

Отвечают эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Организация «А» (арендодатель) заключила договор аренды недвижимого имущества с организацией «Б» (арендатором). В аренду передан объект незавершенного строительства. Может ли арендатор учесть расходы по арендной плате за объект незавершенного строительства в целях налогового учета?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Арендатор вправе учесть расходы по арендной плате за объект незавершенного строительства в целях налогового учета. При этом необходимо учитывать общие особенности отнесения в расходы затрат по арендной плате за аренду недвижимости.

Обоснование позиции

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество.

В данной норме нет ограничений по видам арендуемого имущества, расходы на аренду которого можно учесть в целях налога на прибыль.

Нет также запрета и на учет арендных расходов в случае аренды объекта незавершенного строительства.

Есть подтверждающие это разъяснения чиновников, хотя и несколько давние.

Так, в письме УФНС РФ по г. Москве от 05.09.2008 № 20-12/084399.1 по этому поводу разъясняется, что согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами для целей налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных в статье 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии

с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, расходы по аренде объекта недвижимого имущества учитываются для целей налогообложения прибыли при их соответствии положениям ст. 252 НК РФ и условию, что договор аренды оформлен согласно требованиям российского законодательства.

Хотя разъяснение давнее, но иной позиции чиновники не озвучивали, и нет оснований считать, что положительная для налогоплательщиков позиция изменилась.

Однако необходимо учитывать, что нередко на объект незавершенного строительства его владелец не спешит оформить право собственности в соответствии со всеми требованиями законодательства.

Из Федерального закона от 24.07.2007 № 221-ФЗ «О кадастровой деятельности» следует, что объект незавершенного строительства относится к недвижимости (см. также п. 1 ст. 130 ГК РФ).

По мнению чиновников, в случае отсутствия у правообладателя регистрации права собственности на арендуемое недвижимое имущество арендатор не вправе учитывать арендные платежи по указанному имуществу в составе расходов в целях налогообложения прибыли организаций (см. письма Минфина России от 13.05.2011 № 03-03-06/1/292, от 13.05.2011 № 03-03-06/1/292, от 16.11.2010 № 03-03-06/1/728).



Они объясняют это тем, что ст. 608 ГК РФ определено, что право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

В соответствии со ст. 209 ГК РФ собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом.

Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

Согласно положениям ст. 219 ГК РФ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации.

Впрочем, суды считают иначе. Так, в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 14.10.2019 № Ф10-4073/2019 по делу № А14-18941/2018 судьи указали, что применительно к ст. 608 ГК РФ договор аренды, заключенный с лицом, которое в момент передачи вещи в аренду являлось законным владельцем вновь созданного им либо переданного ему недвижимого имущества (например, во исполнение договора купли-продажи) и право собственности которого на недвижимое имущество еще не было зарегистрировано в реестре, также не противоречит положениям ст. 608 ГК РФ и не может быть признан недействительным по названному основанию (это отмечается в п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 17.11.2011 № 73 «Об отдельных вопросах практики применения правил Гражданского кодекса Российской Федерации о договоре аренды») (см. также, например, постановления ФАС Московского округа от 06.10.2011 по делу № А40-1866/11-20-10 (<https://arbitr.garant.ru/#/document/41630744/paragraph/1:0>), ФАС Северо-Западного округа от 24.11.2008 по делу

№ А56-52896/2007) (<https://arbitr.garant.ru/#/document/33183903/paragraph/1:0>)).

Конкретно в отношении объекта незавершенного строительства такое положительное для налогоплательщика решение вынесено в Постановлении ФАС Уральского округа от 17.11.2009 № Ф09-8972/09-С3 по делу № А50-5689/2009.

Впрочем, можно найти одно исключение: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.05.2012 по делу № А32-6356/2011. В нем подход чиновников поддержан и указано, что расходы на выплату арендной платы по договору аренды недвижимого имущества не могут быть учтены арендатором при исчислении налога на прибыль, если за арендодателем не зарегистрировано право собственности на данное имущество.

