технологического оборудования многократно поддерживал Минпромторг России: В письмах Минпромторга России от 08.02.2022 № ОВ-9258/12, от 30.04.2019 № ОВ-29413/12, от 23.03.2018 № ОВ-17590/12 указано, что «технологическое оборудование промышленных предприятий, несмотря на то, что оно может быть смонтировано на фундаменте, по мнению Минпромторга России, не может быть квалифицировано в качестве недвижимого имущества, поскольку не соответствует вышеперечисленным критериям и выступает в гражданском обороте самостоятельно именно в качестве оборудования, для которого возможен неоднократный демонтаж, перемещение на другое место с последующей установкой при сохранении эксплуатационных качеств и проектных характеристик конструктивных элементов оборудования без потери его технических свойств и технологических функций».

Фундамент, в свою очередь, является заглубленным, по своим техническим характеристикам имеет прочную связь с землей и является сооружением капитального характера.

С учетом изложенного фундамент и ВЭУ являются отдельными инвентарными объектами и относятся к разным категориям имущества – недвижимому и движимому соответственно, что исключает возможность их учета как единого основного средства.

5.4. Обстоятельства, не имеющие значения для принятия основных средств к учету

Для целей настоящих рекомендаций также считаем необходимым рассмотреть более подробно обстоятельства, которые не имеют значения при принятии объекта основных средств к учету.

5.4.1. Регистрация в ЕГРН

Положениями ФСБУ 6/2020²⁹ не предусмотрено таких критериев для формирования и принятия к учету основного средства, как наличие у него регистрации в ЕГРН (в том числе - в качестве единого недвижимого комплекса (ЕНК)).

Соответственно, факт государственной регистрации объекта недвижимости, его состав в соответствии с ЕГРН, состав объекта недвижимости по данным кадастрового учета – исходя из положений ФСБУ 6/2020³⁰ не относятся к обстоятельствам, которые должны приниматься во внимание при принятии объектов основных средств к учету.

²⁹ ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года.

³⁰ ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года.

5.4.2. Указание объекта в разрешительной документации

Аналогичным образом, исходя из положений ФСБУ 6/2020³¹, не имеет значения при принятии объекта основных средств к учету порядок оформления проектной документации, а также разрешений на строительство и ввод в эксплуатацию на объекты капитального строительства.

Требование оформления разрешительной документации, а именно разрешений на строительство и на ввод в эксплуатацию, предусмотрено статьями 51 и 55 ГрК РФ, который предназначен для регулирования градостроительных отношений и непосредственно не предназначен для регламентации вопросов, связанных с методологией бухгалтерского учета и налогообложения.

Анализ положений ГрК РФ и ФСБУ 6/2020³² демонстрирует, что предусмотрены отличные критерии для признания объектов как самостоятельных основных средств и объектов капитального строительства.

В частности, объектом капитального строительства в соответствии с положениями ст. 1 ГрК РФ признается здание, строение, сооружение, объекты, строительство которых не завершено, за исключением некапитальных строений, сооружений и неотделимых улучшений земельного участка (замощение, покрытие и другие).

Основным средством в соответствии с ФСБУ 6/2020³³ признается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

Из приведенных определений следует, что понятия «объект капитального строительства» и «основное средство» несопоставимы между собой, поскольку признаки данных понятий совершенно различны. Следовательно, было бы

³¹ ПБУ 6/01 «Учет основных средств» применительно к объектам, принятым к учету в период действия ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

³² ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года.

³³ Аналогичные критерии принятия актива к учету в качестве объекта основных средств предусматривались ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшим до 1 января 2022 года.

абсурдно принимать во внимание при принятии к учету основных средств документы, оформленные для целей создания и учета объектов капитального строительства.

В этой связи включение отдельного инвентарного объекта в разрешительную документацию, подготовленную на объект капитального строительства, не влияет на признание объекта основных средств для целей бухгалтерского учета и его квалификацию для целей налога на имущество. Анализ статьи 51 ГрК РФ позволяет сделать вывод о том, что разрешение на строительство может включать в себя как один, так и несколько инвентарных номеров основных средств.

