

Налогообложение при уступке права требования

Сергей Львович БУДЫЛИН,

консультант компании Roche&Duffay (г. Москва)

Чтобы понять, каким образом операции по уступке прав требования облагаются налогом, необходимо определить место прав требования в системе объектов гражданских прав.

К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага (ст. 128 ГК РФ).

Гражданский кодекс РФ не дает определения имущественных прав. Теория определяет их следующим образом: под имущественными правами понимаются субъективные вещные права участников гражданских правоотношений, возникающие по поводу владения, пользования и распоряжения имуществом, а также обязательственные права требования, вытекающие из договорных и внедоговорных обязательств. Таким образом, **права требования по обязательствам относятся к имущественным правам.**

Отметим, что согласно определению это касается не только прав требования имущества, но и прав требования выполнения в натуре обязательств, например по договору о выполнении каких-либо специфических работ. Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности (литературные произведения, изобретения, товарные знаки и др.) не признаны имущественными правами, а выделены Кодексом в отдельную группу объектов гражданских прав.

Имущественные права, как следует из определения, данного в ГК РФ, считаются видом имущества. Они находятся в

гражданском обороте, по существу, наравне с вещами. Это наводит на мысль о том, что и налогообложение операций с имущественными правами должно производиться однотипно с налогообложением операций с прочим имуществом. В некоторой мере это действительно так. Однако следует иметь в виду, что логика налогообложения не всегда соответствует гражданско-правовой логике. Налоговое право нередко пользуется терминологией, отличающейся от гражданско-правовой. Хуже того, термины гражданского права порой применяются в налоговом праве в ином смысле. Это может привести к проблемам, связанным с толкованием налоговых норм.

Налоговый кодекс РФ с самого начала декларирует свою независимость от гражданского законодательства, отграничивая имущественные права от имущества. Под имуществом в настоящем Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имуществ-

венных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ).

Далее в Кодексе дается определение товара (каковым может быть только имущество), работ и услуг (соответственно деятельность, имеющая материальное выражение или не имеющая такового). Выделив имущественные права в обособленную категорию, авторы НК РФ на некоторое время «забывают» о них. Во всяком случае, в определении объектов налогообложения¹ об имущественных правах не упоминается.

Впрочем, список объектов налогообложения все равно оставлен открытым, а понятия прибыли и дохода нуждаются в дальнейшей расшифровке. Таким образом, вопрос налогообложения операций с имущественными правами был оставлен открытым до введения в действие части второй НК РФ, регулирующей конкретные налоги. Рассмотрим подробнее НДС и налог на прибыль как наиболее актуальные для налогообложения цессии.

Налог на добавленную стоимость

После вступления в силу (с 2001 г.) главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ обнаружилось, что в ст. 146 объект налогообложения определен следующим образом: «реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации» — и далее по тексту статьи, но вновь ни слова об имущественных правах².

¹ Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики.

² В настоящее время формулировка изменена (см. ниже).

Подобная формулировка вызвала оживленную дискуссию относительно того, следует ли считать передачу имущественных прав реализацией товара, реализацией услуги или же не подлежащей обложению НДС операцией. Первые два варианта, по-видимому, противоречат буквальному прочтению соответствующих определений, а третий — экономической и фискальной логике.

Такую формулировку (наряду с другими) законодатель позаимствовал из европейского законодательства об НДС (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes). Однако в Европе понятие реализации услуг радикально отличается от закрепленного в НК РФ. Согласно упомянутой директиве ЕС (ст. 5 и 6) реализация товаров — это «передача права распоряжения материальным имуществом в качестве владельца», а реализация услуг — это «любая транзакция, не являющаяся реализацией товаров». Таким образом, уступка права требования в европейском законодательстве об НДС автоматически подпадает под определение реализации услуг, чего нельзя сказать о российском законодательстве.