Но, как видно, в целом позиция судей в пользу налогоплательщиков.

И еще один нюанс необходимо отметить.

Согласно п. 2 ст. 609 ГК РФ договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом. Договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации (п. 2 ст. 651 ГК РФ).

В письме Минфина России от 19.04.2021 № 03-03-06/1/29066 в связи с этим указано, что для возможности признания в целях налогообложения прибыли организации расходов в виде арендной платы указанные расходы должны быть подтверждены документами, соответствующими законодательству Российской Федерации.

А в письме Минфина России от 23.11.2015 № 03-07-11/67890 также поясняется, что расчетные документы по оплате арендной платы должны содержать ссылку на договор, в соответствии с которым осуществляются расходы. Поэтому расходы по незаключенному договору аренды не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций как не соответствующие критериям расходов, установленных ст. 252 НК РФ.

Но, например, в письме Минфина России от 05.03.2011 № 03-03-06/4/18 продемонстрирована более мягкая позиция.

В нем финансисты указали, что если согласно договору аренды арендатор получает

в пользование здание до госрегистрации этого договора, то арендные платежи он может включать в расходы с момента эксплуатации здания при условии, что документы переданы на регистрацию.

То есть с необходимостью регистрации чиновники увязывают учет расходов на аренду недвижимости в любом случае.

Впрочем, судьи всегда придерживались иного подхода: расходы по незарегистрированному договору аренды, заключенному на календарный год, уменьшают налогооблагаемую прибыль, так как учет арендных платежей в расходах не зависит от государственной регистрации договора и дополнительных соглашений к нему (см., например, постановления ФАС Московского округа от 26.08.2010 № КА-А41/9668-10 по делу № А41-7289/09 (<https://arbitr.garant.ru/#/document/55016691/paragraph/1:0>), ФАС Северо-Западного округа от 14.06.2007 по делу № А05-12472/2006-1 (<https://arbitr.garant.ru/#/document/33161240/paragraph/1:0>) (Определением ВАС РФ от 15.10.2007 № 12342/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра)).

Отметим, что, если договор заключен на неопределенный срок, такие договоры не подлежат государственной регистрации. С этим согласны и чиновники (см. письма Минфина России от 03.04.2009 № 03-03-06/1/214, ФНС России от 24.05.2010 № ШС-37-3/2340@).

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*

На балансе организации (ООО на общей системе налогообложения) числится нематериальный актив (товарный знак), который был создан собственными силами организации. С 01.01.2024 необходимо применять ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Согласно п. 8 данный Стандарт не распространяется на средства индивидуализации (например, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), созданные собственными силами организации.

Срок полезного использования товарного знака, ранее учтенного как НМА (нематериальный актив), составляет 10 лет (в бухгалтерском и налоговом учете).

Как теперь учитывать такой НМА в бухгалтерском и налоговом учете?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

1. В бухгалтерском учете балансовую стоимость товарного знака, созданного собственными силами организации и ранее учтенного в составе НМА, необходимо списать.

2. Учет товарных знаков в целях исчисления налога на прибыль остается прежним, в том числе в части учета амортизации товарных знаков.

Обоснование позиции

Бухгалтерский учет. В соответствии с подп. «е» п. 8 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденным Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н (далее — ФСБУ 14/2022), данный стандарт не распространяется на созданные собственными силами организации средства индивидуализации, в том числе товарные знаки.

Следовательно, созданные собственными силами организации средства индивидуализации, в частности товарный знак, не является нематериальным активом.

Как разъясняется в информационном сообщении Минфина России от 18.07.2022 № ИС-учет-40, из сферы применения ФСБУ 14/2022 исключены средства индивидуализации (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания, др.), созданные собственными силами организации (ранее — не исключались). Затраты, связанные с созданием таких объектов, признаются расходами периода, в котором они понесены.

Переход на ФСБУ 14/2022 разъясняется в пп. 52–56 ФСБУ 14/2022.