Таким образом, при принятии объектов основных средств к учету не имеют значения такие обстоятельства, как регистрация недвижимых вещей в ЕГРН, оформление проектной, разрешительной документации на объекты капитального строительства.

6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (ПРАВИЛА)

6.1. Принятие к бухгалтерскому учету объектов в качестве основных средств

6.1.1. В соответствии с п. 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»³⁴, основанием разграничения ВЭУ и фундамента для признания их в качестве отдельных основных средств выступают срок полезного использования, стоимость объектов, их функциональное предназначение и конструктивная обособленность.

6.1.2. Общий порядок учета объектов электроэнергетики в качестве отдельных основных средств подразумевает, что ВЭУ и фундамент, на котором она установлена, подлежат учету как самостоятельные инвентарные объекты в связи со следующим:

- а) ВЭУ является конструктивно обособленным от фундамента объектом, выполняющим самостоятельную функцию;
- б) СПИ ВЭУ существенно отличается от СПИ фундамента;
- в) Стоимость ВЭУ существенно отличается от стоимости фундамента;
- г) ВЭУ и фундамент являются отдельными единицами учета, имеют различные коды ОКОФ в соответствии с Классификатором;
- д) ВЭУ подлежит учету в качестве самостоятельного основного средства по коду ОКОФ 330.28.11.24 «Турбины ветряные», который относится к группировке «Машины и оборудование», в то время как фундаменту следует

³⁴ Пунктом 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшего до 1 января 2022 года.

присвоить один из следующих кодов ОКОФ: 220.42.99.19.190 «Сооружения гражданские прочие, не включенные в другие группировки», 220.41.20.20.390 «Сооружения топливно-энергетических предприятий прочие, не включенные в другие группировки», относящиеся к группировке «Сооружения»;

е) ВЭУ относится к движимому имуществу, в то время как фундамент – к недвижимому, соответственно, данные объекты различным образом облагаются налогом на имущество организаций, что не позволяет их учитывать в составе единого основного средства;

ж) Факты наличия у объектов регистрации в ЕГРН в качестве ЕНК и указания их в разрешительной документации на объект капитального строительства не влияют на порядок принятия к учету основных средств, поскольку ФСБУ 6/2020 «Основные средства»³⁵ данные факты не предусмотрены в качестве критериев принятия к учету инвентарных объектов. Указанные обстоятельства являются категориями отраслевого законодательства, не предназначенного для регулирования аспектов методологии бухгалтерского учета и налогообложения;

з) Поскольку срок полезного использования и стоимость фундамента существенно отличается от срока полезного использования и стоимости технологического оборудования ВЭУ, каждый объект должен учитываться как самостоятельная единица учета;

6.1.3. Выделенная единица учета основных средств должна поддаваться идентификации с целью возможности отражения в аналитическом учете информации о ней.

6.1.4. Законодательство в сфере бухгалтерского учета и отчетности дает общие принципы решения вопроса о признании объектов в качестве основных средств, поэтому Рекомендация устанавливает принципы и методы решения этой проблемы применительно к конкретной отрасли и сектору экономики с учетом экономического содержания.

6.1.5. При принятии решения об определении объектов учета основных средств, их разграничении на движимое и недвижимое имущество следует учитывать мнение производственных и иных подразделений в отношении удобства построения аналитического учета по объектам основным средств, а также соответствия принципам экономического содержания. В частности, может быть использовано мнение экспертов, входящих в коллегиальный орган, например, комиссию по учету основных средств в организации.

6.1.6. При определении единицы учета основных средств организации следует придерживаться следующих требований:

а) рациональности ведения бухгалтерского учета (пункт 6 ПБУ 1/2008

³⁵ ПБУ 6/01 «Учет основных средств», действовавшим до 1 января 2022 года.