Не вполне проясняет ситуацию и ст. 155 НК РФ, устанавливающая следующие правила:

«1. При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со ст. 149 настоящего Кодекса), или переходе указанного требования к другому лицу на основании закона, налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 настоящего Кодекса *«Порядок опреде-*

ления налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)».

2. Налоговая база при реализации новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению, определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором

логовой базы по реализации данных товаров (работ, услуг). Если новый кредитор уступает требование кому-нибудь еще, это уже квалифицируется как оказание финансовых услуг, в соответствии с чем и производится налогообложение. Итак, законодатель обходит вопрос о том, является ли сама уступка прав объектом налогообложения.

Начавшаяся дискуссия по поводу объекта обложения НДС так и

Уступка права требования в европейском законодательстве об НДС автоматически подпадает под определение реализации услуг, чего нельзя сказать о российском законодательстве.

при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования».

Из формулировок данной статьи можно сделать следующие важные выводы (которые могут показаться отчасти парадоксальными). Прежде всего, что бы ни говорилось в ст. 146 об объектах налогообложения, при уступке требования может возникать налоговая база по НДС. Однако это относится лишь к требованиям, вытекающим из договора реализации товаров (работ, услуг). Отметим, что НК РФ (п. 3 ст. 39) дает целый список видов операций, не признаваемых реализацией товаров, работ или услуг. Сюда относится, в частности, передача имущества, если она носит инвестиционный характер (вклад в уставный капитал, вклад по договору простого товарищества и др.).

Если речь идет об уступке (переходе) права требования от первоначального кредитора (продавца по первоначальному договору), НК РФ связывает такую уступку с образованием на-

не пришла к какому-либо логическому финалу, поскольку в 2002 г. законодатель решил исправить свою оплошность и явным образом включил передачу имущественных прав в объект налогообложения. В действующей редакции³ объект обложения НДС выглядит следующим образом (п. 1 ст. 146 НК РФ): «Объектом налогообложения признаются следующие операции: 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, **а также передача имущественных прав».**

По-видимому, данную формулировку можно считать косвенным признанием того, что имущественные права не являются (для целей налогообложения) ни товаром, ни услугой, и, следовательно, до внесения поправки передача имущественных прав не подлежала обложению НДС. Однако, добавив передачу имущественных прав в объект налогообложения, законодатель не счел необходимым внести соответствующие дополнения в другие статьи. В частно-

³ Федеральный закон от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

сти, осталась без изменений ст. 153 «Налоговая база», а также рассмотренная выше ст. 155. По-видимому, это означает, что речь шла лишь об уточнении юридической формулировки ст. 146, а не о намерении законодателя расширить круг налогооблагаемых операций.

Решив таким образом частную проблему налогообложения передачи имущественных прав, законодатель оставил открытым вопрос о налогообложении операций с прочими объектами гражданских прав, не упомянутыми в ст. 146 НК РФ. В частности, облагаются ли НДС операции по передаче исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности?

Исходя из прямого сопоставления ст. 128 ГК РФ (объекты гражданских прав) и ст. 146 НК РФ (объекты обложения НДС) можно сделать вывод, что не облагаются. Однако, продолжив чтение главы 21 НК РФ, убеждаемся, что облагаются: законодатель квалифицирует подобные операции как оказание услуг (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ). Это полностью соответствует логике европейского законодательства об НДС (откуда позаимствована соответствующая формулировка), но, увы, не логике российского гражданского законодательства и даже не логике ст. 146 НК РФ, определяющей объект обложения НДС.

Упомянутый Закон о внесении изменений в НК РФ, принятый в мае 2002 г., данную поправку (включение передачи имущественных прав в объект обложения НДС) распространил на отношения, возникшие с 01.01.2002 (ст. 16 Закона). Конституционность такого ретроактивного расширения объекта налогообложения была оспорена в КС РФ⁴.

