

Регистрационный номер участника IX Республиканского конкурса «БУХГАЛТЕР-ПРОФЕССИОНАЛ 2018» - 49

Номер конкурсного задания – 1

Содержание конкурсного задания:

Дебиторская задолженность:

- к организации, применяющей общепринятую систему налогообложения (далее - ОСН), которая использует метод начисления, 12.05.2018 присоединилась компания, применяющая упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы" и имеющая дебиторскую задолженность третьих лиц в сумме 13 000 000 рублей. В каком порядке признаются доходы от погашения дебиторской задолженности, которые организация, находящаяся на ОСН, получает после реорганизации? В каком отчетном (налоговом) периоде, по каким строкам налоговой декларации по налогу на прибыль организаций следует отразить данную дебиторскую задолженность?

- у организации есть дебиторская задолженность по договору поставки товаров с балансовой стоимостью 15 000 000 рублей. Фирма-должник находится на стадии конкурсного производства. По результатам проведенной оценки рыночная стоимость задолженности - 6 000 000 рублей. По договору цессии задолженность реализована за 5 000 000 рублей. Как отражаются данные операции в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций?

Ответ:

Ответ к первой части вопроса:

Пунктом 2 ст. 58 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

В соответствии с п. 2 ст. 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации организации, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений признают в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения упрощенной системы налогообложения, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления.

Указанные доходы признаются доходами месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

Таким образом, организация, применяющая общий режим налогообложения с использованием метода начислений и присоединяющая к себе другую организацию, применяющую упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, в месяце перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений должна учитывать в составе доходов сумму дебиторской задолженности покупателей за реализованные товары (выполненные работы, оказанные услуги, передачу имущественных прав) присоединяемой организации, переданную присоединяющей организации по передаточному акту.

Это подтверждают письма Минфина России от 28.02.2013 N 03-11-06/2/5850 и от 19.01.2012 N 03-03-06/1/20.

Таким образом, доходы в размере 13 000 000 руб. признаются в мае 2018 года – в месяце реорганизации компаний в виде присоединения. На дату погашения дебиторской задолженности после реорганизации (в вопросе дата погашения не указана, но она не играет для целей налогообложения прибыли никакой роли) организация, находящаяся на ОСН, в доходах эти суммы не учитывает.

В вопросе не указан способ уплаты авансовых платежей, поэтому рассмотрим разные примеры отражения в отчетных (налоговых) периодах.

Уплата налога на прибыль происходит поэтапно - в течение года уплачиваются авансовые платежи, а уже по окончании года при необходимости доплачивается налог на прибыль.

Есть несколько способов уплаты авансовых платежей:

- по итогам каждого квартала;
- по итогам каждого квартала и ежемесячно в рамках этого квартала;
- по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли.

Согласно абзаца 1 п. 2 ст. 285 Налогового кодекса Российской Федерации отчетными периодами при уплате авансовых платежей по итогам каждого квартала и по итогам каждого квартала и ежемесячно в рамках этого квартала отчетными периодами по налогу на прибыль признаются

первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Согласно абзаца 2 п. 2 ст. 285 Налогового кодекса Российской Федерации при уплате авансовых платежей по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Таким образом, если организация, применяющая ОСН, производит уплату авансовых платежей по итогам каждого квартала или по итогам каждого квартала и ежемесячно в рамках этого квартала, то она отразит доход в сумме 13 000 000 руб. в налоговой декларации по налогу на прибыль **за полугодие 2018 года**, а если она производит уплату авансовых платежей по итогам каждого месяца исходя из фактически полученной прибыли, то она отразит доход в сумме 13 000 000 руб. в налоговой декларации по налогу на прибыль **за 5 месяцев 2018 года**.

В вопросе не указана также дата возникновения дебиторской задолженности третьих лиц в сумме 13 000 000 руб., поэтому рассмотрим разные примеры отражения данной задолженности в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Возможны 2 разных варианта отражения дохода в сумме 13 000 000 руб. в налоговой декларации по налогу на прибыль в зависимости от периода возникновения дебиторской задолженности: до 2018 года и в 2018 году.

