

Доходная безвозмездность



Арнадий Капнаев,

начальник отдела налоговых споров и налогового планирования ООО «Правовой сервис»

Автор рассмотрел 14 ситуаций из практики, когда у организации может не возникнуть внереализационный доход при безвозмездном пользовании или получении имущества, работ, услуг или имущественных прав.

Обычно безвозмездное получение организацией имущества, работ, услуг или имущественных прав влечет за собой получение дохода, включаемого во внереализационные доходы (п. 8 ст. 250 НК РФ) и облагаемого налогом на прибыль. Однако, как показывает арбитражная практика, в некоторых случаях внереализационного дохода у организации-получателя не возникает.

Проанализировав официальные разъяснения налогового законодательства, приведенные в письмах Минфина России, мнения ФНС и региональных налоговых органов, а также наиболее значимые судебные решения, автор подготовил подборку практических ситуаций, связанных с приобрете-

нием, получением в пользование или иным переходом имущества на безвозмездной основе.

Получение беспроцентного займа

Глава 25 Налогового кодекса РФ не предусматривает такого объекта налогообложения, как материальная выгода от экономии на процентах. Следовательно, экономическая выгода от экономии на процентах при получении беспроцентного займа не должна учитываться в составе внереализационных доходов в целях налогообложения прибыли. Такой вывод сделан в ряде официальных документов финансового ведомства

(письма Минфина России от 02.04.2010 № 03-03-06/1/224, от 20.05.2009 № 03-03-06/1/334, от 17.03.2009 № 03-03-06/1/153, от 02.04.2008 № 03-03-06/1/245).

Согласно позиции фискальных органов при получении беспроцентного займа у налогоплательщика не возникает внереализационного дохода. Беспроцентный заем не является безвозмездной услугой. Эта позиция подтверждается и судебной практикой.

Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 № 3009/04 говорится, что у налогоплательщика не возникает внереализационного дохода при получении беспроцентного займа, который, по мнению суда, не является безвозмездной услугой.

Аналогичные выводы сделаны в постановлениях ФАС Московского округа от 30.04.2009 № КА-А40/3318-09 по делу № А40-62908/08-4-307, ФАС Северо-Западного округа от 18.10.2007 по делу № А56-4688/2007 и др.

Этой же, положительной для налогоплательщика, позиции придерживается УФНС России по г. Москве в письмах от 21.12.2011 № 16-15/123400@, от 27.09.2011 № 16-15/093520@ и др.

Дарение денег, в т.ч. учредителем или участником общества

Согласно ст. 250 НК РФ доходы в виде безвозмездно полученного имущества относятся к внереализационным доходам налогоплательщика. В статье 247 НК РФ установлено, что объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, которая складывается в т.ч. из внереализационных доходов.

Арбитражные суды обычно разделяют точку зрения, согласно которой денежные средства, полученные по договорам дарения, нужно квалифицировать как безвоз-

мездно полученное имущество. Так, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.09.2005 № А33-29714/04-С3-Ф02-4344/05-С1 говорится, что безвозмездно полученные от физических лиц денежные средства признаются внереализационным доходом налогоплательщика. При этом довод о том, что полученные денежные средства не имеют цены, суд отклонил.

Аналогичный вывод сделал ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 17.04.2006 по делу № А66-2962/2005.

Вместе с тем в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации в том случае, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации; от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации; от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица.

Под имуществом законодатель понимает как денежные средства, так и прочее имущество, имеющее материальное воплощение (средства производства или орудия труда).

Таким образом, если организация или физическое лицо – учредитель, вклад которого в уставный капитал российской организации составляет более 50%, окажет этой организации безвозмездную помощь в виде перечисления денежных средств на расчетный счет, эти денежные средства не должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Полученное налогоплательщиком имущество не признается доходом для целей налогообложения, только если в течение одного года со дня получения оно (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам. До истечения одного года со дня поступления денежных средств их получатель вправе использовать такие средства в хозяйственной деятельности и пользоваться льготой по налогу на прибыль. Об этом Минфин России сообщил в письме от 19.04.2006 № 03-03-04/1/360.

Однако в другом письме (от 28.12.2006 № 03-03-04/4/194) финансовое ведомство указало, что подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не содержит требований о включении получающей организацией в налоговую базу по налогу на прибыль денежных средств в случае их использования на приобретение каких-либо активов (в т.ч. приобретаемых в течение одного года после получения денежных средств от материнской организации), которые в последующем будут реализованы. Таким образом, поступившие денежные средства не признаются у получающей организации доходом при налогообложении прибыли вне зависимости от того, переданы они третьим лицам в течение одного года со дня их получения или нет (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.09.2006 по делу № Ф04-4213/2006(24086-А27-35)).