Согласно материалам дела ЗАО «Производственно-монтажное объединение «Карачаровский механический завод» в феврале 2002 г. уступило гражданке Д. (заявительнице) право требования по инвестированию строительства. При этом ЗАО не начислило ей сумму НДС, поскольку

на тот момент такого требования законодательство о налогах не выдвигало. Названный Федеральный закон, принятый 29.05.2002, распространил действие ряда своих норм на правоотношения, возникшие с 01.01.2002, и тем самым обязал начислять на реализацию имущественных прав сумму НДС, в связи с чем ЗАО предъявило требование. В ответ гражданка Д. обратилась с жалобой в КС РФ. По мнению заявительницы, оспариваемые ею положения придают Федеральному закону № 57-ФЗ, ухудшающему положение налогоплательщиков, обратную силу, что противоречит ст. 57 Конституции РФ.

КС РФ отказался рассматривать вопрос по существу с довольно туманной мотивировкой о том, что «представленные заявителем материалы не свидетельствуют о применении или возможности применения оспариваемых законоположений при разрешении ее конкретного дела, в связи с чем данная жалоба не может быть признана допустимой».

В результате гражданке Д. было отказано в принятии к рассмотрению ее жалобы. К сожалению, КС РФ не счел нужным разъяснить свою позицию более детально. Возможно, имелось в виду, что проблемы заявительницы могут быть решены и без пересмотра федерального закона. Действительно, как уже упоминалось, НК РФ предусматривает обложение НДС лишь уступки прав требования, происходящих из договоров по реализации товаров (работ, услуг), но не из договоров по инвестированию строительства.

Ввиду изложенных налоговых соображений **получила широчайшее распространение практика заключения ризлтерскими организациями инвестиционных договоров на строительство жилья** (как пра-

вило, в форме договора о совместной деятельности) с **последующей уступкой права требования по договору конечному клиенту**. Как мы видели, в таком случае не возникает обложения соответствующих операций НДС. Однако судебная практика по этому вопросу довольно противоречива.

В одном из дел⁵ ФАС Северо-Западного округа рассматривалась следующая ситуация. ООО «Сириус Инвест Плюс» заключило договоры о долевом участии в строительстве с организацией, осуществляющей реконструкцию объекта недвижимости, и с застройщиком. Во исполнение договоров ООО перечислило названным организациям денежные средства. Затем ООО заключило с физическим лицом соглашение об уступке права требования по первому из договоров долевого участия. Кроме того, ООО заключило договор с другим физическим лицом о долевом участии в строительстве на основании второго из договоров (с застройщиком).

Общество отразило в налоговой декларации полученные от физических лиц по данным договорам суммы как необлагаемые операции. Но налоговая инспекция доначислила обществу НДС с указанной суммы. Обратившись в суд, общество выиграло дело в двух инстанциях. Налоговая инспекция обратилась с кассационной жалобой. Как пояснил представитель инспекции, соглашение об уступке права требования физическим лицам налоговый орган квалифицирует как реализацию товара.

ФАС Северо-Западного округа оставил жалобу без удовлетворения со следующей мотивировкой: «Передача имущественных прав является объектом налогообложения. При этом в НК РФ не дано определение понятия «имущественные права». Однако из норм п. 2–3 ст. 38 НК РФ следует, что в налоговом зако-

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2004 № 424-О.

⁵ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.01.2005 по делу № А56-16027/04.

нодательстве имущественные права не являются товаром. В отношении передачи имущественных прав определение налоговой базы и порядка исчисления налога главой 21 НК РФ в проверяемый период установлены не были.

Применение инспекцией при доначислении налога обществу положений п. 1 ст. 154 и п. 1 ст. 155 НК РФ является неправомерным, поскольку данными нормами регулируются особенности определения налоговой базы при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг). Соглашение об уступке права требования и о долевом участии в строительстве не вытекают из договора реализации товаров (работ, услуг), а носят инвестиционный характер. У налогового органа отсутствовали основания для доначисления НДС обществу».

Аналогичные выводы можно найти и в других актах этой кассационной инстанции⁶. Как видим, **важное значение для налогообложения имеет правильная квалификация исходного договора** (из которого происходят права требования). Вместе с тем существует и противоположная практика, в частности ФАС Центрального округа⁷.

