

## **ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГЕ НА ПРИБЫЛЬ**

Основные положения, связанные с исчислением налога на прибыль, установлены в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций». В данной главе регламентированы вопросы учета доходов и расходов в целях налогообложения прибыли, порядок начисления амортизации, порядок налогового учета ряда нормируемых для целей налогообложения расходов, налоговый учет расходов на ремонт основных средств, налоговый учет процентов по долговым обязательствам и т. д.

Практика судов округа по вопросу применения главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации показывает, что большое количество споров возникло в связи с правомерностью отнесения затрат, понесенных налогоплательщиками, в состав расходов, подлежащих учету в целях налогообложения налогом на прибыль, а также правомерности освобождения от налогообложения полученных по тем или иным основаниям доходов.

### **Объект налогообложения**

***1. Бюджетные средства, полученные налогоплательщиком в качестве оплаты за товары (работы, услуги), не являются средствами целевого бюджетного финансирования, в связи с чем учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, соответствующей пени и штрафа.

Решением суда первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворены частично. Признано незаконным решение инспекции в части доначисления налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано. Постановлением апелляционного суда решение отменено в части отказа в удовлетворении заявленных требований. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения. Судебные акты мотивированы тем, что общество подтвердило право на получение налогового вычета по НДС и ему необоснованно доначислен налог на прибыль.

Суд кассационной инстанции, оставляя без изменения судебные акты, указал следующее.

Согласно статье 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Из материалов дела следует, что согласно договору общество выполнило работы по строительству пункта приема личного состава военного училища. В соответствии с договором войсковая часть (заказчик) оплачивает данные работы.

Судами установлено, что общество осуществило работы на основании договора и первичных документов, получило оплату за выполненные работы, однако полученные доходы в налогооблагаемую базу не включило, уплату налога в бюджет не произвело.

Суды, анализируя договор, дополнительное соглашение, а также нормы налогового и бюджетного законодательства, пришли к выводу, что денежные средства, полученные обществом, не могут рассматриваться ни в качестве средств целевого финансирования, ни в качестве целевых поступлений из бюджета, поскольку общество является коммерческой организацией и в силу требований статьи 69 Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетные средства могут быть предоставлены ей в качестве оплаты за товары (работы, услуги).

Довод общества о том, что денежные средства, полученные им по договору за выполненные в качестве генерального подрядчика работы по строительству, следует рассматривать как целевое бюджетное финансирование, которое в силу пункта 3 статьи 39, подпункта 1 пункта 2 статьи 146 и подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) не подлежит включению в облагаемую налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль базу, является ошибочным.

Судами установлено, что общество не является получателем средств целевого бюджетного финансирования; полученные обществом средства являются оплатой за выполненные работы (оказанные услуги) и подлежат налогообложению в общем порядке.

***2. Суммы, полученные некоммерческой (религиозной) организацией в виде добровольных пожертвований, не подлежат учету в составе доходов, облагаемых налогом на прибыль, при наличии документов, подтверждающих использование данных денежных средств на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности.***

Организация обратилась в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения в части привлечения к налоговой ответственности

по пункту 1 статьи 122 и 126 Кодекса, взыскания единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, взимаемого с налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, взыскания налога на имущество и налога на прибыль, а также пени.

По мнению инспекции, полученные от физических лиц денежные средства в виде добровольных пожертвований организация использовала не по назначению, в частности, на предоставление беспроцентных целевых займов, направление в адрес религиозной организации. Налоговая инспекция доначислила организации спорные суммы налога на прибыль, единого налога по УСН, соответствующие пени и штрафы, полагая, что в силу пункта 14 статьи 250 Кодекса использованные не по целевому назначению денежные средства, полученные в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), признаются внереализационными доходами и, соответственно, учитываются при определении налоговой базы.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 23.06.2009 требования организации удовлетворены. Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда решение суда частично отменено (в этой части производство по делу прекращено в связи с отменой оспариваемого решения вышестоящим налоговым органом на момент судебного разбирательства). В остальной части решение суда оставлено без изменения.

Оставляя без изменения постановление суда апелляционной инстанции, суд кассационной инстанции указал следующее.

В силу статьи 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Согласно статье 252 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, которыми признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 248 Кодекса к доходам относятся также внереализационные доходы. Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 Кодекса, с учетом положений главы 25 Кодекса. Внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 Кодекса (пункт 8 статьи 250 Кодекса).

В силу пункта 2 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде

подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений. На основании подпункта 11 пункта 2 статьи 251 Кодекса к указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

В силу пункта 14 статьи 250 Кодекса внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств.

Из указанных норм права следует, что суммы, полученные некоммерческой организацией в виде добровольных пожертвований, не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль при наличии документов, подтверждающих использование данных денежных средств на содержание некоммерческой организации и ведение ею уставной деятельности.

