



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Именем Российской Федерации**

## РЕШЕНИЕ

Москва

Дело № 8551/03

14 августа 2003 г.

Резолютивная часть решения объявлена 07.08.2003,  
решение изготовлено в полном объеме 14.08.2003.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Тумаркина В.М., судей Вышняк Н.Г. и Першутова А.Г. рассмотрел в судебном заседании дело по заявлению закрытого акционерного общества “Русский объединенный лизинг” о признании недействующим второго предложения абзаца второго пункта 1 раздела 4 “Доходы” Методических рекомендаций по применению главы 25 “Налог на прибыль организаций” части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2002 № БГ-3-02/729.

В заседании приняли участие представители:

от закрытого акционерного общества “Русский объединенный лизинг” (заявителя) - юрисконсульт Зимин А.В. (доверенность от 22.04.2003 № 01-А3);

от Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (ответчика) - заместитель начальника отдела налогового учета Департамента налогообложения прибыли Лапина О.Г. (доверенность от 16.07.2003 № БГ-19-14/300), главный специалист отдела судебно-правовой работы Юридического департамента Нагорная А.Н. (доверенность от 10.04.2003 № 14-3-02/732).

Протокол вел помощник судьи Левкина О.В.

Рассмотрев материалы дела, исследовав представленные доказательства и заслушав представителей лиц, участвующих в деле, суд установил следующее.

Закрытое акционерное общество “Русский объединенный лизинг” обратилось в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующим второго предложения абзаца второго пункта 1 раздела 4 “Доходы” Методических рекомендаций по применению главы 25 “Налог на прибыль организаций” части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2002 № БГ-3-02/729 (далее - Методические рекомендации), так как содержащееся в нем положение не соответствует статье 41, пункту 1 части второй статьи 247, пункту 3 части второй статьи 250, подпункту 4 пункта 4 статьи 271, статье 317 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) с учетом изменений и дополнений, внесенных в главу 25 Кодекса Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ, незаконно возлагает на общество обязанность включать в состав внереализационных доходов суммы штрафных санкций или возмещения убытков, вне зависимости от претензий, предъявленных обществом контрагенту, и при отсутствии возражений должника.

По мнению заявителя, оспариваемое положение Методических рекомендаций нарушает его право как налогоплательщика, определяющего доходы по методу начисления, включать в состав внереализационных доходов суммы доходов в виде гражданско-правовых санкций только в тех случаях, когда общество реализует право требования уплаты этих санкций к должнику и должник совершил действия, свидетельствующие о признании долга в виде

неустойки или убытков и готовности уплатить их, либо по спору между обществом и должником имеется вступившее в законную силу решение суда о взыскании неустойки и (или) убытков. Содержащееся во втором предложении этого абзаца указание, принуждающее налогоплательщика-кредитора включать во внераализационные доходы суммы убытков и неустоек за ненадлежащее исполнение условий договора независимо от намерения предъявить претензию и признания их должником не основано на содержании статьи 317 Кодекса и создает препятствия в осуществлении предпринимательской деятельности.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, возражая против иска, полагает, что оспариваемое предложение Методических рекомендаций соответствует законодательству Российской Федерации. С введением в действие главы 25 Кодекса налогоплательщик определяет доходы и расходы путем их признания при методе начисления, либо кассовым методом. Организация-кредитор, применяющая первый из названных методов, учитывает во внераализационных доходах признанные должником и подлежащие уплате штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков и ущерба, в соответствии с пунктом 3 части второй статьи 250 и подпунктом 4 пункта 4 статьи 271 Кодекса, что предполагает совершение должником активных действий по признанию санкций или оспаривание их в суде.

Согласование сторонами в договоре условий об ответственности за нарушение обязательств должно расцениваться как признание ими оснований, момента возникновения и размера ответственности. С отменой Положения о претензионном порядке регулирования споров, утвержденного постановлением Верховного

Совета Российской Федерации от 24.06.1992 № 3116-І, в действующем законодательстве отсутствует общеобязательный порядок досудебного урегулирования споров. Поэтому в случае, когда должник не совершает никаких действий по оспариванию или признанию санкций, то налогоплательщику-кредитору дату получения доходов следует признавать исходя из условий договора, что, по мнению ответчика, вытекает из содержания пункта 1 статьи 271 и статьи 317 Кодекса.

Проверив в соответствии с пунктом 5 статьи 194 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемое положение Методических рекомендаций, суд пришел к выводу, что оно не соответствует пункту 1 части второй статьи 247, пункту 3 части второй статьи 250, подпункту 4 пункта 4 статьи 271 Кодекса в виду следующего.