ОАО «ЗЖБК» по договорам долевого строительства приобрело право на получение квартир путем оплаты данного права поставкой железобетонных конструкций. Затем ОАО передало свое право на строящийся объект (квартиры) физическим лицам до окончания строительства. Стоимость уступаемых прав не была включена в налоговую базу по НДС. Налоговая инспекция доначислила обществу НДС, а также пени и штраф. Общество обратилось в суд, но проиграло дело в двух инстанциях.

Кассация также оставила жалобу общества без удовлетворения с мотивировкой: «Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ (с учетом изменений) объектом налогообложения признается реализация не только товаров, работ и услуг, но и передача имущественных прав. Ссылка общества на положения ст. 39 НК РФ обоснованно признана судом несостоятельной, поскольку продажа принадлежащего ОАО имущественного права не относится к инвестиционной деятельности.

Суд обоснованно отклонил довод ОАО о том, что налоговая база по проданным им имущественным правам должна определяться в соответствии с п. 2 ст. 155 НК РФ, указав, что право на получение квартир общество приобрело не путем заключения договоров уступки прав требования на эти квартиры, а путем фактической оплаты данного права поставкой железобетонных конструкций».

Эту аргументацию кассационного суда следует признать крайне спорной. Суд готов признать облагаемой НДС любую передачу имущественных прав, а не только описанную в ст. 155 НК РФ. Однако в подобном случае мы имеем полный нормативный вакуум в отношении налогообложения данных операций, так как больше никакие статьи НК РФ не описывают обложение НДС операций с имущественными правами.

Безусловно, продажа имущественного права не является инвестиционной деятельностью, а п. 2 ст. 155 в такой ситуации вряд ли применим. Но внесение имущества (в том числе железобетонных конструкций) в качестве вклада по договору о совместной деятельности имеет инвестиционный характер⁸. Следовательно, уступка требования из упомянутого договора не подлежит обложению

НДС ни по ст. 155, ни по каким-либо другим статьям главы 21 НК РФ. Таким образом, решающую роль должна была сыграть гражданско-правовая квалификация исходного договора долевого строительства – являлся он фактически договором мены железобетонных конструкций на квартиры (есть НДС) или договором о совместной деятельности (нет НДС). К сожалению, эта проблема не нашла отражения в настоящем судебном решении.

Встречаются еще более экзотические решения по обсуждаемому вопросу. Арбитражный суд г. Москвы, рассмотрев вопрос налогообложения уступки прав требования по инвестиционному контракту, справедливо указал, что в данном случае отсутствуют основания для применения нормы п. 1 ст. 155 НК РФ (о налогообложении уступки требования из реализации товаров, работ, услуг), на чем настаивала налоговая инспекция⁹.

Однако затем следует неожиданный вывод, что «общество правомерно определило налоговую базу с разницы между суммами, полученными от физических лиц, и суммами, перечисленными в качестве инвестиций по указанию подрядчиков на нужды строительства. Для общества объектом налогообложения являются операции по реализации работ (услуг) в рамках заключенных инвестиционных договоров, а налоговой базой – стоимостная характеристика этого объекта в виде разницы между продажной и инвестиционной стоимостью квартир».

Итак, договор цессии фактически переквалифицируется для целей налогообложения в договор по оказанию услуг. В отличие от похожих правил п. 2 ст. 155 НК РФ этот вывод суда не основан на каких-либо нормах Кодекса. Цитируемое решение было подтверждено в кассационной инстанции (ФАС Московского округа)¹⁰. Заметим, что решение было принято в пользу налогоплательщика, так как налоговый орган начислил НДС на всю сумму полученных от физических лиц средств.

⁶ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.04.2005 по делу № А56-16028/04.

⁷ Постановление ФАС Центрального округа от 14.03.2005 по делу № А14-6614-2004/144/26.

⁸ См. п. 3 ст. 39 НК РФ.

