**Российскому АО принадлежит 100% долей в уставном капитале (УК) российского ООО при следующих условиях: доли непрерывно принадлежат АО на праве собственности 10 лет; в составе активов ООО имеется 70% недвижимого имущества; АО реализует доли в УК ООО. При этом цена приобретения данных долей (имущественных прав) превышает выручку от их реализации. В соответствии с п. 1 ст. 284.2 НК РФ налоговая ставка 0%, предусмотренная п. 4.1 ст. 284 НК РФ, применяется к налоговой базе, определяемой по доходам от операций по реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций российских организаций (долей участия в УК российских организаций), при условии, что на дату реализации или иного выбытия (в том числе погашения) таких акций (долей участия в УК организаций) они непрерывно принадлежат налогоплательщику на праве собственности или на ином вещном праве более 5 лет. В соответствии с п. 2 ст. 284.2 НК РФ налоговая ставка 0%, предусмотренная п. 4.1 ст. 284 НК РФ, применяется к налоговой базе, определяемой по доходам от операций по реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций (долей участия в УК) российских организаций, при условии, что эти акции (доли) составляют уставный капитал таких организаций, не более 50% активов которых, по данным финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации, прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Таким образом, к налоговой базе по налогу на прибыль, определяемой по доходам АО от реализации доли в УК ООО, не применяется налоговая ставка 0%. В соответствии с подп. 2.1 п. 1 и п. 2 ст. 268 НК РФ при реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке: при реализации имущественных прав (долей, паев) - на цену приобретения данных имущественных прав (долей, паев) и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией, а также на величину вклада в виде денежных средств, уменьшенных на сумму денежных средств, указанных в под. 11.1 п. 1 ст. 251 настоящего Кодекса, в имущество организаций, доли (паи) которых были приобретены, если иное не предусмотрено п. 10 ст. 309.1 или п. 2.2 ст. 277 настоящего Кодекса. Величина вклада в виде денежных средств в имущество организации, уменьшающая доходы от реализации долей (паев), рассчитывается пропорционально реализуемым долям (паям) в общей величине долей (паев), принадлежащих налогоплательщику, если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), указанного в под. 2, 2.1 и 3 п. 1 настоящей статьи, с учетом расходов, связанных с его приобретением и реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения. Таким образом, уплаченные для приобретения долей в УК денежные средства можно учесть в расходах, а если получится убыток, то его можно учесть для целей налогообложения. Покупатель и АО не являются аффилированными лицами. Доля в уставном капитале ООО приобретена в 2007 году.**

**Будет ли облагаться налогом на прибыль рассматриваемая реализация долей в УК ООО при условии, что цена приобретения данных долей (имущественных прав) превышает выручку от их реализации? В каких разделах (строках) налоговой декларации по налогу на прибыль следует отразить рассматриваемую реализацию с учетом того, что особенности её налогообложения регулируются как ст. 284 и 284.2 НК РФ, так и ст. 268 НК РФ?**

**По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:**

Если стоимость долей с учетом расходов на ее реализацию превышает полученную выручку, разница признается убытком, который организация может учесть при расчете налога на прибыль.

В декларации по налогу на прибыль доходы отражаются по строке 013 Приложения N 1 к листу 02, а расходы по строке 059 Приложения N 2 к Листу 02.

**Обоснование позиции:**

Продажу долей в уставных капиталах других организаций для целей налогообложения прибыли необходимо рассматривать как продажу имущественных прав (письмо Минфина России от 14.03.2006 N 03-03-04/1/222, постановление Девятнадцатого ААС от 03.07.2014 N 19АП-2749/14).

В соответствии со ст. 247 НК РФ для российских организаций прибылью признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 274 НК РФ).

Доля или часть доли в уставном капитале ООО переходит к ее приобретателю с момента внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ, за исключением случаев, предусмотренных п. 7 ст. 23 Закона N 14-ФЗ (п. 12 ст. 21 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью").

При применении метода начисления доход от продажи доли в уставном капитале признается в размере стоимости, указанной в договоре, на дату внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ (ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ).

По общему правилу доходом от реализации имущественных прав - доли в уставном капитале другой организации признается выручка от реализации (п. 1 ст. 249 НК).