Таким образом, добровольные пожертвования от физических лиц на уставную деятельность религиозной организации (в том числе на предоставление беспроцентного займа на приобретение объекта для последующего его использования в удовлетворении духовных потребностей физических лиц и религиозной организации) не признаются внереализационными доходами и, соответственно, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

## **Расходы, связанные с производством и реализацией**

*1. Налоговый кодекс Российской Федерации и иные нормативно-правовые акты не содержат перечня документов, подтверждающих факт оказания услуг по управлению организацией.*

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты без изменения, при этом указал следующее.

Согласно статье 247 Кодекса объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

В целях главы 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Экономическая обоснованность расходов, как одно из требований к расходам, является оценочной (статья 252 Кодекса).

Согласно подпункту 18 пункта 1 статьи 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на управление организацией и ее отдельными подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией и ее отдельными подразделениями.

При этом Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности.

В целях подтверждения реальности оказания услуг по управлению общество представило в инспекцию и суд акты выполненных работ и обосновывающие отчеты.

Суд установил и материалами дела подтверждается, что указанные документы соответствуют требованиям статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», достоверность указанных в них сведений налоговый орган не оспаривает.

Вывод о том, что общество подтвердило первичными документами факт оказания ему услуг управления, их экономическую обоснованность, а также факт оплаты названных услуг, а налоговый орган не представил доказательств, их опровергающих, обоснован.

Суд правильно указал, что расходы общества по оплате услуг управляющей компании связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. Инспекция не представила доказательств осуществления обществом действий, совершаемых вне связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности.

При таких обстоятельствах суд сделал правильный вывод о том, что обществом соблюдены все условия, установленные главой 25 Кодекса, для отнесения указанных затрат на расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

***2. В силу статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить положительный экономический эффект от осуществления этих расходов в целях ведения предпринимательской деятельности, а не их результата.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения инспекции.

Решением суда первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворены в части. Постановлением апелляционной инстанции решение суда отменено в части отказа в удовлетворении заявленных требований, решение инспекции признано недействительным в полном объеме. Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

Как установили суды, общество командировало сотрудников в различные организации, в том числе для участия в Международных выставках. Даты направления в командировки должностных лиц, указанные в служебных заданиях и билетах, соответствуют датам проведения выставочных мероприятий, участие данных лиц в выставках подтверждено. Однако на выставках договоры не заключались. Отсутствие договорных отношений с организациями, в которые командировались сотрудники общества, как считает инспекция, свидетельствует об отсутствии результативности таких командировок, что в свою очередь привело к необоснованному отнесению обществом на затраты командировочных расходов.

Суды посчитали вывод инспекции необоснованным, исходя из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В определении от 04.06.2007 № 366-О-П Конституционный Суд Российской Федерации разъяснил, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8 часть 1 Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

В силу статьи 252 Кодекса обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате предпринимательской деятельности, а не о ее результате.

Следовательно, ссылка налоговой инспекции на отсутствие результативности командировок является необоснованной. Исходя из этого общество правомерно отнесло на затраты указанные командировочные расходы.

***3. Положения главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривают в качестве обязательного условия для включения в состав расходов, учитываемых при начислении налоговой базы по налогу на прибыль, наличие регистрации лицензионного соглашения, договора.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части начисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа.

Решением суда первой инстанции, обставленным без изменения судом апелляционной инстанции и судом кассационной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены.

Признав решение налоговой инспекции недействительным в обжалуемой обществом части, судебные инстанции исходили из соответствия спорных расходов определенным в статье 252 Кодекса критериям обоснованности и документальной подтвержденности. Данные выводы соответствуют установленным по делу обстоятельствам, представленным в материалы дела доказательствам и действующему законодательству.

Как видно из материалов дела, общество в целях развития отечественного машиностроения заключило соглашение и договор поставки, которым обществу предоставлено право на неисключительное пользование товарным знаком «KLEVER» для обозначения реализуемой сельскохозяйственной техники и запасных частей к ней.

Политикой продаж на 2006 год определено, что розничный покупатель не может приобрести технику непосредственно у общества, а только через сертифицированных дилеров.

В 2006 году общество заключило дилерские соглашения в целях создания расширенной сбытовой сети, повышения конкурентоспособности, совместного продвижения и закрепления продукции на рынке, оперативности сбыта продукции. В соглашениях определена рекламная деятельность дилеров и порядок предоставления скидок, где указано, что на рекламных материалах, распространяемых обществом, указываются координаты дилеров общества.

В результате совокупной оценки представленных в дело доказательств и правильного применения норм права к установленным по данному эпизоду обстоятельствам суды первой и апелляционной инстанций сделали обоснованный вывод о реальном осуществлении обществом расходов и их надлежащем документальном подтверждении.