«Учетная политика организации»). Несмотря на то, что не имеется ограничений по выбору минимальной единицы учета, затраты от подобной детализации не покрываются выгодами от получения информации о наличии и движении таких мелких единиц учета основных средств;

б) существенности (пункт 11 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Существенность единицы учета не является неким объективным показателем, выраженным числовыми величинами, а определяется на основе профессионального суждения в совокупности с иными принципами определения единиц учета основных средств;

в) необходимости определения СПИ единицы учета основных средств. Существенно отличающиеся сроки использования частей объекта основных средств, являются основанием для выделения двух и более единиц учета основных средств;

г) необходимости выявления сущности, функции и экономического содержания единицы учета основных средств. Если объект основных средств состоит из частей, которые по своему характеру, функции и экономическому содержанию различны, то следует выделять отдельные единицы учета основных средств.

6.2. Перечень документов, необходимых для постановки основных средств на учет в качестве движимого и недвижимого имущества

6.2.1. Перечень документов, необходимых для постановки основных средств на учет (в соответствии с частью 4 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»):

а) учетная политика организации, утвержденная руководителем организации, которая в т.ч. определяет первоначальную стоимость актива и основание для ее формирования, СПИ актива и порядок его определения, назначение метода амортизации;

б) акт ввода в эксплуатацию объекта основных средств, содержащий в том числе следующую информацию: номер и дата составления акта, дата принятия к учету объекта основных средств, наименование объекта, присвоенный код ОКОФ, СПИ, первоначальная стоимость, амортизационная группа, место (подразделение) нахождения/использования объекта, вид имущества по признаку движимое/недвижимое.

7. ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

7.1. Данная Рекомендация применяется с даты ее утверждения.

7.2. Положения Рекомендации могут применяться ретроспективно согласно пункту 48 ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

При этом показатели в соответствии с ранее проаудированной и утвержденной общим собранием акционеров (участников) общества финансовой отчетности не корректируются.

7.3. Практику применения в хозяйственной деятельности вопросов разграничения объектов основных средств ВЭС в период возникновения правовой коллизии следует рассматривать с учетом снятия правовой неопределенности, положениями, представленными в настоящей Рекомендации.

То есть при наличии правовых неопределенностей (коллизий) следует применять приоритет позднего нормативного правового акта над ранним (канон толкования права «*Lex posterior derogat legi priori*»).

Согласно пункту 3 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу.

Также при возникновении правовых неопределенностей (коллизий) следует учитывать приоритет специального права над общим правом (канон толкования права «*Lex specialis derogat legi generali*»).

ПРИЛОЖЕНИЕ

Схема ВЭУ

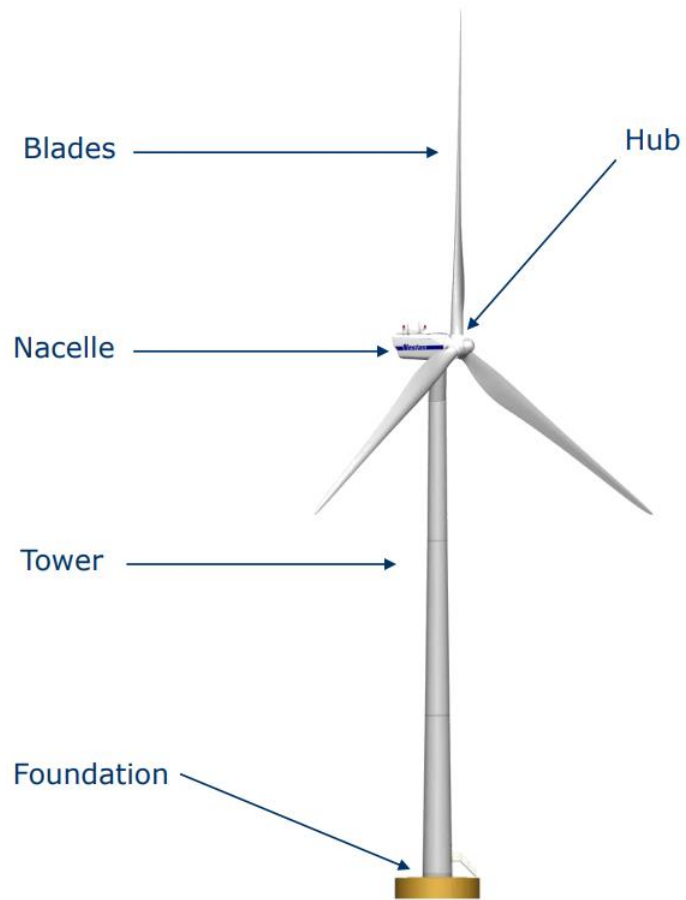


Рис. 1. Схема ветроэнергетической установки (ВЭУ).
Источник: предоставлено ПАО «Фортум».