⁹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 11.03.2004 по делу № А40-1891/04-99-11.

¹⁰ Постановление ФАС Московского округа от 30.06.2004 № КА-А40/5174-04.

Как видим, три суда кассационной инстанции продемонстрировали три совершенно различных подхода к одному и тому же вопросу — об обложении НДС уступки прав требования по инвестиционным договорам. Это, конечно, следствие неоднозначных формулировок самого НК РФ. Надзорная инстанция, в функции которой входит обеспечение единообразия толкования норм права (п. 1 ст. 304 АПК РФ), по данному вопросу пока не высказывалась. Таким образом, **речь идет, по существу, о нормотворчестве со стороны судебной системы, но в данном случае оно носит вынужденный характер и направлено на восполнение пробелов, оставленных законодателем.**

Еще один интересный вопрос связан с налогообложением авансов. Как известно, авансы являются особым объектом обложения НДС, не упомянутым в ст. 146 (получение аванса не является реализацией), но установленной отдельной нормой (подп. 1 п. 1 ст. 162 НК РФ). Указанная норма предусматривает увеличение налоговой базы на суммы «авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг», т. е. авансы в счет предстоящей передачи имущественных прав здесь не упомянуты. Значит, **подобные авансы НДС не облагаются, даже если передача самого права ведет к образованию налоговой базы** по ст. 155 НК РФ.

В одном из дел¹¹, рассмотренных ФАС Московского округа, речь шла об уступке требования по договору факторинга. Общество (ЗАО «Эмикон») по договору факторинга уступило банку (ООО «КБ «Независимый Банк Развития») право будущего денежного требования из договора поставки. Получив от банка денежную сумму по договору факторинга, общество не включило ее в налогооблагаемую базу по НДС. Налоговая инспекция привлекла общество к налоговой ответственности, начислила ему

НДС и пени. Общество обратилось в суд с заявлением о признании решения инспекции незаконным, но проиграло в двух инстанциях. Кассация отменила акты нижестоящих судов и удовлетворила требования заявителя со следующей мотивировкой: «Данной нормой права¹² не предусмотрено, что налоговая база увеличивается на суммы, полученные при переуступке прав. Порядок учета указанных сумм при налогообложении установлен подп. 3 п. 2 ст. 167 НК РФ, в соответствии с которым оплатой товаров (работ, услуг) признается передача налогоплательщиком права требования третьему лицу. Поскольку на момент получения денежных средств от банка денежное требование к финансовому агенту еще не перешло, оно не могло считаться оплатой товаров (работ, услуг) и, следовательно, учитываться в составе налоговой базы.

Апелляционной инстанцией установлено, что НДС с данной суммы налогоплательщиком уплачивался после осуществления отгрузок. Следовательно, отсутствовали основания для привлечения общества к налоговой ответственности и начисления пени».

Налог на прибыль организаций

В главе 25 НК РФ, вступившей в силу с 2002 г., законодатель уже не повторил своей ошибки, допущенной в главе 21, сразу же включив доходы от реализации имущественных прав в объект налогообложения, каковым согласно ст. 247 НК РФ является прибыль налогоплательщика (для российских организаций — доход минус расход).

К доходам в целях настоящей главы относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 248 НК РФ). Доходом от реализации для целей главы 25 Кодекса признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как

собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ).

Налогообложению интересующего нас вида доходов посвящена ст. 279 «Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования». Как и в случае с НДС, законодатель выделяет в ней две ситуации: когда уступка права требования долга производится первоначальным кредитором — продавцом товара (работ, услуг) и когда право требования долга (в этом случае необязательно происходящее из реализации товара, работ, услуг) реализуется налогоплательщиком, ранее купившим это право требования у кого-либо.

Предполагается, что первоначальный кредитор уступает свое право с дисконтом, а лицо, купившее право требования, наоборот, с выгодой для себя. Во втором случае указанная операция рассматривается как реализация финансовых услуг, в связи с чем положительная разница облагается налогом. В первом случае отрицательная разница признается убытком. При этом действуют различные правила и ограничения по включению убытка в состав расходов в зависимости от того, было ли передано право требования долга третьему лицу до или после наступления срока платежа по нему (при использовании метода начисления).

