

В 2014 году между двумя ООО был заключен договор подряда, в соответствии с которым компания "А" в декабре 2014 года выполнила в интересах компании "Б" перечень предусмотренных договором подряда работ. Компания "А", выступавшая подрядчиком по договору, в 2016 году официально была ликвидирована и исключена из ЕГРЮЛ.

Указанное право требования долга с компании "Б" ликвидированная компания "А" (до ликвидации) передала компании "В" в 2016 году по договору цессии.

В 2016 году компания "Б" официально была уведомлена о смене кредитора и состоявшемся договоре цессии.

До настоящего времени компания "Б" не рассчиталась с правопреемником - компанией "В" за работы, выполненные в декабре 2014 года согласно договору подряда.

В соответствии с положениями норм НК РФ внереализационным доходом, который, в свою очередь, облагается налогом на прибыль организаций, являются в том числе суммы оплат третьим лицам, срок исковой давности по которым истек (ч. 18 ст. 250 НК РФ).

Если право требования по договору подряда было уступлено в 2016 году согласно договору цессии третьему лицу, обязана ли компания "Б" платить в декабре 2017 года налог на прибыль (за внереализационный доход)?

Или срок исковой давности при переходе прав требования к новому кредитору начинает исчисляться заново, и компания "Б" имеет законное право не платить указанный налог (с суммы внереализационного дохода) до 2019 года?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Во избежание налоговых рисков организации следует учесть кредиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, во внереализационных доходах 2017 года.

Обоснование позиции:

Гражданско-правовые аспекты

В соответствии с положениями [ст. 195](#) ГК РФ нарушенное право лица подлежит защите по иску данного лица в течение срока, установленного законом (срока исковой давности).

Согласно [п. 1 ст. 196](#) ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года со дня, определяемого в соответствии со [ст. 200](#) ГК РФ. Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком ([п. 1 ст. 197](#) ГК РФ). При этом срок исковой давности не может превышать десять лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок установлен, за исключением случаев, установленных [Федеральным законом](#) от 06.03.2006 N 35-ФЗ "О противодействии терроризму".

В соответствии с [п. 1 ст. 200](#) ГК РФ, если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права. По обязательствам с определенным сроком исполнения течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения ([п. 2 ст. 200](#) ГК РФ).

Как следует из содержания вопроса, "первоначальный" срок исковой давности по

оплате выполненных работ по договору подряда в рассматриваемом случае истекает в декабре 2017 года, то есть по истечении трех лет с даты, когда закончился предусмотренный договором подряда срок, установленный для оплаты работ.

Уступка кредитором требования об оплате не влияет на течение срока исковой давности по данному требованию, поскольку в силу [ст. 201](#) ГК РФ и [п. 1 ст. 384](#) ГК РФ это не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления.

Таким образом, в рассматриваемом случае срок исковой давности в отношении требования, указанного в вопросе, истекает в декабре 2017 года.

К сведению:

Течение срока исковой давности прерывается совершением обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново; время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок ([ст. 203](#) ГК РФ).

Перерыв течения срока исковой давности может иметь место лишь в пределах срока давности, а не после его истечения ([п. 21](#) постановления Пленума ВС РФ от 29.09.2015 N 43, далее - Постановление N 43). Однако если по истечении срока исковой давности должник или иное обязанное лицо признает свой долг в письменной форме, течение исковой давности начинается заново ([п. 2 ст. 206](#) ГК РФ).

Признание долга может проявляться в разнообразных действиях обязанного лица. Примерный перечень таких действий приведен в [п. 20](#) Постановления N 43. Бездействие лица не может считаться свидетельством признания им долга ([п. 23](#) Постановления N 43, подробнее об этом смотрите в материале: Энциклопедия решений. Перерыв течения срока исковой давности).

Налог на прибыль

Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ ([п. 1 ст. 247](#), [п. 1 ст. 274](#) НК РФ). Доходом для целей налогообложения прибыли на основании [п. 1 ст. 41](#)

НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с [главой 25](#)

НК РФ. К доходам, учитываемым при формировании налогооблагаемой прибыли, относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, определяемые в порядке, установленном [ст. 249](#)

НК РФ, и внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном [ст. 250](#)

НК РФ ([п. 1 ст. 248](#)

НК РФ).

