



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

главная
книга

конференцзал

Рабочая тетрадь

семинар-тренинг

*Обзор изменений за III квартал
2022: Налог на прибыль*

ЮРКОМП

г. Барнаул
Павловский тракт, 74
тел. 501-001, 500-717
www.jurkomp.ru



Основные нормативные документы

- НК РФ, статьи 250, 251, 257, 258, 265, 266, 268, 284, 420, 427
- Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"
- Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"
- ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утв. Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н
- Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"
- Приказ ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме"
- Письмо Минфина России от 15.08.2022 N 03-03-06/3/79208
- Письмо Минфина России от 03.08.2022 N 03-03-06/1/74941
- Письмо Минфина России от 08.06.2022 N 03-03-07/54270
- Письмо Минфина России от 03.06.2022 N 03-03-06/1/52716
- Письмо Минфина России от 01.06.2022 N 03-03-06/1/51526
- Письмо Минфина России от 25.05.2022 N 03-03-06/1/48762
- Письмо Минфина России от 20.05.2022 N 03-03-06/1/46727
- Письмо Минфина России от 20.05.2022 N 03-03-06/1/46863
- Письмо Минфина России от 16.05.2022 N 03-03-06/1/44687
- Письмо Минфина России от 14.04.2022 N 03-03-06/1/32850
- Письмо Минфина России от 29.11.2021 N 03-04-05/96411
- Письмо Минфина России от 15.10.2021 N 03-01-10/83519
- Письмо Минфина России от 11.12.2020 N 03-03-06/1/108754
- Письмо Минфина России от 28.01.2020 N 03-07-11/5018
- Письмо Минфина России от 21.10.2019 N 03-03-06/1/80555
- Письмо Минфина России от 16.01.2018 N 03-03-06/2/1551
- Письмо Минфина России от 21.10.2008 N 03-03-06/1/596

Выдержки из нормативных документов

ПРОЩЕННЫЙ УЧРЕДИТЕЛЕМ ДОЛГ – ДОХОД ОРГАНИЗАЦИИ

Статья 251 НК РФ

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

<...>

11) в виде имущества, имущественных прав, полученных российской организацией безвозмездно: от организации, если передающая имущество, имущественные права организация прямо и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале (фонде) получающей имущество, имущественные права организации и доля такого участия, определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов;

от организации, если получающая имущество, имущественные права организация прямо и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале (фонде) передающей имущество, имущественные права организации и доля такого участия, определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов. При этом, если передающая организация является иностранной организацией, доходы, указанные в настоящем подпункте, не учитываются при определении налоговой базы только в том случае, если государство постоянного местонахождения передающей организации, а также организаций (структур без образования юридического лица), через которые осуществляется участие получающей организации в передающей организации (в случае косвенного участия), не включено в [перечень](#) государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с [абзацем вторым подпункта 1 пункта 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса;

от физического лица, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия в уставном (складочном) капитале (фонде) такой организации,



определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов;

от организации, владеющей лицензией (лицензиями) на пользование участками недр, указанными в [пункте 2 статьи 343.5](#) настоящего Кодекса, для компенсации затрат, осуществленных налогоплательщиком в целях создания объектов основных средств, указанных в [пункте 6 статьи 343.5](#) настоящего Кодекса.

При этом полученное имущество, имущественные права не признаются доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня их получения указанные имущество, имущественные права (за исключением денежных средств) не передаются третьим лицам;

Статья 250 НК РФ

В целях настоящей главы внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в [статье 249](#) настоящего Кодекса.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

<...>

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в [статье 251](#) настоящего Кодекса.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений [статьи 105.3](#) настоящего Кодекса, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей [главой](#) остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

Статья 257 НК РФ

1. Под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с [пунктами 8 и 20 статьи 250](#) настоящего Кодекса), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом.

Статья 268 НК РФ

1. При реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

<...>

2) при реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) - на цену приобретения (создания) этого имущества, если иное не предусмотрено [пунктом 2.2 статьи 277](#) настоящего Кодекса, а также на сумму расходов, указанных в [абзаце втором пункта 2 статьи 254](#) настоящего Кодекса;

Письмо Минфина России от 08.06.2022 N 03-03-07/54270

Вместе с тем сообщается, что согласно [пункту 8 статьи 250](#) Кодекса внереализационными доходами признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в [статье 251](#) Кодекса.