В письме УФНС России по г. Москве от 22.03.2006 № 20-12/22187 также указано, что денежные средства, переданные безвозмездно обществу-резиденту, 100% акций уставного капитала которого принадлежит передающей организации-нерезиденту, не учитываются принимающей организацией при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Однако в ряде случаев у компаний и налоговых органов возникают разногласия, связанные с применением подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ

(например, постановление ФАС Дальневосточного округа от 30.12.2005 по делу № Ф03-А73/05-2/4367).

Арбитражные суды отмечают, что применение положений подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ возможно при условии передачи имущества безвозмездно с соблюдением норм действующего законодательства, в частности требований ст. 575 ГК РФ (постановление ФАС Московского округа от 05.12.18.11.2005 по делу № КА-А40/11321-05).

Однако если получение денежных средств не преследует какой-либо деловой цели и представляет собой реализацию налоговой схемы, то у их получателя возникает налогооблагаемый доход (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.12.2006 по делу № Ф04-8430/2006(29443-А75-35)).

Вместе с тем следует отметить, что 31 декабря 2010 года в п. 1 ст. 251 НК РФ появился подп. 3.4, согласно которому при определении дохода не учитываются доходы в виде имущества, имущественных или неимущественных прав в размере их денежной оценки, которые переданы хозяйственному обществу или товариществу в целях увеличения чистых активов, в т.ч. путем формирования добавочного капитала или фондов, соответствующими акционерами или участниками.

Таким образом, если безвозмездную передачу оформить как увеличение чистых активов общества, с переданных сумм платить налог на прибыль не придется.

Возможность применения данного подпункта не зависит от размера доли или количества акций участника. Об этом говорится, например, в письмах Минфина России от 20.04.2011 № 03-03-06/1/257 и от 21.03.2011 № 03-03-06/1/160. И даже если получатель актива передаст его третьим лицам, он все равно не потеряет право на льготу (см. письмо Минфина России от 18.04.2011 № 03-03-06/1/243).

Неправомерное получение дивидендов

Согласно официальной позиции фискальных органов выплаты акционерам (участникам) хозяйственных обществ в нарушение установленного порядка не признаются дивидендами, а являются безвозмездно полученным имуществом. Они включаются во внереализационные доходы на основании п. 8 ст. 250 НК РФ. Статья 275 НК РФ в данном случае не применяется.

Так, в письме от 14.10.2005 № 03-03-04/1/276 Минфин России разъясняет, что денежные средства, которые акционерное общество выплачивает в виде дивидендов с нарушением требований законодательства Российской Федерации, не могут быть признаны дивидендами для целей налогообложения прибыли.

Оставление задатка в связи с неисполнением другой стороной согласованных условий договора

В силу подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ не признается доходом имущество, полученное в форме задатка в качестве обеспечения обязательств. Однако при этом данное нормативное положение не применяется к случаям, когда задаток остается у контрагента в результате неисполнения договора.

Так, в письме Минфина России от 08.09.2005 № 03-03-04/2/56 разъясняется, что задаток, который остался у стороны соглашения в результате неисполнения договора, признается ее внереализационным доходом как безвозмездно полученное имущество.

Если рассматривать задаток как штрафную санкцию, то налогоплательщик, его получивший, должен включить эту сумму во внереализационные доходы на основании п. 3 ст. 250 НК РФ.

Однако Минфин России придерживается другого мнения. Чиновники считают, что у получившей стороны сумму задатка

следует рассматривать как безвозмездно полученное имущество (письма Минфина России от 18.01.2008 № 03-03-06/1/12, от 08.09.2005 № 03-03-04/2/56).

Следуя таким рекомендациям, организации, оставившей у себя задаток при наличии на то правовых оснований, надлежит включить сумму задатка как безвозмездно полученное имущество в расчет налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ.

Увеличение общей площади помещения в результате реконструкции

Официальной позиции фискальных органов по данному вопросу автору обнаружить не удалось.

Немногочисленной судебной практикой по данной проблеме признается, что увеличение общей площади помещения после реконструкции надлежит считать внереализационным доходом (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.05.2006 № Ф08-1606/2006-726А по делу № А32-2775/2005-12/109).