В частности, на основании подп. «в» п. 53 ФСБУ 14/2022 в отношении объектов бухгалтерского учета (товарных знаков), которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе нематериальных активов, но в соответствии со стандартом таковыми не являются, организация должна на начало отчетного периода



(конец периода, предшествующего отчетному) списать балансовую стоимость таких объектов в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль организации, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.

Балансовая стоимость представляет собой первоначальную (переоцененную) стоимость НМА, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения (п. 29 ФСБУ 14/2022).

В учете при этом могут быть сделаны следующие записи (в отношении товарного знака, числившегося в составе НМА до 01.01.2024):

Дебет 84 Кредит 04

— списана первоначальная стоимость созданных организацией товарных знаков;

Дебет 05 Кредит 84

— списана накопленная по данным объектам амортизация;

Дебет 012

— объекты отражены за балансом (см. также Примерную форму приказа о списании нематериальных активов в порядке единовременной корректировки на 31.12.20 (подготовлено экспертами компании ГАРАНТ)).

Последствия перехода на ФСБУ 14/2022 должны быть впервые отражены в бухгалтерской отчетности за тот год, в котором организация впервые начала применять положения нового стандарта (информационное сообщение Минфина России от 18.07.2022 № ИС-учет-40). В этой связи приведенные выше записи необходимо сформировать в межотчетный период (т.е. после реформации баланса и формирования отчетности за 2023 год).

Корректировки должны быть впервые отражены в бухгалтерской отчетности за 2024 год. То есть возникшие при переходе разницы, урегулированные нераспределенной прибылью, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год — как данные на начало периода. На бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2023 год операции, связанные с первым применением ФСБУ 14/2022, не влияют (см. также материал: *Вопрос*: Отражение в бухгалтерском учете перехода на ФСБУ 14/2022 (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июнь 2023 г.)).

На текущий момент каких-либо дополнительных рекомендаций регуляторов в области

бухучета по данному вопросу нами не обнаружено. Поэтому к сказанному следует относиться как к экспертному мнению и ориентироваться на собственное профессиональное суждение (Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» (принята фондом «НРБУ «БМЦ» от 17.12.2018).

Примечание. Как следует из буквального прочтения нормы подп. «е» п. 8 ФСБУ 14/2022, не учитываются в составе НМА только средства индивидуализации (в том числе товарные знаки), созданные собственными силами организации. То есть расходы организации, произведенные собственными силами, например, на проведение НИОКР, в данной норме в виде исключения из состава НМА не поименованы. См. также материалы: Энциклопедия решений. Учет расходов на НИОКР (февраль 2024); Энциклопедия решений. Учет вложений в НИОКР (февраль 2024).

Налог на прибыль. В налоговом учете изменений в порядок учета товарных знаков в настоящий момент не внесено. Так, на сегодняшний день в составе нематериальных активов учитываются исключительные права на товарные знаки (п. 3 ст. 257 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 258 НК РФ НМА включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ. Пунктом 2 ст. 258 НК РФ установлено, что определение срока полезного использования объекта НМА производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта НМА, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Из взаимосвязи п. 1 ст. 1477, ст. 1481 ГК РФ следует, что на товарный знак, то есть на обозначение, служащее для индивидуализации товаров, признается исключительное право,

удостоверяемое свидетельством на товарный знак.

Учитывая изложенное, в составе нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль учитываются товарные знаки, на которые получены соответствующие свидетельства.

Поэтому если на указанные в вопросе товарные знаки были получены данные свидетельства, то они ранее правомерно были учтены в составе нематериальных активов в налоговом учете. При этом методика их учета с 01.01.2024 не меняется, т.е. по ним ежемесячно продолжает начисляться амортизация.

К сведению

Изменение первоначальной стоимости НМА в налоговом учете не предусмотрено. Также нормами НК РФ не предусмотрен пересмотр срока полезного использования нематериальных активов.

Выраженная позиция является нашим экспертным мнением и может отличаться от мнения других специалистов и не препятствует руководствоваться нормами законодательства РФ в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в приведенном ответе.