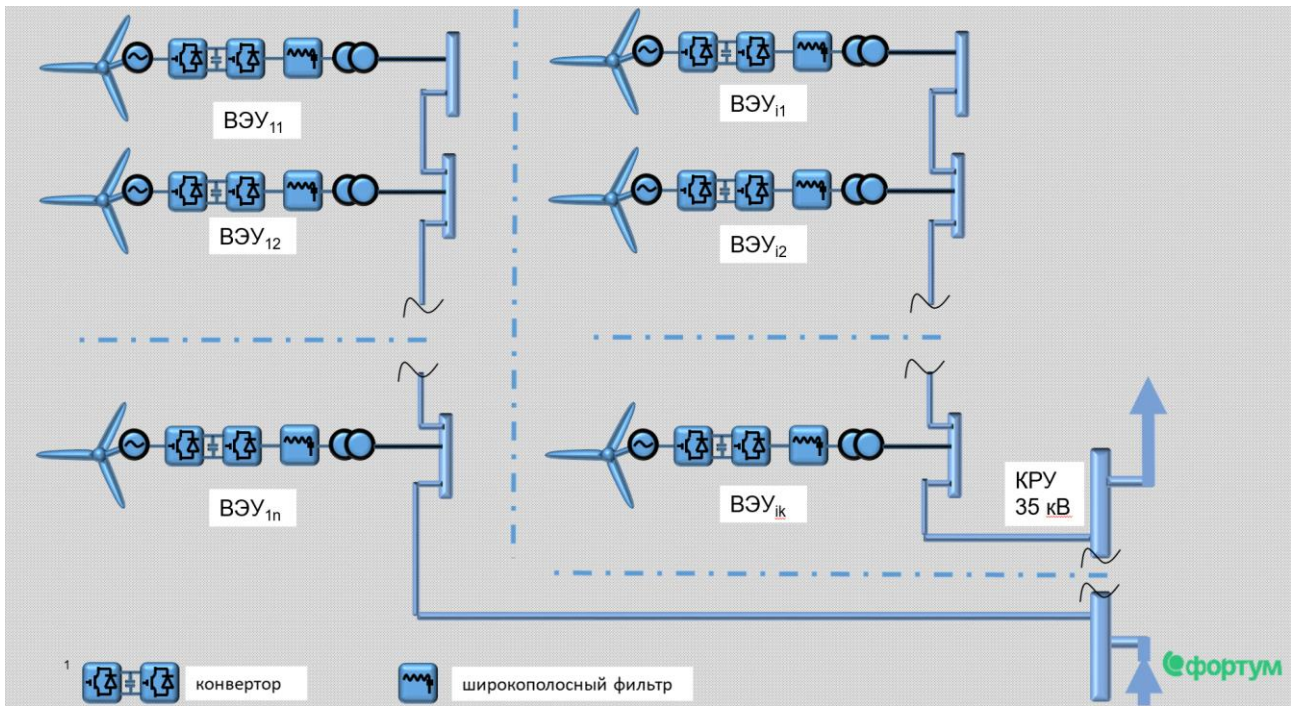


Рис. 2. Типовая принципиальная электрическая схема ветряной электрической станции (ВЭС).

Источник: предоставлено ПАО «Фортум».