Безвозмездное получение в пользование имущества

Помимо передачи имущества в собственность организация может получить его в безвозмездное пользование под условием последующего возврата. Такая передача регламентируется договором безвозмездного пользования, или договором ссуды (п. 1 ст. 689 ГК РФ).

Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ к внереализационным доходам налогоплательщика относится безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права. Исключение составляют случаи, указанные в ст. 251 НК РФ. Налогоплательщик должен оценить полученные доходы исходя из рыночных цен с учетом положе-

ний ст. 40 НК РФ. При этом в Налоговом кодексе РФ не указано, что эту норму нужно применять в отношении случаев безвозмездного пользования имуществом.

Вместе с тем в Минфине России считают, что для целей налогообложения прибыли получение имущества в безвозмездное пользование следует рассматривать как безвозмездное получение имущественного права.

Поэтому налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аналогичные услуги (письма Минфина России от 12.05.2012 № 03-03-06/1/243, от 19.04.2010 № 03-03-06/4/43, от 04.02.08 № 03-03-06/1/77, от 24.03.2009 № 03-03-05/46, УФНС России по г. Москве от 28.05.2009 № 16-15/053909 и от 23.06.2009 № 16-15/063442 и др.).

На необходимость увеличения в этом случае доходов налогоплательщика указывает и Высший арбитражный суд РФ. Согласно п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» применение п. 8 ст. 250 НК РФ не ограничено только имущественными правами, представляющими собой требования к третьим лицам. Данное положение подлежит применению также при безвозмездном получении права пользования вещью. Установленный данной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в т.ч. права пользования вещью.

Данную точку зрения разделяют и суды федеральных округов (см., например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.03.2006 по делу № А56-42032/04, в котором суд указал, что при получении автомобиля в безвозмездное пользование налогоплательщик получает экономическую выгоду в сумме, не уплаченной за пользование автомобилем; постановление ФАС Волго-Вятского округа от 05.06.2007 по делу № А39-3251/2006, где суд счел, что экономическая выгода за безвозмездное пользование нежилым помещением должна быть включена в состав внереализационных доходов).

Правда, есть отдельные судебные решения, в которых суды излагали противоположную точку зрения. Так, из постановления ФАС Поволжского округа от 06.03.2007 № А65-13556/2006 следует, что заключение договоров безвозмездного пользования имуществом с последующим его возвратом ссудодателю не является реализацией товаров, работ, услуг в целях начисления налога на прибыль организаций. Соответственно такие договоры не могут рассматриваться в качестве безвозмездно полученных услуг и включаться в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ. Аналогичное мнение высказано в постановлении ФАС Поволжского округа от 17.02.2005 № А65-11335/2004-СА1-32.

Минфин России также иногда высказывается в том смысле, что при безвозмездном получении в пользование имущества внереализационного дохода не возникает. Так, в письме от 08.08.2007 № 03-03-06/1/545 фискальное ведомство указало, что такое имущество не может считаться безвозмездно полученным (п. 2 ст. 248 НК РФ), т.к. подлежит возврату.

Кроме того, в письме от 14.01.2008 № 03-03-06/1/4 Минфин России обратил внимание налогоплательщиков на то, что имущество, полученное во временное

пользование в рамках возмездного договора (договора подряда), не считается безвозмездно полученным для целей налогообложения прибыли.

Передача имущества от одного представительства или структурного подразделения организации другому

В данной ситуации перехода права собственности между обособленными подразделениями внутри одной организации не происходит. Соответственно, внереализационный доход у получающей стороны согласно ст. 250 НК РФ не образуется. Данный вывод подтверждается и разъяснениями Минфина России (письмо от 20.06.2006 № 03-03-04/1/528). Обособленное подразделение, безвозмездно передающее имущество другому подразделению налогоплательщика, не учитывает в составе своих расходов стоимость передаваемого имущества.

Использование работниками личного имущества в производственных целях

Официальная позиция столичных налоговиков, выраженная в письме УФНС России по г. Москве от 30.06.2008 № 20-12/061156, заключается в том, что если работники используют личные сотовые телефоны в производственных целях, то у организации возникает внереализационный доход в виде безвозмездного пользования имуществом.

Из разъяснений налоговых органов можно сделать вывод, что использование личного имущества в производственных целях без заключения договора безвозмездного пользования также приводит к возникновению внереализационного дохода.

В соответствии со ст. 423 ГК РФ безвозмездным признается договор, по кото-

рому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного представления.

Соответственно, обязанности по уплате арендной платы при заключении такого договора не возникает.