Организация может обратиться за персональным разъяснением в Минфин России или налоговый орган (подп. 1, 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, п. 1 ст. 34.2 НК РФ, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Обратиться в налоговый орган за разъяснениями возможно на сайте ФНС России: https://www.nalog.ru/rn77/service/obr_fts/other/ul/. Кроме того, для получения консультации можно позвонить по единому номеру: 8 (800) 222-2222 (письмо ФНС России от 09.09.2021 № КВ-3-14/6138@).

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Шайхутдинов Газинур*

Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ и приказ Минфина России от 29.06.2018 № 146н подразумевают, что при заключении концессионного соглашения концессионер обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать

определенное этим соглашением имущество. В бухгалтерском учете понятие «реконструкция» подразумевает отнесение затрат на увеличение балансовой стоимости реконструированного объекта.

Увеличить балансовую стоимость объектов концессии (здание котельной, тепловые сети) необходимо на общий размер инвестиций или нужно выбрать определенные работы?

В рамках инвестиционной программы предусмотрено, что часть расходов концедент компенсирует концессионеру.

Нужно ли стоимость объекта увеличивать на сумму произведенных расходов по текущему обслуживанию объекта?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

С целью корректного формирования вложений в объект концессии органу власти следует проанализировать концессионное соглашение, а также инвестиционную программу (программы). Если расходы органа власти на компенсацию затрат осуществляются с целью возмещения концессионеру расходов на эксплуатацию объекта концессии, затрат на обслуживание заемных средств и/или компенсируется доходность инвестированного собственного капитала концессионера, тогда они отражаются в качестве расходов текущего периода и капитальными вложениями не являются (независимо от формы финансирования расходов в качестве субсидий или бюджетных инвестиций). В то же время если такие расходы производятся с целью осуществления реконструкции и являются бюджетными инвестициями, тогда они должны формировать капитальные вложения в объект концессии. При этом по завершении реконструкции орган власти формирует капитальные вложения за счет средств концессионера, что в совокупности со сформированными вложениями за счет бюджетных инвестиций (при их наличии) отражает общую стоимость реконструкции (капитальные вложения).

Обоснование вывода

Порядок учета концедентом имущества и обязательств, а также доходов и расходов определен в Стандарте «Концессионные соглашения». Объект концессионного соглаше-



ния и (или) иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество подлежит обособленному отражению в том числе органом местного самоуправления, выступающим от имени концедента, в составе нефинансовых активов имущества казны (п. 4 Стандарта «Концессионные соглашения»).

Согласно п. 7 Стандарта «Концессионные соглашения» на дату подписания концессионного соглашения уполномоченный субъект учета отражает на забалансовом счете, предназначенном для учета сметной стоимости создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, предусмотренную концессионным соглашением сумму инвестиций (предельный размер расходов) на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения. При этом не реже одного раза в полгода в течение периода создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения уполномоченный субъект учета:

- отражает на забалансовом счете, предназначенном для учета увеличения стоимости имущества концедента, фактическую сумму инвестиций концессионера на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения на основании информации, предоставленной концессионером;

- при необходимости корректирует сметную стоимость создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, отраженную на соответствующем забалансовом счете.

В соответствии с положениями Инструкции № 157н учет операций по вложениям в имущество концедента, в том числе при их строительстве, следует осуществлять с применением счета 106 90 «Вложения в имущество концедента», на котором группируются все фактические затраты. Также с целью раскрытия достоверной информации о стоимости объектов строительства по концессионному соглашению в составе капитальных вложений в объект концессионного соглашения следует учитывать все расходы, непосредственно связанные с приведением данного объекта в состояние, соответствующее условиям концессионного соглашения (письмо Минфина России от 28.06.2019 № 02-07-10/47992).