Если дебиторская задолженность возникла **до 2018 года**, то доходы в размере 13 000 000 руб. необходимо отразить **во внереализационных доходах в качестве доходов прошлых лет** на основании п. 10 ч. 2 ст. 250 НК РФ как доходы, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде. В налоговой декларации по налогу на прибыль согласно п. п. 5.2, 6.2 Порядка заполнения декларации сумма отражается:

- по строке 101 приложения N 1 к листу 02;
- по строке 100 приложения N 1 к листу 02 - в общей сумме внереализационных доходов. Затем эта сумма идет в строку 020 листа 02.

Если дебиторская задолженность возникла **в 2018 году**, то доходы в размере 13 000 000 руб. необходимо отразить в составе **доходов от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав)**.

В налоговой декларации по налогу на прибыль согласно п. п. 5.2, 6.2 Порядка заполнения декларации сумма отражается:

- по строкам 011 или 012 или 013 или 014 приложения N 1 к листу 02;
- по строке 010 приложения N 1 к листу 02 - в общей выручке от реализации. Затем эта сумма идет в строку 010 листа 02.

Ответ ко второй части вопроса:

- у организации есть дебиторская задолженность по договору поставки товаров с балансовой стоимостью 15 000 000 рублей. Фирма-должник находится на стадии конкурсного производства. По результатам проведенной оценки рыночная стоимость задолженности – 6 000 000 рублей. По договору цессии задолженность реализована за 5 000 000 рублей. Как отражаются данные операции в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций?

В гражданском законодательстве продажа дебиторской задолженности именуется уступкой требования, или цессией. Продавец, продающий свою дебиторку, именуется цедентом, а лицо, ее приобретающее, — цессионарием (ст. 388 ГК РФ).

При уступке налогоплательщиком – продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования на дату уступки права требования.

Пунктом 1 статьи 126 Федерального закона от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» установлено, что с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства срок исполнения возникших до открытия конкурсного производства денежных обязательств и уплаты обязательных платежей должника считается наступившим.

Учитывая изложенное, при уступке налогоплательщиком, осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после даты принятия



арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства, но до даты наступления срока платежа по договору, на основании которого возникли уступаемые права, убыток по данной сделке учитывается в соответствии с пунктом 2 статьи 279 Кодекса.

Таким образом, убыток по сделке с указанными условиями учитывается в соответствии с п. 2 ст. 279 НК РФ.

С 1 января 2015 г. убыток от уступки права требования долга после наступления срока платежа учитывается для целей налогообложения по новым правилам п. 2 ст. 279 НК РФ (п. 13 ст. 1, ч. 1 ст. 3 Федерального закона от 20.04.2014 N 81-ФЗ). Такой убыток можно включить в расходы одновременно в полном объеме (п. 2 ст. 279 НК РФ).

В вопросе не указано, с какой целью проведена оценка рыночной стоимости дебиторской задолженности. Вероятно, что если сделка по уступке права требования после срока платежа проведена между взаимозависимыми лицами и признается контролируемой, поэтому согласно разд. V.1 НК РФ, цена сделки должна определяться с учетом положений раздела (п. 4 ст. 279 НК РФ). Условия признания сделок контролируемыми предусмотрены в ст. 105.14 НК РФ. Убыток по контролируемой сделке организация также может учесть в расходах. При этом учитываемый размер убытка зависит от рыночной цены уступаемого требования, определяемой в соответствии с положениями разд. V.1 НК РФ.

Убыток включается во внереализационные расходы на дату уступки (п. п. 1, 2 ст. 279 НК РФ, Письма Минфина от 17.10.2016 N 03-03-07/60271, ФНС от 25.06.2015 N ГД-4-3/11053@) в зависимости от того, являются cedent и цессионарий взаимозависимыми лицами или нет, и отражение операции в налоговой декларации по налогу на прибыль происходит на разную сумму:

1. взаимозависимые (убыток от рыночной стоимости) – 1 000 000 руб.;
2. не взаимозависимые (убыток от фактической стоимости) – 10 000 000 руб.

В декларации по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) период, в котором подписан договор цессии, отражаются (п. п. 6.1, 7.1 Порядка заполнения декларации, Письмо ФНС от 25.06.2015 N ГД-4-3/11053@):

- выручка от реализации требования – по строке 013 Приложения N 1 к Листу 02;
- сумма уступленного долга (с НДС) – по строке 059 Приложения N 2 к Листу 02.

Дата отправки ответа: 29.10.2018

Подпись: 