Таким образом, ст. 279 НК РФ описывает налогообложение лишь в некоторых довольно частых случаях уступки права требования так же, как и ст. 155 главы 21 Кодекса. Значит ли это, что в иных случаях цессия свободна от налогообложения, как в случае с НДС? Разумеется, не означает ввиду совершенно иной идеологии взимания налога на прибыль. Как следует из формулировки НК РФ, в объект налогообложения включен доход от реализации всех видов имущественных прав. Этот

¹¹ Постановления ФАС Московского округа от 05.04.2005, 31.03.2005 № КА-А40/2317-05.

¹² Имеется в виду норма о налогообложении авансов, закрепленная в подп. 1 п. 1 ст. 162 НК РФ (примеч. автора).

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

ЧИТАЙТЕ
в № 11 (ноябрь) 2005 г.

- *Налоговое администрирование — рычаг контроля или налогового давления?*
- *Порядок взимания обязательных платежей и санкций в процедурах банкротства*
- *Последствия уплаты налога ненадлежащим лицом*
- *Восстановление НДС: что нас ждет в 2006 году?*
- *Правовые аспекты исчисления и взимания транспортного налога*

доход, вообще говоря, облагается налогом односторонне с прочими доходами от реализации, а ст. 279 лишь устанавливает специфику исчисления налоговой базы в некоторых случаях уступки права требования. Поэтому при обложении операций цессии налогом на прибыль возникает гораздо меньше концептуальных проблем, чем при обложении их НДС.

Следует также отметить, что по данному вопросу сколько-нибудь обширная арбитражная практика пока отсутствует ввиду относительно недавнего вступления в силу главы 25 НК РФ. Приведем лишь один пример, иллюстрирующий применение судом одного из упоминавшихся ограничений, установленных ст. 279 НК РФ.

В деле¹³, рассмотренном ФАС Северо-Западного округа, помимо прочего обсуждался следующий вопрос. Общество (ОАО «Балтийский завод») в 1999 г. приобрело у банка (АКБ «Межрегиональный банк развития») простые векселя банка на сумму 50 млн. руб. При предъявлении указанных векселей к платежу в 2000 г. они не были оплачены банком в связи с его тяжелым финансовым положением. Затем у банка была отозвана лицензия и введена процедура наблюдения. Впоследствии, в

2002 г., общество заключило с ООО «Омега» договор уступки прав требования к банку о погашении векселей на общую сумму 50 млн. руб., получив от нового кредитора в оплату 5,5 млн. руб. Полученный убыток от уступки прав требования общество отразило при определении налоговой базы за 2002 г.

Налоговый орган пришел к выводу, что общество завысило сумму убытка, принимаемого для целей налогообложения. Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Суды в двух инстанциях поддержали общество в данном вопросе, но кассация их акты в соответствующей части отменила и передала дело на новое рассмотрение со следующей аргументацией.

В соответствии с п. 1 ст. 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг), отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стои-

мостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика. При этом размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты прекращения права требования.

Статья 269 НК РФ устанавливает определенные нормативы для включения в расходы процентов по долговому обязательству. Очевидно, в данном случае убыток превышал указанный норматив, в связи с чем не мог быть полностью принят для уменьшения налогооблагаемой прибыли.

В заключение следует особо отметить, что **в налогообложении операций цессии существует ряд проблем, связанных прежде всего с неоднозначностью формулировок НК РФ, нуждающихся в дальнейшем уточнении и толковании.** Пробелы вынуждена отчасти восполнять судебная практика, но многие вопросы пока остаются без ответа. В частности, не решен окончательно актуальнейший вопрос относительно обложения НДС операций по уступке прав требования, возникающих из инвестиционных договоров. 

¹³ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.03.2005 по делу № А56-8174/04.