В частности, в соответствии с [подпунктом 11 пункта 1 статьи 251](#) Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, полученных российской организацией безвозмездно от организации или физического лица, при соблюдении условий указанного [подпункта](#).

При этом полученное имущество, имущественные права не признаются доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня их получения указанные имущество, имущественные права (за исключением денежных средств) не передаются третьим лицам.



Для целей налога на прибыль организаций имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги) ([пункт 2 статьи 248](#) Кодекса).

Согласно [статье 307](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и тому подобное, либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора ([статья 415](#) ГК РФ).

По мнению Департамента, учитывая, что при прекращении долгового обязательства путем прощения долга не происходит передача имущества или имущественных прав, оснований для применения [подпункта 11 пункта 1 статьи 251](#) Кодекса не имеется.

При этом отмечаем, что доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных [подпунктами 21, 21.1, 21.3 - 21.5 пункта 1 статьи 251](#) Кодекса, признаются внереализационными доходами налогоплательщика на основании [пункта 18 статьи 250](#) Кодекса.

Статья 251 НК РФ

1) в виде имущества, имущественных прав, полученных российской организацией безвозмездно: от организации, если передающая имущество, имущественные права организация прямо и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале (фонде) получающей имущество, имущественные права организации и доля такого участия, определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов;

от организации, если получающая имущество, имущественные права организация прямо и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале (фонде) передающей имущество, имущественные права организации и доля такого участия, определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов. При этом, если передающая организация является иностранной организацией, доходы, указанные в настоящем подпункте, не учитываются при определении налоговой базы только в том случае, если государство постоянного местонахождения передающей организации, а также организаций (структур без образования юридического лица), через которые осуществляется участие получающей организации в передающей организации (в случае косвенного участия), не включено в [перечень](#) государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с [абзацем вторым подпункта 1 пункта 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса;

от физического лица, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия в уставном (складочном) капитале (фонде) такой организации, определенная в соответствии с положениями [статьи 105.2](#) настоящего Кодекса, составляет не менее 50 процентов;

от организации, владеющей лицензией (лицензиями) на пользование участками недр, указанными в [пункте 2 статьи 343.5](#) настоящего Кодекса, для компенсации затрат, осуществленных налогоплательщиком в целях создания объектов основных средств, указанных в [пункте 6 статьи 343.5](#) настоящего Кодекса.

При этом полученное имущество, имущественные права не признаются доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня их получения указанные имущество, имущественные права (за исключением денежных средств) не передаются третьим лицам;

ПРАВО ТРЕБОВАНИЯ ОТ УЧРЕДИТЕЛЯ – НЕ ДОХОД ДО МОМЕНТА ПОГАШЕНИЯ

Письмо Минфина России от 20.05.2022 N 03-03-06/1/46727

Таким образом, при безвозмездном получении налогоплательщиком имущественных прав от акционера (участника) в случае соблюдения указанных в [подпункте 11 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ условий стоимость таких прав не учитывается в составе доходов для целей налогообложения прибыли.



В том случае, если в дальнейшем ранее полученные безвозмездно от учредителя права требования по долговому обязательству погашаются, следует учитывать следующее.

Согласно [пункту 3 статьи 279](#) НК РФ доход (выручка) от реализации финансовых услуг определяется как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при последующей уступке права требования или прекращении соответствующего обязательства. При этом при определении налоговой базы налогоплательщик вправе уменьшить доход, полученный от реализации права требования, на сумму расходов по приобретению указанного права требования долга, если иное не предусмотрено [пунктом 10 статьи 309.1](#) или [пунктом 2.2 статьи 277](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 5 статьи 271](#) НК РФ при реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

Учитывая указанное, при дальнейшем погашении безвозмездно полученного права требования долга в рассматриваемом случае датой получения дохода признается дата погашения должником такого требования. При этом расходы по приобретению рассматриваемых прав требования равны нулю.

Кроме того, по мнению Департамента, в случае прекращения долгового обязательства путем его погашения основания для применения [подпункта 11 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ не имеется.

УМЕНЬШЕНИЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА – НЕ ДОХОД, НО НЕ ВСЕГДА

[Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"](#)

[Статья 30](#)

4. Если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов общества оказалась меньше его уставного капитала, общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего финансового года обязано принять одно из следующих решений:

- 1) об уменьшении уставного капитала общества до размера, не превышающего стоимости его чистых активов;
- 2) о ликвидации общества.

