

**Объект налога на прибыль:**

**Прибыль, полученная налогоплательщиком**

**(статья 247 НК РФ)**

**Прибыль:**

**Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов** (статья 247 НК РФ)

**Доходы:**

- 1. Реализационные доходы (доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав) – статья 249 НК РФ**
- 2. Внереализационные доходы – статья 250 НК РФ**  
(статья 248 НК РФ)

**Реализационные доходы:**

**Выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (пункт 1 статьи 249 НК РФ)**

**Внереализационные доходы:**

**Доходы по перечню статьи 250 НК РФ**

**Выручка:**

**Поступления**, связанные с расчетами за реализованные товары работы услуги имущественные права в денежной или натуральной форме  
(пункт 2 статьи 249 НК РФ)

***Объект налога на прибыль:***

**Прибыль, полученная налогоплательщиком**  
**(статья 247 НК РФ)**

**Прибыль:**

**Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов** (статья 247 НК РФ)

**Расходы:**

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (пункт 1 статьи 252 НК РФ)

- 1.Реализационные (расходы, связанные с производством и реализацией) – статья 253 НК РФ**
- 2.Внереализационные расходы – статья 265 НК РФ**

Объектом признается прибыль, которая в любом случае должна быть **доходом** налогоплательщика.

Статья 41 НК РФ: доходом 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 «Налог на прибыль организаций»

Признаки дохода:

- экономическая выгода, т.е. приращение имущества налогоплательщика, материальная выгода
- положительный результат хозяйственной деятельности налогоплательщика
- способность быть оцененным, т.е. способность быть выраженным в единицах измерения по установленным НК РФ правилам
- самостоятельное распоряжение имуществом.

Могут ли быть признаны доходами суммы компенсаций и штрафных санкций?

Прибыль должна быть получена налогоплательщиком (статья 47 НК РФ)

**Полученная** прибыль это:

1. Денежные средства, поступившие на счет налогоплательщика? – Да!
2. Наличные денежные средства, оприходованные в кассу? – Да!
3. Имущество, поставленное на баланс? – Да!
4. Денежные средства или имущество, **причитающиеся** налогоплательщику? – Имущество, в том числе, денежные средства, по которым возникло **Право требования**  
По договору? По решению суда?

Признак экономической выгоды – самостоятельное распоряжение имуществом?

**!** Постановление Конституционного суда РФ  
от 28 октября 1999 г. N. 14-П ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ  
КОНСТИТУЦИОННОСТИ СТАТЬИ 2 ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА "О  
ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ "О НАЛОГЕ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И  
ОРГАНИЗАЦИЙ" В СВЯЗИ С ЖАЛОБОЙ ОАО "ЭНЕРГОМАШБАНК«

**Постановление Конституционного суда РФ**

от 28 октября 1999 г. №. 14-П по делу о проверке конституционности статьи 2 ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк»

4. Действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка **неполученных** сумм штрафов, пеней и других санкций, может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог **фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены**. При этом отнесение на расходы организации - должника присужденных, но не выплаченных санкций, исключая их из налогооблагаемой базы при исчислении налога на его прибыль, позволяет недобросовестному должнику не принимать своевременных и соответствующих мер по реальному погашению долгов, т.е. уклоняться от уплаты и долгов и налога. Не исполненные же организацией - должником обязанности по уплате налога возлагаются на кредитора (банк), уплачивающего налог, начисленный на не полученные с должника суммы, за счет средств, которыми банк как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению, так как налог с них уже уплачен. Тем самым ограничивается право налогоплательщика распоряжаться находящимся в его собственности имуществом, что нарушает право собственности банка и, следовательно, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации.

Признание **дохода** в качестве **объекта** налогообложения происходит в зависимости не от **фактического** **обладания** налогоплательщиком имуществом или денежными средствами, а в зависимости применяемых от методов учетной политики – метода начисления (статья 271 НК РФ) или кассового метода (статья 273 НК РФ).