В то же время у организации, получившей имущество по договору безвозмездного пользования, безвозмездно полученные имущественные права будут признаваться внереализационными доходами в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ (письма Минфина России от 04.04.2007 № 03-03-06/4/37, от 17.10.2005 № 03-03-04/4/63).

Вместе с тем в письме Минфина России от 04.04.2007 № 03-03-06/4/37 также указано, что в случае, если имущество, полученное по договорам безвозмездного пользования, используется с целью извлечения дохода, расходы, связанные с использованием такого имущества (в частности, расходы на приобретение ГСМ для автомобиля работника), могут быть учтены в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при условии их соответствия требованиям ст. 252 НК РФ (расходы должны быть экономически оправданными и документально подтвержденными).

Для отнесения затрат на оплату разговоров по мобильному телефону к уменьшающим налоговую базу расходам организации необходимо доказать, что такие разговоры имели производственный характер и подтвердить это соответствующими документами.

В письмах от 19.01.2009 № 03-03-07/2, от 05.06.2008 № 03-03-06/1/350 Минфин России разъясняет, что для признания произведенных затрат на оплату услуг сотовой связи расходами для целей налогообложения необходимо иметь, в т.ч.:

- утвержденный руководителем организации перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обя-

занностей необходимо использование сотовой связи;

- договор с оператором на оказание услуг связи;
- детализированные счета оператора связи.

При этом сотрудники Минфина России уточняют, что указанный перечень документов будет применяться и в том случае, если при приобретении услуг связи предоставленные налогоплательщику телефонные номера (sim-карты) установлены на мобильные телефоны, принадлежащие работникам (см. последний абзац письма Минфина России от 05.06.2008 № 03-03-06/1/350).

Существует обширная арбитражная практика, в соответствии с которой наличие детализированного счета оператора не является обязательным для подтверждения обоснованности осуществленных расходов на услуги сотовой связи (постановления ФАС Московского округа от 19.07.2007 № КА-А40/5441-07, от 11.12.2007 № КА-А40/12690-07, ФАС Северо-Западного округа от 29.10.2007 № А05-3408/2007).

В постановлении ФАС Московского округа от 09.07.2008 № КА-А40/5861-08 судьи поддержали налогоплательщика в том, что документ о детализации вызовов не является первичным бухгалтерским документом (напомним, что первичные учетные документы согласно ст. 313 НК РФ являются подтверждением данных и налогового учета). Кроме того, налоговое законодательство не содержит обязательного подтверждения налогоплательщиком производственного характера каждого телефонного звонка. Суд также установил, что обоснованием предоставления сотовых телефонов в пользование конкретным работникам общества являются приказы генерального директора общества.

Но можно взглянуть на ситуацию и по-другому. Договор безвозмездного пользования предполагает, что одна сторона передает вещь другой на время с последующим

возвратом (п. 1 ст. 689 ГК РФ). Если работники используют свои сотовые телефоны в т.ч. для служебных переговоров, передачи вещи не происходит. Телефонным аппаратом пользуется его собственник – физическое лицо в личных, а также в служебных целях, а организация только оплачивает услуги оператора мобильной связи. Следовательно, она никакого имущества не получает и не может им пользоваться, а значит, п. 8 ст. 250 НК РФ в данной ситуации неприменим. Поэтому у компании не возникает внереализационного дохода в виде безвозмездно полученного в пользование имущества (сотовых телефонов работников).

Оказание услуг по договору купли-продажи или поставки без взимания дополнительной платы

Налоговым кодексом РФ не уточняется, можно ли признать услуги, оказанные во исполнение договора поставки, безвозмездно оказанными.

Официальной позиции финансово-го ведомства по данному вопросу автор не нашел.

Примером судебного решения, согласно которому оказание услуг во исполнение договора поставки не может признаваться безвозмездным оказанием услуг, является постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.05.2006 по делу № А26-11342/2005-217. Суд указал, что внереализационного дохода в этом случае не возникает.

Переход н собственнику помещения прав на землю

В Налоговом кодексе РФ прямо не сказано, возникает ли доход, когда права на землю переходят без дополнительной оплаты вслед за правом на помещение.

Согласно официальной позиции вне-реализационного дохода в этой ситуации

не возникает. Безвозмездным получением имущества или имущественного права такой переход не признается.

Ранее компании могли получить доначисления налога на прибыль на стоимость бесплатно полученного земельного участка, на котором расположено здание. Проблемы могли возникнуть из-за того, что право собственности на долю земельного участка, на котором расположен дом, переходит автоматически при приобретении в собственность помещения в многоквартирном жилом доме (ст. 38 Жилищного кодекса РФ).