[Письмо Минфина России от 20.05.2022 N 03-03-06/1/46863](#)

В соответствии с [пунктом 16 статьи 250](#) НК РФ внереализационными доходами, подлежащими налогообложению, являются суммы, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных [подпунктом 17 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ).

В свою очередь, [подпунктом 17 пункта 1 статьи 251](#) НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, либо если величина уставного капитала стала больше стоимости чистых активов общества по окончании отчетного года.

Таким образом, если стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и общество добровольно уменьшает уставный капитал до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, то суммы уменьшения, оставшиеся в распоряжении организации, не признаются внереализационным доходом общества.

[Статья 251 НК РФ](#)

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации либо если величина уставного капитала стала больше стоимости чистых активов общества по окончании отчетного года;



СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЛЯ Б/У ОСНОВНОГО СРЕДСТВА

[Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"](#)

Утверждена
Постановлением Правительства
Российской Федерации
от 1 января 2002 г. N 1

КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В АМОРТИЗАЦИОННЫЕ ГРУППЫ

Список изменяющих документов
(в ред. Постановлений Правительства РФ от 07.07.2016 [N 640](#),
от 28.04.2018 [N 526](#), от 27.12.2019 [N 1924](#))

Код ОКОФ	Наименование	Примечание
--------------------------	--------------	------------

[Письмо Минфина России от 16.05.2022 N 03-03-06/1/44687](#)

На основании [пункта 7 статьи 258](#) НК РФ организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому [классификацией](#) основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящей главой, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Согласно [пункту 12 статьи 258](#) НК РФ приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

Таким образом, учитывая вышеуказанные положения [НК](#) РФ, налогоплательщик определяет норму амортизации по приобретенным основным средствам, бывшим в употреблении, с учетом срока полезного использования, установленного предыдущим собственником.

При отсутствии указанных сведений срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями [НК](#) РФ и с учетом [классификации](#) основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

[ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утв. Приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н](#)

9. Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:

- а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;
- б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;
- г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.



Статья 258 НК РФ

7. Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому [классификацией](#) основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящей главой, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

ВОЗВРАТ ОС – ЧТО С АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИЕЙ?

[Приказ ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме"](#)

7.2. [Строки 042 - 043](#) заполняются организациями, предусмотревшими в учетной политике для целей налогообложения включение в состав расходов отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со [статьей 257](#) Кодекса ([пункт 9 статьи 258](#) Кодекса).

Статья 258 НК РФ

9. В целях настоящей главы амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со [статьей 257](#) настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей главой.

Налогоплательщик имеет право, если иное не предусмотрено настоящей главой, включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к [третьей - седьмой](#) амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к [третьей - седьмой](#) амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со [статьей 257](#) настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к [третьей - седьмой](#) амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со [статьей 259](#) настоящего Кодекса) за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к [третьей - седьмой](#) амортизационным группам) таких сумм.

В случае, если основное средство, в отношении которого были применены положения [абзаца второго](#) настоящего пункта, реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в



эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы расходов, ранее включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии с [абзацем вторым](#) настоящего пункта, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация.

[Письмо Минфина России от 25.05.2022 N 03-03-06/1/48762](#)

Учитывая вышеизложенное, если налогоплательщик возвращает продавцу приобретенный ранее по договору купли-продажи объект основных средств, то суммы начисленной ранее амортизации по указанному основному средству, а также амортизационной премии, если она применялась, подлежат изъятию из числа расходов, учтенных в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль соответствующих отчетных (налоговых) периодов.

**ПОГАШЕННЫЙ ДОЛГ КОРРЕКТИРУЕТ РЕЗЕРВ
НА СЛЕДУЮЩЮЮ ОТЧЕТНУЮ ДАТУ**

[Статья 266 НК РФ](#)

1. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. При наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом. При наличии задолженностей перед налогоплательщиком с разными сроками возникновения уменьшение таких задолженностей на кредиторскую задолженность налогоплательщика производится начиная с первой по времени возникновения.

Для налогоплательщиков-банков сомнительным долгом также признается задолженность по уплате процентов, образовавшаяся после 1 января 2015 года, по долговым обязательствам любого вида (за исключением задолженности, образовавшейся в 2022 и 2023 годах, по долговым ценным бумагам, указанным в [подпункте 14.1 пункта 4 статьи 271](#) настоящего Кодекса), в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, вне зависимости от наличия залога, поручительства, банковской гарантии.