## Изъятия из принципа «всеобщности налогообложения прибыли»

1. Доходы, не учитываемые для цели налогообложения прибыли – статья 251 НК РФ
2. Суммы косвенных налогов, полученные налогоплательщиком от покупателей и подлежащие перечислению в бюджет
3. Доходы от игорного бизнеса (пункт 9 статьи 274 НК РФ)
4. Доходы, получаемые в рамках специальных налоговых режимов – упрощенной системы налогообложения, ЕНВД, единого сельскохозяйственного налога ( пункт 10 статьи 274 НК РФ)



В статье 251 НК РФ содержится перечень **ДОХОДОВ**, не включаемых в налоговую базу

(Т.е. предусмотрено правило об изъятиях из налоговой базы = налоговая льгота в экономическом смысле)

Перечень таких доходов исчерпывающий.



## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №1

### Пункт 1 статьи 251 НК РФ

- 4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены **в пределах вклада (взноса)** участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при **выходе (выбытии)** из хозяйственного общества или товарищества либо при **распределении имущества ликвидируемого** хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- 5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены **в пределах вклада** участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае **выделения** его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или **раздела** такого имущества;

---

---

### Пункт 3 статьи 39 НК РФ

Не признается **реализацией** товаров, работ или услуг:

- 5) передача имущества в пределах **первоначального взноса** участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) **при выходе (выбытии)** из хозяйственного общества или товарищества, а также при **распределении имущества ликвидируемого** хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- 6) передача имущества в пределах **первоначального взноса** участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае **выдела** его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или **раздела** такого имущества;

Отсутствие реализации!

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №2

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке **предварительной оплаты** товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме **залога или задатка** в качестве обеспечения обязательств (**Пример № 1- Постановление ФАС СЗО от 17 ноября 2009 по делу №А05 – 14474/2008**).
- 9) в виде имущества (включая денежные средства), **поступившего** комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение 10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам **кредита или займа** (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (**Пример № 2– Постановление ФАС СЗО от 18 сентября 2009 г. №А56-54550/2008**)

Особенности гражданско- правовых договоров  
(например: отсутствие права распоряжения)

### Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №3

- 8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- 18) в виде стоимости материалов и иного имущества, ... объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении ...
- 19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;
- 20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов..
- 22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;
- 23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО)...
- 35) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;
- 36) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр
- 38) доходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного
- 40) в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах.

Публичный интерес

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №4

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам

**Зависимые организации!**

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №5

3. В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

**Отсутствие реализации!**

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №6

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 настоящего Кодекса из бюджета;

Восстановление имущественного  
положения!

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №7

**Целевые поступления: пункт 2 статьи 251 НК РФ**

Условия освобождения от налогообложения:

- 1.Получатель – некоммерческие организации
- 2.Передающая сторона: органы публичной власти, другие организации , физические лица
- 3.Основа – безвозмездная
- 4.Цель – содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности
5. Требования к учету – отдельный учет доходов и расходов по целевым поступлениям

### Примеры целевых поступлений:

- вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования,
- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;
- средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;
- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- Вопрос: необходимо ли иметь статус благотворительной организации для исключения из состава доходов благотворительных взносов?  
Ответ: Министерство финансов РФ считает необходимым иметь такой статус (письмо Минфина РФ от 19.07.2006 № 03-03-04\4\124).

**НО!**

Постановление ФАС СЗО от 22.02.2007 №а66-9108\2005: Положения НК РФ не обуславливают применение статьи 251 НК РФ наличием у налогоплательщика статуса благотворительной организации. Законодательством не запрещено осуществление благотворительной деятельности при отсутствии этого статуса.



## Примеры целевых поступлений:

- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с ФЗ от 25 апреля 2002 года N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств,
- имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности.

## Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №8

### Целевое финансирование:

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

Условия освобождения от налогообложения:

1. Получатели – коммерческие и некоммерческие организации
2. Передающая сторона: органы публичной власти, организации, физические лица
3. Основа – безвозмездная
4. Цель – определяется передающей стороной
5. Основания – по перечню, установленному подпунктом 14) пункта 1 статьи 251 НК РФ
6. Требования к учету – отдельный учет полученных средств

При отсутствии отдельного учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

**ПУБЛИЧНЫЙ ИНТЕРЕС!**

**Примеры целевого финансирования:**

В виде бюджетных ассигнований, выделяемых казенным учреждениям, а также в виде субсидий бюджетным и автономным учреждениям;

в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства";

В виде полученных грантов.

Грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ,

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

Др.;

## Общий вывод по статье 251 НК РФ

К числу доходов, не учитываемых при формировании налоговой базы, относятся, главным образом, такие поступления, которые **либо** не отвечают признакам объекта – не порождают у налогоплательщика экономической выгоды **либо** обеспечивают публичный интерес – стимулируют виды деятельности, необходимые публично-правовым образованиям.

**Вопрос: справедливо ли утверждение о том, что статья 251 НК РФ содержит перечень налоговых льгот?**

## Статья 251 НК РФ - льготы по налогу на прибыль (преимущества экономического содержания) ?

На роль экономических преимуществ (по сравнению с другими налогоплательщиками) могут претендовать:

- 11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
  - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;
  - от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.
- 14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.
- 27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

Пункт 2.

- 8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;
- 11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

# Доходы, не учитываемые для целей налогообложения, при определенных условиях могут признаваться внереализационными доходами:

## Статья 251 НК РФ

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. **При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.**

## **Безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) и безвозмездное пользование имуществом.**

### Статья 39. Реализация товаров, работ или услуг

1. Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно **передача на возмездной основе** (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - **на безвозмездной основе**.

### Статья 248. Порядок определения доходов. Классификация доходов

2. Для целей настоящей главы 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).

### Статья 250. Внереализационные доходы

- 8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

При получении **имущества (работ, услуг)** безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, 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;

**Безвозмездно полученные имущественные права?**

**Безвозмездное пользование имуществом?**

2. Суд признал правомерным решение налогового органа о квалификации суммы экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным использованием нежилыми помещениями, в качестве внереализационного дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль.

Налоговый орган исходил из того, что обществом получена экономическая выгода в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов, перечень которых согласно абзацу второму статьи 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Руководствуясь требованиями статьи 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями пункта 8 статьи 250 НК РФ на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.

Суд, отклоняя довод налогового органа об открытом перечне внереализационных доходов, сослался на статью 41 НК РФ, устанавливающую общие принципы определения доходов: для признания экономической выгоды в качестве дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль, недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды **должен быть** установлен соответствующими главами НК РФ, регулирующими налогообложение отдельных видов доходов, что является реализацией общих условий установления налогов (статья 17 Кодекса).

Суд кассационной инстанции решение суда отменил!

Суд кассационной инстанции отклонил позицию суда первой инстанции об отсутствии в главе 25 НК РФ соответствующих положений, позволявших бы оценить размер дохода при безвозмездном пользовании имуществом, и признал, что применимой нормой в данном случае является пункт 8 статьи 250 Кодекса.

В силу этой нормы доход в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав признается в качестве внереализационного дохода. Применение пункта 8 статьи 250 НК РФ не ограничено только имущественными правами, представляющими собой требования к третьим лицам. Данное положение подлежит применению также и при безвозмездном получении права пользования вещью.

Установленный указанной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью.



## Использование сотрудниками личных мобильных телефонов в производственных целях.

Позиция налогового органа (письмо ЦФНС России по г. Москве от 30.06.2008 г.

№20-12\061156): образуется доход – безвозмездное пользование имуществом (пункт 8 статья 250 НК РФ) .

**Аргументы против:** статья 689 ГК РФ (договор безвозмездного пользования) предполагает последующий возврат. Отсутствие передачи имущества и последующего возврата исключает возникновение безвозмездно полученного дохода.

## Возвращаясь к пониманию дохода в налоговом праве

Могут ли ситуации сбережения имущества, в том числе **неосуществления расхода**, приравниваться к экономической выгоде, доходу и в конечном результате учитываться при формировании налоговой базы?

Сбережение имущества может возникнуть в различных ситуациях, судебная практика, в частности, выявила следующие:

1. Получение права безвозмездного пользования чужим имуществом в своем интересе и использование этого права.
2. Включение в налоговую базу суммы кредиторской задолженности после истечения трехлетнего срока исковой давности.
3. Суммы компенсаций, полученные налогоплательщиком из бюджета, в связи с предоставлением услуг гражданам или организациям на льготной основе.
4. Прощение долга.