

Департамент налоговой политики при участии Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности рассмотрел письмо ФНС России по вопросу применения федеральных стандартов бухгалтерского учета в целях определения налоговой базы по налогу на имущество организаций в отношении объектов основных средств, учитываемых организациями по первоначальной стоимости, и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом обложения налогом на имущество организаций признается недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае, если налоговая база в отношении такого имущества определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 375 Кодекса, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Кодекса.

Согласно статье 375 Кодекса налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено данной статьей. При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Пунктом 12 ФСБУ 6/2020 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утвержденного приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее - ФСБУ 6/2020), установлено, что при признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

В случае, если организация оценивает объекты основных средств по первоначальной стоимости, в бухгалтерском балансе такие основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения (пункт 25 ФСБУ 6/2020).

Согласно пункту 14 ФСБУ 6/2020 при оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением случаев, установленных ФСБУ 6/2020.

Так, пунктом 24 ФСБУ 6/2020 предусмотрено, что первоначальная стоимость объекта основных средств увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением этого объекта, в момент завершения таких капитальных вложений.

В соответствии с пунктом 9 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", утвержденного приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (далее - ФСБУ 26/2020), капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств. Затратами считается выбытие (уменьшение) активов

организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений.

Вместе с тем пунктом 13 ФСБУ 26/2020 предусмотрено, что при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Для целей ФСБУ 26/2020 справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н (далее - МСФО 13). При этом справедливая стоимость - оценка, основанная на рыночных данных (пункт 2 МСФО 13).

Учитывая изложенное, полагаем, что если договором купли-продажи объектов основных средств предусматриваются дополнительные условия об исполнении покупателем обязательств неденежными средствами, то на основании пункта 13 ФСБУ 26/2020 фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами), учитываемыми при определении первоначальной стоимости таких объектов основных средств, считается справедливая стоимость передаваемого имущества.

Директор Департамента

Д.В.ВОЛКОВ