Если компания владеет помещением в жилом доме, который расположен на земельном участке, сформированном до 1 марта 2005 года, то с этой даты доля в праве общей собственности на участок переходит к собственнику помещения бесплатно.

В то же время безвозмездно полученное имущество необходимо включить во внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ). На этом основании компании могли бы доначислить налог исходя из рыночной стоимости доли земельного участка.

Но с выходом письма Минфина России от 25.05.2006 № 03-03-04/1/476 такие риски были сняты. Специалисты Минфина России посчитали, что право на землю не нуждается в отдельной государственной регистрации и возникает, когда организация получила свидетельство о праве собственности на помещение в доме.

Поэтому доля в праве собственности на общее имущество – это неотъемлемая часть помещения в доме.

В связи с этим лицо, приобретающее в собственность помещение в многоквартирном доме, одновременно приобретает долю в праве общей собственности на земельный участок.

Поэтому Минфин России считает, что права на землю нельзя считать полученными безвозмездно.

Предоставление скидок, не уменьшающих цену товара

Признается ли безвозмездным получением имущества скидка, предоставленная в виде изменения цены товара, в Налоговом кодексе РФ прямо не сказано.

Согласно официальной позиции, если скидка предоставлена в виде изменения цены товара, внереализационного дохода у покупателя не возникает (письма Минфина России от 14.11.2005 № 03-03-04/1/354, от 15.09.2005 № 03-03-04/1/190).

В то же время, если премии (скидки) получены покупателем вследствие выполнения определенных условий договора (в частности, касающихся объема закупок) и при этом не связаны с изменением цены, их нужно учитывать во внереализационных доходах (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ, письма Минфина России от 26.04.2010 № 03-07-11/145 и от 07.05.2010 № 03-03-06/1/316, УФНС России по г. Москве от 05.03.2010 № 16-15/023302@).

В состав внереализационных расходов включаются расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю за выполнение определенных положений договора, в частности объема закупок, при условии, что премия (скидка) не изменяет цену единицы товара (письмо Минфина России от 11.10.2010 № 03-03-06/1/643).

Перечень внереализационных доходов, в составе которых покупатель учитывает рассматриваемые премии (скидки) в целях налогообложения прибыли, согласно ст. 250 НК РФ является открытым (письмо Минфина России от 07.05.2010 № 03-03-06/1/316).

Получение покупателем бонусного товара от поставщика по нулевой цене

Согласно официальной позиции финансовых и налоговых органов бонусный товар,

выданный покупателю по нулевой цене, нужно включать во внереализационные доходы как безвозмездно полученный (письма Минфина России от 19.01.2006 № 03-03-04/1/44, УФНС России по г. Москве от 29.04.2008 № 20-12/041762.1).

При использовании метода начисления стоимость полученного «бонусного» товара включается в доходы на дату подписания акта приема-передачи этого имущества (подп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ).

На покупателя, получившего бонус в виде бесплатного товара или подарка, возлагаются некоторые обязанности. В первую очередь, при получении бесплатного количества единиц товара покупатель обязан отразить у себя в учете внереализационный доход, на что указывает п. 8 ст. 250 НК РФ.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в письме Минфина России от 07.05.2010 № 03-03-06/1/316. Датой получения внереализационного дохода в виде рыночной стоимости полученного товара у покупателя на основании подп. 1 п. 4 ст. 271 НК РФ будет выступать дата получения товара от поставщика.

Во-вторых, если в дальнейшем покупатель намерен перепродать товар, полученный бесплатно, то учесть в расходах его рыночную стоимость он не сможет.

В письме Минфина России от 19.01.2006 № 03-03-04/1/44 чиновники разъясняют, что доходы от продажи бонусного товара, полученного налогоплательщиком по нулевой цене, не могут уменьшаться на его рыночную стоимость.

Однако необходимо учитывать, что в арбитражной практике имеется и иное мнение по данному вопросу.

В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 30.12.2009 по делу № А27-8497/2009 отметил, что независимо от того, как стороны определили систему поощрения, дополнительное вознаграждение (бонус), предоставляемое

продавцом покупателю за выполнение условий сделки, при определении налогооблагаемой базы сумма выручки подлежит определению с учетом скидок.

Предоставленные бонусы (скидки) не могут рассматриваться в качестве вознаграждения за оказанные услуги.

Скидки, полученные покупателем товаров от продавца в результате приобретения определенного количества товара, подлежащего исполнению своих обязанностей по договору, не подлежат включению в налогооблагаемую базу покупателем.

