

# ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО

12 ДЕКАБРЯ  
2012

ОСНОВАНИЕ ВКЛЮЧЕНИЯ В РАСХОДЫ ПО НАЛОГУ  
НА ПРИБЫЛЬ ОТРИЦАТЕЛЬНОЙ РАЗНИЦЫ ПО  
ДОЛГОВОМУ ОБЯЗАТЕЛЬСТВУ, ВЫРАЖЕННОМУ В  
ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

*Кратко: Президиумом ВАС рассмотрено дело о квалификации отрицательных (положительных) разниц, возникающих в связи с переоценкой размера долгового обязательства, выраженного в иностранной валюте, но подлежащего оплате в рублях.*

## СУТЬ СПОРА

Налогоплательщиком с физическими лицами (займодавцами) были заключены договоры займа в долларах США, оплата по которым производилась в рублях по курсу ЦБ РФ на день платежа. В результате роста курса доллара США в учете заемщика возникла отрицательная разница между суммой заемных и возвращенных денежных средств, которая была учтена в составе внереализационных расходов как курсовая разница.

## ПОЗИЦИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА

По мнению налогового органа, поскольку обязательства по договору займа выражены в валюте РФ, разница между суммой полученного и возвращенного займа для целей налогового учета не может быть признана курсовой разницей, поскольку указанные денежные средства не являются валютными ценностями. Рассматриваемая разница между оценкой суммы займа на различные даты является отрицательной суммовой разницей, которую следует рассматривать как плату за пользование займом, и как следствие, она подлежит учету по ст.269 НК РФ.

## ПОЗИЦИЯ СУДОВ

Судами трех инстанций<sup>123</sup> позиция налогоплательщика в данной части была признана правомерной. В частности, суды пришли к выводу, что обязательства по договорам займа выражены в иностранной валюте, в связи с чем, исходя из положений пп.5 п.1 ст.265 НК РФ, отрицательная разница, возникающая при переоценке данных обязательств, признается курсовой разницей, к которой не могут быть применены ограничения, предусмотренные ст.269 НК РФ.

Довод налогового органа о квалификации разниц в качестве суммовых, был отвергнут на том основании, что для возникновения суммовых разниц обязательным условием является факт реализации. Операции же с валютой не могут быть признаны реализацией.

<sup>1</sup> Решение Арбитражного суда Приморского края от 25.08.2011 по делу № А51-7566/2011

<sup>2</sup> Постановление 5ААС от 27.10.2011 по указанному делу

<sup>3</sup> Постановление ФАС ДВО от 14.02.2012 № Ф03-7141/2011 по указанному делу

## ПОЗИЦИЯ ВАС РФ

Коллегия судей ВАС<sup>4</sup>, передавая дело в Президиум ВАС РФ в связи с жалобой налогового органа, пришла к выводу о существовании иного правового подхода, отличного от позиции судов по рассматриваемому делу, в соответствии с которым, в случае, если заемщик при возврате займа, выраженного в условных единицах, возвращает сумму в рублях в размере большем, чем он фактически получил, возникшую при этом отрицательную разницу следует рассматривать как суммовую разницу. При этом данная суммовая разница подлежит учету для целей налогообложения в соответствии со ст.269 НК РФ.

Однако по результатам рассмотрения дела Президиум ВАС оставил оспариваемые судебные акты без изменения, а заявление налогового органа без удовлетворения<sup>5</sup>.

## ПРОБЛЕМЫ И НАЛОГОВЫЕ РИСКИ

Постановление Президиума ВАС РФ на момент написания настоящего заключения изготовлено не было.

В тоже время, что в судебных актах по настоящему делу, оставленных в силе Президиумом ВАС РФ, прослеживается подход, согласно которому, учитывая положения ст.ст.250 (п.11, п.11.1), 265 (пп.5, 5.1 п.1) НК РФ по любым долговым обязательствам, выраженным в иностранной валюте, оплата которых производится в рублях, возникают именно курсовые разницы. А суммовые разницы, исходя из буквального толкования указанных положений НК РФ, могут возникать лишь в случае, если обязательства выражены в условных денежных единицах (эю, "специальных правах заимствования" и др.) (п.2 ст.317 ГК РФ).

Положениями п.8 ст.271, п.10 ст.272 НК РФ предусмотрена обязательная переоценка обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте с соответствующим включением в состав доходов (расходов) курсовых разниц на последнюю дату отчетного периода.

Вышеуказанная логика судов скорее всего приведет к тому, что по всем договорам, обязательства (требования) в рамках которых выражены в иностранной валюте, возникают не суммовые, а исключительно курсовые разницы. Таким образом, на все подобные договоры может быть распространено правило о необходимости проведения переоценки указанных обязательств (требований).

Окончательные выводы можно сделать после анализа полного текста постановления Президиума ВАС РФ, о чем мы сообщим дополнительно.

## КОНТАКТЫ

По всем вопросам, затронутым в данном письме, Вы можете обращаться к следующим юристам:

<sup>4</sup> Опр. ВАС РФ о передаче дела в Президиум ВАС РФ 31.07.2012 № ВАС-7423/12 по делу А51-7566/2011

<sup>5</sup> Дело № А51-7566/2011 было рассмотрено Президиумом ВАС РФ 06.11.2012

**ДМИТРИЙ КОСТАЛЬГИН**

УПРАВЛЯЮЩИЙ ПАРТНЕР

[KOSTALGIN@TAXADVISOR.RU](mailto:KOSTALGIN@TAXADVISOR.RU)

ОФИС: +7 495 229 76 88

МОБ: +7 910 417 58 87

**АЛЕКСАНДРА АЛЕКСЕЕВА**

УПРАВЛЯЮЩИЙ ПАРТНЕР

[LXV@TAXADVISOR.RU](mailto:LXV@TAXADVISOR.RU)

ОФИС: +7 495 229 76 88

Обзор составлен для клиентов Юридической компании «Taxadvisor» и других заинтересованных лиц с целью оперативного информирования об изменениях в налогообложении. Данный обзор не может расцениваться в качестве консультации.