(в ред. Федерального [закона](#) от 14.07.2022 N 323-ФЗ)

Для налогоплательщиков - страховых организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления по договорам страхования, сострахования, перестрахования, по которым сформированы страховые резервы, резерв сомнительных долгов по дебиторской задолженности, связанной с уплатой страховых премий (взносов), не формируется.

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

Для налогоплательщиков - кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций не признается сомнительной задолженность, по которой в соответствии со [статьей 297.3](#) настоящего Кодекса предусмотрено создание резервов на возможные потери по займам.

[Письмо Минфина России от 14.04.2022 N 03-03-06/1/32850](#)

Таким образом, исчисление суммы резерва по сомнительным долгам в течение налогового периода осуществляется налогоплательщиком в следующем порядке:

- 1) рассчитанная по результатам инвентаризации сумма резерва по сомнительным долгам корректируется с учетом установленных предельных величин резерва - 10 процентов от выручки за предыдущий налоговый период или 10 процентов от выручки за текущий отчетный период (в зависимости от того, какая величина больше);
- 2) сумма скорректированного резерва по сомнительным долгам сравнивается с суммой остатка резерва, исчисляемого как разница между суммой резерва, исчисленного на предыдущую отчетную дату по правилам, установленным [пунктом 4 статьи 266](#) НК РФ, и суммой безнадежных долгов, возникших после предыдущей отчетной даты;
- 3) если сумма резерва, исчисленного на отчетную дату, меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде, если больше - разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.



Учитывая указанное, установленное ограничение в размере 10 процентов от выручки за предыдущий налоговый период или 10 процентов от выручки за текущий отчетный период (в зависимости от того, какая величина больше) применяется к расчетной сумме резерва по сомнительным долгам, исчисленной по результатам инвентаризации по всем долгам, соответствующим понятию сомнительного долга, в порядке, установленном [пунктом 4 статьи 266](#) НК РФ.

[Письмо Минфина России от 21.10.2019 N 03-03-06/1/80555](#)

Согласно [подпункту 2 пункта 2 статьи 265](#) НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Из указанного следует, что любая задолженность, признанная безнадежной по основаниям, указанным в [пункте 2 статьи 266](#) НК РФ, может быть списана за счет сформированного резерва по сомнительным долгам, а если сумма указанного резерва недостаточна, непосредственно в составе внереализационных расходов. При этом не обязательно, чтобы ранее такая задолженность признавалась сомнительной задолженностью и участвовала в формировании сумм резерва по сомнительным долгам.

[Письмо Минфина России от 03.06.2022 N 03-03-06/1/52716](#)

Таким образом, установленный [статьей 266](#) НК РФ порядок формирования резерва по сомнительным долгам предусматривает корректировку указанного резерва исходя из результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности, подпадающей под определение сомнительного долга, на последнее число отчетного (налогового) периода.

Учитывая указанное, по мнению Департамента, основания для корректировки резерва по сомнительным долгам в случае погашения после отчетной даты ранее учтенной в качестве сомнительного долга при формировании резерва по сомнительным долгам дебиторской задолженности отсутствуют. Указанное погашение будет учтено при инвентаризации задолженности на следующую отчетную дату.

[Статья 266 НК РФ](#)

5. Сумма резерва по сомнительным долгам, исчисленного на отчетную дату по правилам, установленным [пунктом 4](#) настоящей статьи, сравнивается с суммой остатка резерва, который определяется как разница между суммой резерва, исчисленного на предыдущую отчетную дату по правилам, установленным [пунктом 4](#) настоящей статьи, и суммой безнадежных долгов, возникших после предыдущей отчетной даты. В случае, если сумма резерва, исчисленного на отчетную дату, меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. В случае, если сумма резерва, исчисленного на отчетную дату, больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии с настоящей статьей, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае, если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

ПРИВЛЕЧЕНИЕ СУБСИДИАРНЫХ ДОЛЖНИКОВ РЕЗЕРВ НЕ МЕНЯЕТ

[Письмо Минфина России от 01.06.2022 N 03-03-06/1/51526](#)

Таким образом, порядок формирования резерва по сомнительным долгам предусматривает корректировку данного резерва исходя из результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности, подпадающей под определение сомнительного долга, на последнее число отчетного (налогового) периода.