В то же время с целью разграничения вложений в объекты реконструкции по концес-

сионному соглашению Инструкций № 157н предусмотрены дополнительные забалансовые счета:

- счет 38 «Сметная стоимость создания (реконструкции) объекта концессии» предназначен для учета суммы инвестиций (предельного размера расходов) на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения, предусмотренной концессионным соглашением (п. 390.1 Инструкции № 157н). Такие суммы учитываются на указанном счете уполномоченным субъектом учета на дату подписания концессионного соглашения. Те же положения содержит и п. 7 Стандарта «Концессионные соглашения». Соответственно, из прямого толкования п. 390.1 Инструкции № 157н и п. 7 Стандарта «Концессионные соглашения» следует, что на забалансовом счете 38 отражается вся сумма инвестиций, предусмотренная соглашением. То есть как вложения концедента, так и концессионера. При этом не реже одного раза в полгода в течение периода создания объекта концессионного соглашения уполномоченный субъект учета при необходимости корректирует сметную стоимость создания объекта, отраженную на забалансовом счете 38 (п. 7 Стандарта «Концессионные соглашения»);

- счете 39 «Доходы от инвестиций на создание (реконструкцию) объекта концессии», на котором отражается сумма, фактически израсходованная концессионером на создание объекта концессионного соглашения (п. 390.3 Инструкции № 157н). Сумма корректируется не реже одного раза в полгода в течение периода создания объекта концессионного соглашения (подп. «а» п. 7 Стандарта «Концессионные соглашения»). Для возможности отражения данной суммы необходимо предусмотреть получение соответствующей информации от концессионера, например, в качестве соответствующего отчета концессионера. Необходимо запросить у концессионера документы, подтверждающие его расходы на создание объекта.

Однако действующими нормативными документами не установлен порядок отражения в бюджетном учете операций по формированию концедентом капитальных вложений за счет средств концессионера. Исходя из экономического содержания, считаем, что вложения кон-

цессионера можно рассматривать в качестве безвозмездных неденежных поступлений.

При этом с целью определения размера вложений в имущество концессии необходимо исходить из того, что в соответствии с БК РФ расходы бюджета публично-правового образования — концедента в рамках исполнения концессионного соглашения на софинансирование (финансовое обеспечение) концедентом расходов концессионера на создание (реконструкцию) недвижимого имущества, являющегося объектом концессионного соглашения, осуществляются в форме бюджетных инвестиций в объект концессионного соглашения (письмо Минфина России от 11.09.2020 № 09-05-05/80140, п. 5 ст. 79 БК РФ). В то же время по смыслу бюджетного законодательства (см. понятие бюджетных инвестиций в ст. 6 БК РФ) предоставление бюджетных инвестиций всегда влечет за собой увеличение стоимости государственного (муниципального) имущества.

В то же время, согласно положениям Стандарта «Концессионные соглашения», если по условиям концессионного соглашения концедент возмещает концессионеру расходы на эксплуатацию объекта концессии, затраты по обслуживанию заемных средств и/или компенсирует доходность инвестированного собственного капитала концессионера, то указанные расходы признаются концедентом в составе расходов того периода, в котором они возникли (см. обзор писем Минфина России от 27.08.2020 № 02-07-10/75870 и от 17.09.2020 № 02-07-10/81832). Указанные расходы могут также осуществляться в форме субсидий, предусмотренных ст. 78 БК РФ.

Таким образом, с целью корректного формирования вложений в объект концессии органу власти следует проанализировать концессионное соглашение, а также инвестиционную программу (программы). Если расходы органа власти на компенсацию затрат осуществляются с целью возмещения концессионеру расходов на эксплуатацию объекта концессии, затрат на обслуживание заемных средств и/или компенсируется доходность инвестированного собственного капитала концессионера, тогда они отражаются в качестве расходов текущего периода и капитальными вложениями не являются (независимо от формы финансирования расходов в качестве субсидий или бюджетных

инвестиций). В то же время если такие расходы производятся с целью осуществления реконструкции и являются бюджетными инвестициями, тогда они должны формировать капитальные вложения в объект концессии. При этом по завершении реконструкции орган власти формирует капитальные вложения за счет средств концессионера, что в совокупности со сформированными вложениями за счет бюджетных инвестиций (при их наличии) отражает общую стоимость реконструкции (капитальные вложения).