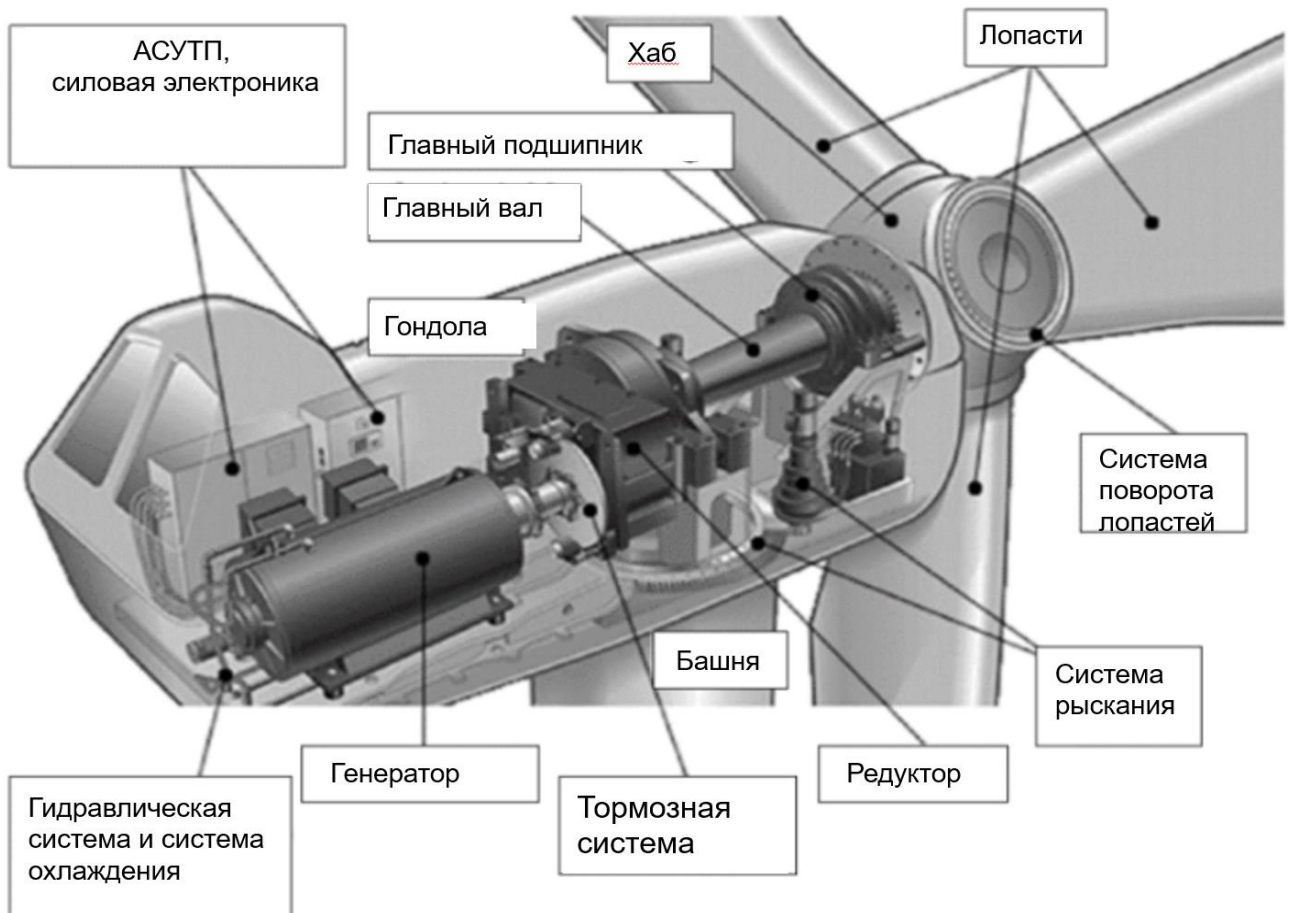


Рис. 3. Компонировка одной из разновидностей ветроэнергетической установки (ВЭУ).

Источник: предоставлено ПАО «Фортум».

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. ПРЕДМЕТ РЕГУЛИРОВАНИЯ.....	1
2. НОРМАТИВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	2
3. ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ	2
4. ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ	5
5. РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ	6
6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ (ПРАВИЛА).....	16
6.1.Принятие к бухгалтерскому учету объектов в качестве основных средств	16
6.2. Перечень документов, необходимых для постановки основных средств на учет в качестве движимого и недвижимого имущества	18
7. ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	18
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	20