Вступление в силу решения суда о погашении задолженности через привлечение контролирующего должника лиц не меняет квалификацию задолженности, имевшейся у налогоплательщика на дату проведения инвентаризации дебиторской задолженности в периоде до вступления в силу такого решения суда, в качестве сомнительной ([статья 266](#) НК РФ).



Следовательно, основания для корректировки резерва по сомнительным долгам в случае вступления в силу соответствующего судебного решения о привлечении к субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц у налогоплательщика отсутствуют.

ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ ОТМЕНЯЕТ СРОК ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

[Письмо Минфина России от 11.12.2020 N 03-03-06/1/108754](#)

Учитывая указанное, безнадежными долгами для целей [главы 25](#) НК РФ признаются, в частности: долги, по которым истек установленный срок исковой давности ([статья 196](#) ГК РФ); долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения ([статья 416](#) ГК РФ); долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа ([статья 417](#) ГК РФ). При этом имеются в виду законодательные и нормативные правовые акты органов государственной власти и органов местного самоуправления; долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации ([статья 419](#) ГК РФ). Таким образом, задолженность перед налогоплательщиком-организацией при ее соответствии критериям безнадежной задолженности ([пункт 2 статьи 266](#) НК РФ) может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

[Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"](#)

77. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в порядке, предусмотренном [пунктом 70](#) настоящего Положения, или на увеличение расходов у некоммерческой организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

[Статья 266 НК РФ](#)

2. Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный [срок](#) исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации, за исключением задолженности по договору кредита (займа) в пределах обязательства кредитора перед внешним участником по соглашению о финансировании участия в кредите (займе).

[Письмо Минфина России от 21.10.2008 N 03-03-06/1/596](#)

При этом налогоплательщик вправе списать на затраты сумму безнадежной дебиторской задолженности полностью, включая налог на добавленную стоимость.

[Письмо Минфина России от 28.01.2020 N 03-07-11/5018](#)

В связи с этим при списании в установленном порядке дебиторской задолженности, образовавшейся в результате предварительной оплаты (частичной оплаты) товаров (работ, услуг), которые не были поставлены (выполнены, оказаны) продавцом, в том числе должником, признанным в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельным (банкротом), налог на добавленную стоимость, принятый к вычету покупателем при перечислении указанной суммы оплаты (частичной оплаты), подлежит восстановлению.

[Статья 265 НК РФ](#)

2. В целях настоящей главы к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:



- 1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- 2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

[Письмо Минфина России от 16.01.2018 N 03-03-06/2/1551](#)

Таким образом, любая безнадежная задолженность, признанная таковой по основаниям [пункта 2 статьи 266](#) НК РФ, в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списывается с баланса кредитной организации за счет указанного резерва. При этом, если сумма указанного сформированного резерва недостаточна, разница (убыток) учитывается налогоплательщиком непосредственно в составе внереализационных расходов.

[Письмо Минфина России от 03.08.2022 N 03-03-06/1/74941](#)

Как следует из обращения, налогоплательщиком в рамках установленного срока исковой давности реализовано право на судебную защиту своих нарушенных прав.

Следовательно, основание в виде истечения срока исковой давности для целей [пункта 2 статьи 266](#) Кодекса в рассматриваемом случае неприменимо.

Учитывая изложенное, полагаем, что в этом случае дебиторская задолженность может быть признана безнадежным долгом при выполнении иных условий, предусмотренных [пунктом 2 статьи 266](#) Кодекса. При этом истечение срока на предъявление на принудительное исполнение судебного акта о взыскании задолженности в качестве основания для признания безнадежного долга положениями [статьи 266](#) Кодекса не предусмотрено.

Одновременно отмечаем, что дебиторская задолженность учитывается при определении резерва сомнительных долгов до тех пор, пока она является действующим обязательством перед налогоплательщиком и соответствует определению сомнительного долга, предусмотренного [пунктом 1 статьи 266](#) Кодекса.

[Статья 266 НК РФ](#)

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным [законом](#) от 2 октября 2007 года N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве", в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

невозможно установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;

у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и все принятые судебным приставом-исполнителем допустимые законом меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

Таблицы

Т а б л и ц а 1

Варианты проводок

Финансовая помощь учредителя			Заем и прощение долга учредителем		
Содержание операции	Дт	Кт	Содержании операции	Дт	Кт
Получена финансовая помощь	51	83.09	Получен заем от учредителя	51	66 (67)
			Прощен долг	66 (67)	83.09



Практический пример

«Расчет резерва по сомнительным долгам при погашении задолженности»

ООО «Альфа» создает резерв с 2022 г. Выручка за 2021 г. – 160 млн. руб., за 1 кв. – 35 млн. руб., за полугодие – 85 млн. руб., за 9 мес. – 140 млн. руб., за 2022 г. – 170 млн. руб. Сомнительные долги по оплате товаров приведены в таблице.