Ответ подготовил:

эксперт службы

Правового консалтинга ГАРАНТ

Гурашвили Роман

Ответ прошел контроль качества

В своей производственной деятельности организация закупает комплектующие материалы, в том числе электронные компоненты для доработки выпускаемой продукции с целью улучшения технических и пользовательских характеристик продукта.

Являются ли такие расходы затратами, связанными с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР), или это текущие расходы?

По нашему мнению, такие расходы до 31.12.2023 не относятся к НИОКР на основании п. 4 ПБУ 17/02, согласно которому ПБУ 17/02 не применяется в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.п.), затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затрат на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, а также затрат, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменени-



ем дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

С 2024 года затраты на НИОКР регулируются ФСБУ 14/2022 и ФСБУ 26/2020.

В ФСБУ 26/2020 НИОКР посвящен раздел 2.1.

Согласно п. 17.4 ФСБУ 26/2020 затраты, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, отражаются в бухгалтерском учете организации с подразделением на затраты, относящиеся:

а) к стадии исследований, то есть стадии выполнения уникальных изысканий, целью которых является получение новых научных или технических знаний и достижений.

В данном случае организация выполняет исследования, целью которых является получение новых технических знаний, т.е. подп. «а» п. 17.4 ФСБУ 26/2020 применим;

б) к стадии разработок, то есть стадии применения результатов стадии исследований или иных знаний для планирования и проектирования производства новых или значительно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем, услуг до начала их производства в коммерческих целях или использования.

В данном случае организация новую продукцию не получает, а также если организация не получает значительно улучшенную продукцию, то подп. «б» п. 17.4 ФСБУ 26/2020 не применим.

То есть на основании подп. «а» п. 17.4 эти затраты с 2024 года относятся к затратам, связанным с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, как затраты, относящиеся к стадии исследований.

Далее рассмотрим, относятся ли эти затраты к капитальным вложениям.

Не признаются капитальными вложениями в объект нематериальных активов относящиеся к стадии исследований фактические затраты (подп. «а» п. 17.6 ФСБУ 26/2020).

Фактические затраты, указанные в п. 17.6 ФСБУ 26/2020, признаются расходами периода, в котором они были понесены. В последующие отчетные периоды такие затраты не могут быть восстановлены в качестве капитальных вложе-

ний в объекты нематериальных активов (абзац пятый п. 17.6 ФСБУ 26/2020).

Таким образом, по нашему мнению, указанные затраты с 2024 года относятся к затратам, связанным с НИОКР, но не относятся к капитальным вложениям и признаются расходами периода, в котором они были понесены.

*Ответ подготовил:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ
Игнатов Дмитрий*

В п. 24.2 ст. 255 НК РФ закреплена возможность включения в состав расходов на оплату труда стоимости услуг по организации туризма, санаторно-курортного лечения и отдыха на территории РФ, оказанных работнику и членам его семьи, не более 50 000 руб. на человека за налоговый период.

Если путевка приобретается семье из трех человек (ребенок до 18 лет), то верно ли, что предприятие может отнести на расходы в целях налогообложения прибыли 150 000 руб.? Или на всех троих всего 50 000 руб.?

Какой-либо практики по данному вопросу нет.

В то же время надо учесть, что в данной норме определено и однозначно указано, что указанные в п. 24.2 ст. 255 НК РФ расходы учитываются в размере фактически произведенных расходов, но не более 50 000 рублей в совокупности за налоговый период на каждого из лиц, перечисленных в абзаце 2 этого пункта.

Следовательно, это положение надо трактовать именно так, что указанный предел рассчитывается на каждое лицо, в отношении которого оплачена путевка (не в целом на работника или его семью, а на каждого члена семьи).

В данном случае можно принять расходы в размере 150 000 руб. (при условии выполнения требования, установленного абзацем 9 п. 16 ст. 255 НК РФ).

*Ответ подготовил:
эксперт службы*

*Правового консалтинга ГАРАНТ
Подкопаев Михаил*