Аналогичный вывод содержится и в постановлении ФАС Поволжского округа от 23.04.2010 по делу № А72-15093/2009.

Прощение кредитором части долга организации (суммы основной задолженности и процентов)

Заемные денежные средства, оставшиеся в распоряжении заемщика после прощения долга, в силу п. 2 ст. 248 и п. 8 ст. 250 НК РФ являются внереализационным доходом. Однако согласно подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в налоговую базу не включаются доходы в виде денежных средств, полученных безвозмездно от дочерней организации, если доля участия в ней превышает 50%.

В связи с этим Минфин России отмечает, что если заемщиком является российская организация и ее доля в уставном капитале заимодавца превышает 50%, то прощенный долг не увеличивает налогооблагаемую прибыль согласно подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ (письма Минфина России от 06.07.2011 № 03-03-06/1/405, от 17.04.2009 № 03-03-06/1/259, от 03.04.2009 № 03-03-06/4/28, от 03.03.2009 № 03-03-06/1/106, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/727).

При этом кредиторскую задолженность в виде суммы процентов по займу (кредиту, векселю и т.п.), которая также списывается путем прощения долга, чиновники предпри-

сывают включать в состав внереализационных доходов заемщика на основании п. 18 ст. 250 НК РФ.

Контролирующие органы указывают, что подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в данном случае не может применяться.

Аргументируется это тем, что, во-первых, отсутствует факт получения денежных средств, а во-вторых, в период действия договора займа заемщик относил суммы начисленных процентов на расходы в порядке п. 8 ст. 272 НК РФ (письма Минфина России от 06.07.2011 № 03-03-06/1/405, от 14.10.2010 № 03-03-06/1/646, от 17.04.2009 № 03-03-06/1/259, от 27.03.2009 № 03-03-05/55, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/727).

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 11.10.2006 № Ф08-4617/2006-1979А по делу № А63-11962/2005-С4, № А63-21289/2005-С4 суд указал, что если кредитор по условиям мирового соглашения отказывается от взыскания причитающихся ему санкций (штрафов, пеней, процентов и др.), то это следует расценивать как прощение долга (ст. 415 ГК РФ).

При этом суммы прощенного долга должник обязан включать во внереализационные доходы в последний день отчетного (налогового) периода, в котором было исполнено мировое соглашение (подп. 5 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Необходимо обратить внимание на то, что, по мнению Минфина России, при прощении долга по договору займа льгота, предусмотренная подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, распространяется только на сумму займа.

Что касается суммы процентов, списываемых путем прощения долга, то они на основании п. 18 ст. 250 НК РФ подлежат включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика (письма Минфина России от 06.07.2011 № 03-03-06/1/405, от 17.04.2009 № 03-03-06/1/259, от 27.03.2009 № 03-03-05/55).

При переработке давальческого сырья...

В Налоговом кодексе РФ прямо не сказано, следует ли включать во внереализационные доходы остатки давальческого сырья или продуктов переработки, не возвращаемые давальцу.

Финансовое ведомство официальной позиции по данному вопросу пока не представило.

В судебной практике преобладает точка зрения, согласно которой при расчете налога на прибыль стоимость остатков давальческого сырья (продуктов переработки), которые не возвращены давальцу, признается внереализационным доходом переработчика.

Величина дохода определяется исходя из рыночных цен с учетом положений ст. 40 НК РФ (п. 8 ст. 250 НК РФ).

В зависимости от условий сделки и конкретных обстоятельств, послуживших причиной невозвращения остатков, образующиеся доходы учитываются либо как безвозмездно полученное имущество, либо как не востребовавшая кредиторская задолженность, либо как прочие внереализационные доходы.

Так, ФАС Поволжского округа, рассмотрев спор о том, является ли внереализационным доходом исполнителя экономия давальческого сырья, согласился с выводом о том, что экономия такого сырья является доходом исполнителя, но при этом сослался на недоказанность факта экономии (постановление от 15.11.2005 № А65-27608/2004-СА2-34).

ФАС Московского округа в постановлении от 27.01.2006, 20.01.2006 № КА-А40/9756-05-Д4 по делу № А40-3482/05-141-44 указал, что стоимость переработанной нефти, не возвращенной давальцу, признается внереализационным доходом подрядчика как безвозмездно полученное имущество.

Аналогичные выводы содержит постановление ФАС Московского округа от 11.11.2005, 31.10.2005 № КА-А40/9756-05. **Ъ**