Таблица 2

Сомнительные долги по оплате товаров

Сумма, руб.	Дата возникновения (1-й день просрочки)	45-й день просрочки	90-й день просрочки	Дата погашения	Дата признания долга безнадежным
250 000	15.01.2019	28.02.2019	14.04.2019	-	15.01.2022
200 000	14.06.2019	28.07.2019	11.09.2019	-	14.06.2022
400 000	03.09.2021	17.10.2022	01.12.2021	19.01.2022	-
350 000	24.01.2022	09.03.2022	23.04.2022	17.10.2022	-
100 000	27.06.2022	10.08.2022	24.09.2022	-	-

Рассчитаем резерв по сомнительным долгам при погашении задолженности.

Решение

1. Задолженность в сумме 250 000 руб. в расчет резерва не включаем, т.к. на 15.01.2022 резерва еще нет.
2. Расчет резерва представим тоже в виде таблицы.

Таблица 3

Расчет резерва

Дата	Сумма резерва, руб.	Норматив резерва, руб.	(+) Начисляем резерв (-) Восстанавливаем резерв, руб.
31.03.2022	775 000 (350 000 руб. x 50% + 200 000 руб. x 100% + 400 000 руб. x 100%)	16 млн. (160 млн. x 10% > 35 млн. x 10%)	775 000
30.06.2022	350 000 (350 000 руб. x 100%)	16 млн. (160 млн. x 10% > 85 млн. x 10%)	-225 000 (350 000 руб. – 775 000 руб. – 200 000 руб.)
30.09.2022	450 000 (100 000 руб. x 100% + 350 000 руб. x 100%)	16 млн. (160 млн. x 10% > 140 млн. x 10%)	450 000
31.12.2022	100 000 (100 000 руб. x 100%)	17 млн. (160 млн. x 10% > 170 млн. x 10%)	-350 000 (100 000 руб. – 450 000 руб.)

3. Можно проверить это и иначе. Общая дебиторка организации – 1 050 000 руб. (200 000 руб. + 400 000 руб. + 350 000 руб. + 100 000 руб.). Возвращено организации было 750 000 руб. (400 000 руб. + 350 000 руб.). И еще 200 000 руб. – безнадежный долг, списанный за счет резерва. То есть в итоге у организации должна остаться «страховка» на 100 000 руб. (1 050 000 руб. – 750 000 руб. – 200 000 руб.). Что мы и видим в итоге.

Полезная информация в КонсультантПлюс



Как найти

Разобраться, какие налоговые последствия могут возникнуть у ООО при УМЕНЬШЕНИИ УСТАВНОГО КАПИТАЛА, поможет [Готовое решение: Налоговые последствия у ООО при уменьшении уставного капитала \(КонсультантПлюс, 2022\)](#)

- перейти в Быстрый поиск и набрать – **УМЕНЬШЕНИЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА**
- перейти в [Готовое решение: Налоговые последствия у ООО при уменьшении уставного капитала \(КонсультантПлюс, 2022\) {КонсультантПлюс}](#) (третий документ в списке)
- из Готового решения Вы узнаете о налоговых последствиях у ООО при уменьшении уставного капитала



Как найти

Правильно отразить в учете приобретение Б/У ОСНОВНОГО СРЕДСТВА У ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 поможет [Готовое решение: Как отразить в учете приобретение основного средства у физического лица при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 \(КонсультантПлюс, 2022\)](#)

- перейти в Быстрый поиск и набрать – **БУ ОС У ФИЗЛИЦА**
- перейти в [Готовое решение: Как отразить в учете приобретение основного средства у физического лица при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 \(КонсультантПлюс, 2022\) {КонсультантПлюс}](#) (первый документ в списке)
- из Готового решения Вы узнаете, как отразить в учете приобретение б/у основного средства у физического лица



Как найти

Разобраться, как исправить ОШИБКИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ по налогу на ПРИБЫЛЬ поможет [Готовое решение: Как исправить ошибки в налоговом учете по налогу на прибыль \(КонсультантПлюс, 2022\)](#)