Ставка 0 процентов применяется к налоговой базе, определяемой по доходам от реализации долей в уставном капитале российских организаций, при одновременном выполнении следующих условий (п. 4.1 ст. 284, п.п. 1, 2 ст. 284.2 НК РФ):

- на дату реализации такие доли непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или на ином вещном праве более пяти лет;

- доли составляют уставный капитал организаций, не более 50 процентов активов которых по данным финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации, прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ.

Как мы поняли из условий вопроса, применить ставку 0 процентов действительно невозможно, так как не выполняется второе условие.

Таким образом, налогообложение анализируемой сделки будет осуществляться с применением общей налоговой ставки по налогу (п. 1 ст. 284 НК РФ). Основания для применения ставки 0 процентов на основании п. 4.1 ст. 284 НК РФ в данном случае отсутствуют.

Особенности определения расходов при реализации имущественных прав установлены ст. 268 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 268 НК РФ, если стоимость долей с учетом расходов, связанных с их приобретением и реализацией, превышает полученную выручку, разница признается убытком, который организация может учесть при расчете налога на прибыль (п. 2 ст. 268 НК РФ) (смотрите письма Минфина России от 17.07.2012 N 03-03-06/1/336, от 27.10.2017 N 03-03-06/1/70887).

При реализации имущественных прав доход от продажи доли в уставном капитале организация вправе уменьшить на стоимость ее приобретения и на сумму расходов, связанных с ее приобретением и реализацией, а также на величину вклада в виде денежных средств, уменьшенных на сумму денежных средств, указанных в подп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, в имущество организаций, доли (паи) которых были приобретены, если иное не предусмотрено п. 10 ст. 309.1 или п. 2.2 ст. 277 НК РФ. Величина вклада в виде денежных средств в имущество организации, уменьшающая доходы от реализации долей (паев), рассчитывается пропорционально реализуемым долям (паям) в общей величине долей (паев), принадлежащих налогоплательщику (подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Декларация по налогу на прибыль организаций и Порядок ее заполнения утверждены приказом ФНС России от 23.09.2019 N ММВ-7-3/475@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме" (далее - Декларация и порядок ее заполнения).

Несмотря на то, что в Приложении N 3 к Листу 02 Декларации и порядка ее заполнения упоминается ст. 268 НК РФ, по нашему мнению, следует применять общие нормы, так как в Приложении N 3 к Листу 02 Декларации и порядка ее заполнения отражаются операции, финансовый результат по которым учитывается для целей налогообложения прибыли в особом порядке, установленном соответствующими статьями НК РФ, а именно (пп. 8.-8.8 разд. VIII Порядка заполнения Декларации):

- реализация амортизируемого имущества (ст. 268, 323 НК РФ);

- уступка права требования (ст. 279 НК РФ);

- реализация товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ);

- реализация права на земельный участок (ст. 264.1 НК РФ);

- получение доходов учредителем (выгодоприобретателем) по договору доверительного управления имуществом (ст. 276 НК РФ).

Согласно п. 6.1 разд. VI Порядка заполнения Декларации в строке 010 Приложения N 1 к листу 02 доход от реализации имущественных прав отражается в общей сумме выручки, исчисленной в соответствии со ст. 248, 249 НК РФ. А также доход отражается по строке 013 и 040 Приложения N 1 к листу 02.

В соответствии с п. 7.5 разд. VII Декларации и порядка ее заполнения стоимость приобретения (создания) реализованных имущественных прав отражается по строке 059 Приложения N 2 к листу 02, а также в итоговой строке 130 Приложения N 2 к листу 02.