В пункте 1 раздела 4 Методических рекомендаций имеется абзац второй следующего содержания:

статьей 317 Кодекса определено, что доходы в виде причитающихся к получению штрафов, пени и иных санкций за нарушение условий договорных обязательств признаются доходами в соответствии с условиями заключенных договоров. То есть если условиями договоров предусмотрены все обстоятельства, при которых возникает ответственность контрагентов в виде штрафных санкций или возмещения убытков, то доходы признаются полученными налогоплательщиком при возникновении этих обстоятельств, с которыми условия договора связывают возникновение штрафных санкций или возмещение убытков, вне зависимости от претензий, предъявленных налогоплательщиком контрагенту, но при отсутствии возражений должника. Если обстоятельства, приводящие к возникновению вышеупомянутых обстоятельств, не могут классифицироваться

однозначно, то подобные расходы признаются по мере признания их должником либо по мере вступления в законную силу решения суда.

Анализ норм главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи приводит к выводу о том, что все существенные элементы налогообложения, позволяющие налогоплательщику исчислить и уплатить налог на прибыль организаций, не связаны с положениями статьи 317 Кодекса, посвященными налоговому учету сумм убытков и неустоек, подлежащих возмещению и взысканию с должника за нарушение договорных обязательств.

Условия, при которых суммы штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба признаются доходом налогоплательщика, определено установлены в статьях 250 и 271 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 248 Кодекса к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) и внереализационные доходы.

Внереализационные доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета в порядке, установленном статьей 250 Кодекса с учетом положений главы 25 Кодекса.

В соответствии с пунктом 3 части второй статьи 250 Кодекса внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Порядок признания налогоплательщиком доходов, применяющим метод начисления, установлен в статье 271 Кодекса:

доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

Аналогично в главе 25 Кодекса урегулирован вопрос о внереализационных расходах в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в отношении расходов на возмещение причиненного ущерба (подпункт 13 пункта 1 статьи 265, подпункт 8 пункта 7 статьи 272 Кодекса).

Таким образом, дата и основания для признания налогоплательщиком в целях налогообложения внереализационного дохода в виде убытков и неустойки, связаны с признанием соответствующих сумм должником либо с датой вступления в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

С учетом положения пункта 1 статьи 248 Кодекса о том, что доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета, допустим вывод о том, что статья 317 Кодекса находится в корреспонденции со статьей 313 Кодекса и, следовательно, посвящена налоговому учету - системе обобщения информации, касающейся определения налоговой базы по налогу на

прибыль организаций на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом. Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога и применяется налогоплательщиком наряду с бухгалтерским учетом.

Применительно к статье 317 Кодекса налоговый учет заключается в отражении в первичных учетных документах (включая справку бухгалтера), в аналитических регистрах налогового учета сумм штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств в размерах, предусмотренных условиями договора. В отсутствие в договоре условия о размерах штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-кредитора не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Следовательно, статья 317 Кодекса, толкование которой дано Министерством Российской Федерации по налогам и сборам в оспариваемом заявителем предложении, не устанавливает иной порядок признания налогоплательщиком внереализационных доходов, отличный от порядка, предусмотренного пунктом 3 части второй статьи 250 и подпунктом 4 пункта 4 статьи 271 Кодекса.

Ссылки заявителя и ответчика на статью 41, пункт 1 статьи 271 и пункт 1 статьи 247 Кодекса не влияют на вывод суда по настоящему делу, также как и ссылка Министерства Российской

Федерации по налогам и сборам на отсутствие в действующем законодательстве Российской Федерации общеобязательного претензионного порядка урегулирования споров. Отсутствие такого порядка не препятствует кредитору обратиться с соответствующей претензией к должнику либо с иском в суд о взыскании убытков и (или) неустойки.

Довод ответчика о том, что согласование сторонами в договоре условий о неустойке или о размере возмещаемых убытков (ущербе) само по себе достаточно для признания кредитором причитающихся сумм в качестве внереализационного дохода, при отсутствии возражений должника, на законодательство не основан.

На основании изложенного суд пришел к выводу, что содержащееся во втором предложении абзаца второго пункта 1 раздела 4 Методических рекомендаций положение, принуждающее налогоплательщиков включать во внереализационные доходы суммы штрафных санкций или возмещаемых убытков только в связи с наличием этих условий в договоре, вне зависимости от претензий, предъявленных налогоплательщиками контрагентам и при отсутствии возражений должника, не соответствует Налоговому Кодексу Российской Федерации, незаконно возлагает на них обязанности, не предусмотренные Кодексом.

Руководствуясь статьями 191, 194 и 195 Арбитражного процессуального Кодекса Российской Федерации Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

### РЕШИЛ:

признать второе предложение абзаца второго пункта 1 раздела 4 "Доходы" Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового

кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2002 № БГ-3-02/729, недействующим как не соответствующее пункту 1 части второй статьи 247, пункту 3 части второй статьи 250, подпункту 4 пункта 4 статьи 271 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Председательствующий  
судья

  


Тумаркин В.М.

Судья

Вышняк Н.Г.

Судья

Першутов А.Г.