- перейти в Быстрый поиск и набрать – **ОШИБКИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ПРИБЫЛЬ**
- перейти в [Готовое решение: Как исправить ошибки в налоговом учете по налогу на прибыль \(КонсультантПлюс, 2022\) {КонсультантПлюс}](#) (первый документ в списке)
- в Готовом решении Вы найдете порядок исправления ошибок в налоговом учете по налогу на прибыль



Как найти

Разобраться, может ли организация создавать РЕЗЕРВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ, которые могут не стать БЕЗНАДЕЖНЫМИ, поможет [Готовое решение: Как заполнить заявление на возврат НДС \(КонсультантПлюс, 2022\)](#)

- перейти в Быстрый поиск и набрать – **РЕЗЕРВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ БЕЗНАДЕЖНЫЙ**
- перейти в [Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по налогу на прибыль {КонсультантПлюс}](#) (третий документ в списке)
- в Энциклопедии спорных ситуаций Вы найдете все точки зрения по вопросу, может ли организация создавать резерв по сомнительным долгам, которые могут не стать безнадежными



Выводы

1. Российским проектировщикам и разработчикам изделий ЭКБ и электронной (радиоэлектронной) продукции установлены льготы по страховым взносам и налогу на прибыль.
2. Для применения пониженных ставок надо быть включенным в реестр Минпромторга по соответствующему виду деятельности. Также для применения льготы доля доходов должна быть не ниже определенного значения. Поправками минимальная доля снижена с 90% до 70%.
3. Раньше для того, чтобы разработчики ЭКБ могли претендовать на пониженные тарифы страховых взносов, были разные условия для новых организаций и давно существовавших. После изменений этого больше нет. Независимо от даты создания, условия едины для применения льготных ставок по налогу на прибыль и страховым взносам.
4. Минфин: разъяснил поскольку при прекращении долгового обязательства прощением долга не происходит передачи имущества или имущественных прав, оснований для освобождения данного дохода от налога на прибыль по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ нет.
5. При безвозмездном получении от учредителя права требования, дохода не возникает. В дальнейшем, если будет погашение, на дату погашения требования возникает доход. При этом в расходах ничего не учитывается, ведь никаких затрат организация не понесла.
6. Минфин считает: если организация уменьшает УК до размера чистых активов, дохода по налогу на прибыль не будет. Потому что это требование закона. И этот случай предусмотрен пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ.
7. При расчете налога на прибыль сумму, полученную от работника в возмещение стоимости трудовой книжки, необходимо учесть в составе доходов. При этом затраты организации по приобретению бланков трудовых книжек (вкладышей к ним) также учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль. И, следовательно, не возникает налогооблагаемой прибыли при условии равенства указанных доходов и расходов.
8. СПИ подержанного ОС можно уменьшить на срок его эксплуатации у продавца. Для этого продавец должен подтвердить период эксплуатации ОС. Достаточно, например, указать срок в акте приема-передачи. Если сведений о сроке нет, то определять СПИ надо по Классификации ОС.
9. Если по ОС ненадлежащего качества уже начислялась амортизация, то при возврате объекта продавцу сумму амортизации нужно исключить из расходов соответствующих отчетных и налоговых периодов.
10. В налоговом учете сомнительные долги – это дебиторская задолженность за товары, работы, услуги, просроченная на 45 и более дней. Не признаются сомнительными долги по выданным авансам и долги заемщиков.
11. Резерв считается на последнее число каждого квартала: при просрочке более 90 дней необходимо включить в резерв всю сумму долга, от 45 до 90 дней – половину. При встречных долгах в резерв нужно включить превышение дебиторской задолженности над кредиторской. Долги учитываются с НДС.
12. Безнадежной задолженность становится по истечении срока исковой давности, при ликвидации должника, его исключении из ЕГРЮЛ, банкротстве.
13. Минфин пояснил: в тех случаях, когда кредитором реализовано право на судебную защиту по иску, признание дебиторской задолженности безнадежной на основании истечения срока исковой давности невозможно.



ООО «ЮРКОМП»

www.jurkomp.ru

Приемная – 500-717

«Линия консультаций» ([zakaz@jurkomp](mailto:zakaz@jurkomp.ru)) – 501-001, 8-800-333-8607 (бесплатный)

«Главная книга» (kniga@jurkomp.ru) - 50-07-14

Линия консалтинга - consalting@jurkomp.ru