**В декабре 2007 года организация Г (общая система налогообложения, метод начисления) выдала процентный заем организации Ю. в сумме 218 млн. руб. Согласно договору займа тело займа и проценты по нему должны были быть перечислены организации Г до 31.12.2010. Договор, платёжные поручения, банковские выписки имеются. Указанные требования неоднократно были предметом рассмотрения арбитражных судов различных инстанций, подтверждены судебными актами, вступившими в законную силу.**

**В мае 2010 года организация Г уступила права требования по займу организации Р за 100 млн. руб., из которых в оплату получила только 1 млн. руб.**

**В 2011 году организация Р объявлена банкротом. Организация Г включена судом в реестр кредиторов на сумму 99 млн. руб.**

**В 2014 году окончено конкурсное производство, при погашении реестра банкрота конкурсным управляющим выплачено организации Г (через депозитный счёт нотариуса) 17 млн. руб. Все эти годы организация Г не вела коммерческой деятельности. В марте 2014 года открыт расчетный счёт в банке, на который в июне и поступили 17 млн. руб.**

**Каков бухгалтерский и налоговый учет (налог на прибыль организаций) указанных в вопросе операций?**

Гражданско-правовые аспекты

1. Право (требование), принадлежащее на основании обязательства кредитору, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) (п. 1 ст. 382 ГК РФ). Согласно п. 1 ст. 388 ГК РФ уступка требования кредитором (цедентом) другому лицу (цессионарию) допускается, если она не противоречит закону.

Если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связанные с требованием права, в том числе право на проценты (п. 1 ст. 384 ГК РФ).

2. В соответствии с п. 1 ст. 124 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон N 127-ФЗ) принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства.

Согласно п. 2.1 ст. 126 Закона N 127-ФЗ на сумму требований конкурсного кредитора, уполномоченного органа в размере, установленном в соответствии со ст. 4 Закона N 127-ФЗ, начисляются проценты в порядке и в размере, которые предусмотрены ст. 126 Закона N 127-ФЗ. При этом уплата начисленных в соответствии со ст. 126 Закона N 127-ФЗ процентов осуществляется одновременно с погашением требований кредиторов по денежным обязательствам и требований к должнику об уплате обязательных платежей в порядке очередности, установленной ст. 134 Закона N 127-ФЗ.

Бухгалтерский учет

1. Денежные средства, переданные заемщику по договору займа, в бухгалтерском учете заимодавца не признаются расходами (п. 2 ПБУ 10/99 "Расходы организации" (далее - ПБУ 10/99)).

Предоставленные организацией займы, удовлетворяющие условиям, установленным п. 2 ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" (далее - ПБУ 19/02), принимаются к учету в качестве финансовых вложений (п. 3 ПБУ 19/02).

С учетом п.п. 8, 9 ПБУ 19/02, а также положений Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - Инструкция), выдачу займа в данном случае следовало отразить следующей записью:

Дебет 58, субсчет "Предоставленные займы" Кредит 51

- 218 млн. руб. - в составе финансовых вложений учтен выданный другой организации заем.

Указанную проводку следовало сделать на дату перечисления денежных средств заемщику (в декабре 2007 года).

2. В силу п. 25 ПБУ 19/02 при уступке требования по договору займа в бухгалтерском учете организации Г необходимо было отразить выбытие финансового вложения.

Первоначальную стоимость выбывшего финансового вложения следовало учесть в составе прочих расходов на основании п.п. 2, 11 ПБУ 10/99. Доход от уступки требования по договору займа подлежал учету в составе прочих доходов в силу п.п. 2, 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (далее - ПБУ 9/99).

На основании п.п. 12, 16 ПБУ 9/99, п. 16 ПБУ 10/99 данные операции следовало отразить в бухгалтерском учете на дату подписания цедентом и цессионарием:

- акта об уступке требования (иного документа, подтверждающего переход требования);

- договора цессии, при условии, что в его тексте содержится соответствующее положение.

С учетом положений Инструкции рассматриваемые операции следовало отразить в бухгалтерском учете организации Г записями:

Дебет 76, субсчет "Расчеты с организацией Р" Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- 100 млн. руб. - отражен доход от уступки требования по договору займа;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы" Кредит 58, субсчет "Предоставленные займы"

- 218 млн. руб. - списана первоначальная стоимость финансового вложения при уступке требования по договору займа;

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организацией Р"

- 1 млн. руб. - получена частичная оплата по договору об уступке требования.

Если до момента уступки требования проценты по займу организации-цеденту фактически не уплачивались, то их также следовало учесть при формировании финансового результата в составе прочих расходов.

