

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 30 октября 2014 года № 03-03-06/1/54946

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу о порядке начисления пени по договору аренды в целях исчисления налога на прибыль организаций и сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 330 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, в случае просрочки исполнения.

Статьей 331 ГК РФ предусмотрено, что соглашение о неустойке должно быть совершено в письменной форме независимо от формы основного обязательства.

В соответствии с пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) к внереализационным доходам относятся 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.

На основании подпункта 4 пункта 4 статьи 271 Кодекса датой получения доходов в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) является дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда.

Согласно статье 317 Кодекса при расчете внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы согласно условиям договора. Если договором не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности начисления внереализационных доходов по этому виду доходов.

В случае когда кредитор учитывает данные суммы на дату их признания заемщиком, документом, свидетельствующим о признании должником обязанности по уплате кредитору в полном объеме либо в меньшем размере штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств и (или) по возмещению убытков (ущерба) исходя из условий договора, может являться двусторонний акт, подписанный сторонами (соглашение о расторжении договора, акт сверки и т.п.), или письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Кроме того, самостоятельным основанием, свидетельствующим о признании должником данной обязанности полностью или в части, является соответственно полная или частичная фактическая уплата им кредитору соответствующих сумм. В этом случае фактически уплаченные должником суммы подлежат включению кредитором в состав внереализационных доходов.

По вопросу применения налога на добавленную стоимость в отношении сумм, полученных продавцами от покупателей за нарушение условий договоров, предусматривающих поставку товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, сообщаем.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 162 Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В связи с этим полагаем, что при принятии решений налоговыми органами о правомерности применения (неприменения) налогоплательщиками указанной нормы Кодекса следует руководствоваться в том числе постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.02.2008 N 11144/07 в отношении спора между налоговым органом и ОАО "Волжское нефтеналивное пароходство "Волготанкер" по вопросу обложения налогом на добавленную стоимость сумм, полученных обществом за просрочку исполнения обязательств контрагента.

В данном постановлении указано, что суммы неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств, полученные обществом от контрагента по договору, не связаны с оплатой товара в смысле упомянутого положения статьи 162 Кодекса, поэтому обложению налогом на добавленную стоимость не подлежат.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 1 статьи 330 ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности, в случае просрочки исполнения.

Поэтому в отношении сумм неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств по оплате товаров (работ, услуг), полученных продавцом от их покупателя, следует руководствоваться указанным постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

В то же время если полученные продавцами от покупателей суммы, предусмотренные условиями договоров в виде неустойки (штрафа, пени), по существу не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость на основании вышеназванной нормы статьи 162 Кодекса.

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора
Департамента налоговой
и таможенно-тарифной политики
А.С. Кизимов