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за рядом исключений, не актуальных для рассматриваемого случая ([п. 18 ст. 250](#) НК РФ, письма Минфина России [от 29.11.2016 N 03-03-06/1/70421](#)

, [от 30.09.2013 N 03-03-06/1/40367](#)

, [от 17.04.2009 N 03-03-06/1/259](#)

, УФНС России по г. Москве

[от 29.08.2011 N 16-15/083468@.2](#)

).

Порядок признания доходов при методе начисления определен [ст. 271](#) НК РФ. Каких-либо специальных правил для признания доходов в виде сумм списанной кредиторской задолженности указанной нормой не установлено.

По мнению уполномоченных органов, кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов по данным инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководства организации. При этом, по мнению представителей финансового и налогового ведомств, доход в виде кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывается в составе внереализационных доходов в последний день того отчетного периода, в котором истекает срок исковой давности (смотрите, например, письма Минфина России [от 26.11.2014 N 03-03-10/60138](#)

,
[от 12.09.2014 N 03-03-ПЗ/45767](#)

,
[от 28.01.2013 N 03-03-06/1/38](#)

, ФНС России

[от 08.12.2014 N ГД-4-3/25307@](#)

).

Следовательно, обязанность налогоплательщика учесть суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов возникает именно в год истечения срока исковой давности (в данном случае - в 2017 году).

В постановлениях Президиума ВАС РФ [от 22.02.2011 N 12572/10](#) , [от 08.06.2010 N 17462/09](#)

также указывается, что налогоплательщик обязан учесть суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный налогоплательщиком. Эта обязанность подлежит исполнению вне зависимости от того, проводилась ли налогоплательщиком инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя о списании задолженности.

Позднее судьи в большинстве случаев разделяли приведенную выше позицию (смотрите, например, определения ВС РФ [от 07.11.2016 N 306-КГ16-14482](#) , [от 14.07.2016 N 302-КГ16-8806](#)

, постановления АС Западно-Сибирского округа
[от 24.03.2016 N Ф04-708/16](#)
по делу N А75-4896/2015,
[от 17.06.2015 N Ф04-19806/15](#)
по делу N А70-7400/2014, АС Северо-Западного округа
[от 16.12.2016 N Ф07-11314/16](#)
по делу N А26-9721/2015,
[от 14.05.2015 N Ф07-1938/15](#)
по делу N А56-25569/2014, АС Московского округа
[от 02.02.2016 N Ф05-19082/15](#)
по делу N А41-6993/2015,
[от 06.05.2015 N Ф05-4648/15](#)
по делу N А40-95381/2014, АС Поволжского округа
[от 27.10.2016 N Ф06-14021/16](#)
по делу N А55-20444/2015,
[от 03.02.2015 N Ф06-19349/13](#)
по делу N А55-25568/2013).

К сведению:

В [постановлении](#) Президиума ВАС РФ от 15.07.2008 N 3596/08 высказывалось мнение, согласно которому при отсутствии приказа (распоряжения) руководителя о списании кредиторской задолженности оснований для начисления налога на прибыль на сумму кредиторской задолженности не имеется.

Аналогичная позиция нашла отражение, в частности, в постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа [от 22.01.2009 N А53-8888/2008-С5-14](#), ФАС Центрального округа
[от 21.08.2008 N А09-6013/07-24](#)

Если придерживаться данной логики, то организация может не списывать кредиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, в целях налогообложения без наличия приказа (распоряжения) руководителя о ее списании.

Однако, скорее всего, следование такой позиции приведет к налоговым спорам. При

этом в недавних своих решениях судьи, как правило, поддерживают мнение представителей контролирующих органов.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога ([п.1 ст.122](#) НК РФ).

В случае уплаты причитающихся сумм налога в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки налогоплательщик должен уплатить соответствующую сумму пеней ([п.1 ст.75](#) НК РФ).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

профессиональный бухгалтер Молчанов Валерий

Ответ прошел контроль качества