3. В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (далее - Положение), утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, в случае признания дебиторской задолженности сомнительной организация создает резервы сомнительных долгов с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Полагаем, что задолженность цессионария, признанного банкротом, также может быть квалифицирована в качестве сомнительного долга и учтена при формировании резерва по сомнительным долгам.

Начисление резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете организации отражается следующей записью:

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы" Кредит 63.

Согласно п. 3 ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений" величина резерва по сомнительным долгам является оценочным значением. Методы определения оценочных значений данным ПБУ не установлены. Оценочные значения определяются организацией самостоятельно и зависят, в том числе, от профессионального мнения бухгалтера.

Поскольку законодательство не определяет каких-то конкретных рекомендаций по порядку формирования вышеуказанного резерва, а также требований к его величине, методика его формирования должна быть разработана организацией самостоятельно и закреплена в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

4. Поступление денежных средств в 2014 году от конкурсного управляющего следует отразить в бухгалтерском учете организации записью:

Дебет 51 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организацией Р"

- 17 млн. руб.

5. Проценты, начисляемые в соответствии с п. 2.1 ст. 126 Закона N 127-ФЗ, в силу п. 7 ПБУ 9/99 являются для организации Г прочими доходами. Их признание следовало отразить в учете записью:

Дебет 76 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"

- отражен доход в виде процентов, начисленных на сумму требований организации Г в рамках конкурсного производства.

Порядок признания таких процентов ПБУ 9/99 четко не установлен. Полагаем, что в бухгалтерском учете доходы в виде указанных процентов могли учитываться на конец каждого отчетного периода, по мере их начисления либо по факту их поступления (п. 16 ПБУ 9/99). Конкретный вариант учета целесообразно закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

6. После перечисления организации Г суммы 17 млн. руб. на ее балансе осталась дебиторская задолженность организации Р в размере 82 млн. руб. (99 млн. руб. - 17 млн. руб.), которая может быть отнесена на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты по факту признания данной задолженности нереальной для взыскания на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации (п. 77 Положения), что может отражаться проводками:

Дебет 63 Кредит 76, субсчет "Расчеты с организацией Р"

- нереальная для взыскания задолженность организации Р списана за счет средств ранее сформированного резерва по сомнительным долгам;

Дебет 91, субсчет "Прочие расходы" Кредит 76, субсчет "Расчеты с организацией Р"

- нереальная для взыскания задолженность организации Р списана на финансовые результаты.

Такое списание может быть произведено, например, по факту ликвидации должника (дополнительно смотрите письмо Минфина России от 29.01.2008 N 07-05-06/18).

7. В случае возникновения расхождений между порядком признания доходов и (или) расходов в бухгалтерском и налоговом учете у организации в рассматриваемой ситуации может возникнуть потребность в применении норм ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Налог на прибыль организаций

1. Согласно п. 12 ст. 270 НК РФ расходы в виде средств или иного имущества, которые переданы по договорам кредита или займа, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

2. На день уступки требования по договору займа организация Г должна признать в налоговом учете доход от реализации имущественного права (пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249, п. 5 ст. 271 НК РФ, дополнительно смотрите письмо Минфина России от 07.12.2011 N 03-03-06/2/194).

Доходы от уступки требования организация Г вправе уменьшить, в частности, на величину уступаемой дебиторской задолженности заемщика с учетом положений, установленных ст. 279 НК РФ (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ, дополнительно смотрите письмо Минфина России от 04.05.2012 N 03-03-06/1/229).

В рассматриваемой ситуации организация уступила требование по договору займа в размере 218 млн. руб. за 100 млн. руб., то есть с убытком.

В целях главы 25 НК РФ убытки по сделкам уступки требований могут быть учтены при формировании налогооблагаемой прибыли в составе внереализационных расходов в порядке, установленном ст. 279 НК РФ (пп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Порядок учета убытков по сделкам уступки требований зависит от того, наступил ли на дату такой уступки предусмотренный договором срок платежа или нет (письма Минфина России от 27.01.2014 N 03-03-06/2/2719, от 20.01.2014 N 03-03-06/2/1395, от 16.09.2008 N 03-03-06/2/129, от 31.03.2005 N 03-03-01-04/2/52).

В соответствии с абзацем первым п. 1 ст. 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком, осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) признается убытком налогоплательщика.

При этом, согласно абзацу второму п. 1 ст. 279 НК РФ, размер убытка для целей налогообложения не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик уплатил бы исходя из максимальной ставки процента, установленной для соответствующего вида валюты п. 1.2 ст. 269 НК РФ, либо по выбору налогоплательщика исходя из ставки процента, подтвержденной в соответствии с методами, установленными разделом V.1 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг).

Положения п. 1 ст. 279 НК РФ и абзаца первого п. 4 ст. 279 НК РФ также применяются к налогоплательщику-кредитору по долговому обязательству. Порядок учета убытка в соответствии с п. 1 ст. 279 НК РФ должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика.

Согласно п. 2 ст. 279 НК РФ при уступке налогоплательщиком, осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования на дату уступки права требования.

В рассматриваемой ситуации соглашение об уступке требования было заключено в мае 2010 года, то есть до наступления предусмотренного договором займа срока возврата тела займа и погашения задолженности по процентам. Поэтому для учета убытка должен был быть применен п. 1 ст. 279 НК РФ (дополнительно смотрите письмо Минфина России от 25.03.2013 N 03-03-06/1/9221).

При этом следует иметь в виду, что в периоде заключения соглашения об уступке требования, то есть в мае 2010 года, п. 1 ст. 279 НК РФ действовал в следующей редакции: "При уступке налогоплательщиком - продавцом товара (работ, услуг), осуществляющим исчисление доходов (расходов) по методу начисления, права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью 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 платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг). Положения п. 1 ст. 279 НК РФ также применяются к налогоплательщику-кредитору по долговому обязательству".

Таким образом, полагаем, что в рассматриваемой ситуации убыток в виде отрицательной разницы между доходом от реализации права требования долга и суммой уступленного обязательства по договору займа может быть учтен в составе внереализационных расходов с учетом ограничения, рассчитанного в соответствии с нормами п. 1 ст. 279, п. 1 ст. 269 НК РФ, в редакции, действующей на дату уступки требования.

Если до момента уступки требования проценты по займу организации-цеденту фактически не уплачивались, то их также следует учесть при формировании финансового результата от данной операции.

3. Проценты, начисляемые в соответствии с п. 2.1 ст. 126 Закона N 127-ФЗ, до 01.01.2014 подлежали включению в состав внереализационных доходов организации Г на основании п. 6 ст. 250 НК РФ в порядке, который был установлен п. 6 ст. 271 НК РФ, то есть на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода с даты открытия конкурсного производства, независимо от даты (сроков) его выплаты (письма Минфина России от 01.04.2013 N 03-03-06/2/10287, от 09.04.2012 N 03-03-06/1/190, от 01.04.2011 N 03-03-06/2/60).

Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ (далее - Закон N 420-ФЗ) пп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ был дополнен абзацем, согласно которому доходы в виде процентов, начисляемых на сумму требований конкурсного кредитора в соответствии с законодательством о несостоятельности (банкротстве), признаются на дату поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика. Указанный абзац вступил в силу с 01.01.2014, а его действие распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2011 (ч.ч. 1, 4 ст. 6 Закона N 420-ФЗ).

Как разъясняют чиновники, внесение изменений в налоговое законодательство, распространяющих свое действие на прошедшие налоговые (отчетные) периоды, следует трактовать как выявление искажений в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде. При этом пересмотр порядка учета указанных процентов может быть осуществлен налогоплательщиком как путем перерасчета налоговой базы, сумм налога и в этой связи подачи уточненных налоговых деклараций за прошлые налоговые периоды, так и путем корректировки налоговых обязательств (включения спорных процентов в состав расходов) за 2014 год (письма Минфина России от 25.07.2014 N 03-03-РЗ/36597, ФНС России от 24.06.2014 N ЕД-4-15/12067@).

4. Как мы поняли, в налоговом учете организация Г не создавала резерв по сомнительным долгам, поэтому на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ непогашенную дебиторскую задолженность организации Р в сумме 82 млн. руб. организация Г сможет учесть в составе внереализационных расходов по факту признания ее безнадежным долгом с учетом положений п. 2 ст. 266 НК РФ, в частности при ликвидации должника.