Довод инспекции о том, что общество, уплачивая платежи по лицензионным соглашениям, не прошедшим регистрацию в установленном законом порядке, не вправе уменьшать полученные доходы на сумму произведенных расходов в соответствии со статьей 252 Кодекса, не принят судами, так как данная норма не предусматривает в качестве обязательного условия для включения в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы, наличие регистрации договоров (соглашений).



Кроме того, согласно подпункту 37 пункта 1 статьи 264 Кодекса периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации.

***4. При определении расходов в целях исчисления налога на прибыль организациями, осуществляющими затраты, не названные в пункте 3 статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации, как в целях уставной, так и коммерческой деятельности, следует руководствоваться пунктом 1 статьи 272 данного Кодекса.***

Академия обратилась в арбитражный суд с заявлением к управлению налогового органа о признании недействительным решения управления.

Решением арбитражного суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные академией требования удовлетворены частично. Суды признали незаконным решение в части доначисления налога на добавленную стоимость, в части доначисления налога на прибыль отказали.

Оставляя без изменения судебные акты первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции руководствовался следующим.

Согласно статье 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Исходя из пункта 1 статьи 252 Кодекса в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком для деятельности, направленной на получение дохода. Расходы на оплату труда относятся к расходам, связанным с производством и реализацией (подпункт 2 пункта 2 статьи 253 Кодекса).

В силу пункта 1 статьи 321.1 Кодекса налогоплательщики – бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, и получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

Согласно пункту 3 статьи 321.1 Кодекса в случае, если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала за счет двух источников, то в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования).

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит нормы, регулирующей порядок определения расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль бюджетными учреждениями, в случае осуществления затрат, не названных в пункте 3 статьи 321.1 Кодекса, как в целях уставной, так и коммерческой деятельности.

Суды правильно указали, что в данном случае следует руководствоваться пунктом 1 статьи 272 Кодекса. Согласно указанной норме расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

В связи с этим включение академией в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль от коммерческой деятельности, затрат по оплате труда работников, занятых как в коммерческой деятельности, так и в деятельности, финансируемой из бюджета, а также затрат по оплате труда административно-хозяйственного аппарата, полностью финансируемых из федерального бюджета, является незаконным.

Указанные обстоятельства повлекли доначисление налога на прибыль, пени и привлечения академии к налоговой ответственности на основании статьи 122 Кодекса.

***5. Отсутствие у арендатора согласования с арендодателем относительно необходимости и объема ремонта арендуемых помещений не свидетельствует о необоснованном отнесении произведенных арендатором затрат по ремонту помещений на уменьшение облагаемой налогом на прибыль базы.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции.

Заявленные обществом требования судами первой и апелляционной инстанций удовлетворены.

Оставляя без изменения судебные акты в части доначисления налога на прибыль по ремонтным работам, суд кассационной инстанции исходил из следующего.

В пунктах 1 и 2 статьи 260 Кодекса предусмотрено, что расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Положения данной статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

В соответствии с пунктом 49 статьи 270 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Кодекса.

Таким образом, арендатор вправе отнести расходы на ремонт основных средств в состав прочих расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, только в случае, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Из условий заключенного обществом договора аренды следует, что оно вправе с письменного согласия арендодателя осуществлять перепланировку арендуемых объектов недвижимости. Дополнительным соглашением к договору аренды установлено право общества по предварительному соглашению с арендодателем проводить капитальный ремонт арендуемых помещений. Условиями договоров не предусмотрено, что расходы по текущему и капитальному ремонту компенсируются арендодателем. Реальность выполнения ремонта подтверждается представленными в материалы дела доказательствами, заключением эксперта. В нарушение требований статей 65 и 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации налоговая инспекция не представила доказательств, бесспорно свидетельствующих об отсутствии согласования с арендодателем проведения ремонтных работ. Общество в проверяемом периоде пользовалось территорией земельного участка, на котором находились арендованные объекты основных средств, что подтверждается материалами дела, поэтому обоснованно отнесло затраты по благоустройству соответствующей территории, ремонту заборов, металлических ворот и калиток на расходы при исчислении налога на прибыль.

Судебные инстанции сделали правильный вывод об экономической обоснованности произведенных затрат на ремонт имущества, который подтверждается материалами дела. Стоимость выполненного ремонта превысила сумму расходов, отнесенную обществом на затраты, что также подтверждено материалами дела.

***6. Лизинговые платежи, уплаченные налогоплательщиком на основании расторгнутых позднее договоров лизинга, подлежат отнесению к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в целях уменьшения налога на прибыль за весь период использования оборудования лизингополучателем.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения инспекции о привлечении общества к налоговой ответственности в части.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены в части уменьшения убытков при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано. Судебные акты в удовлетворенной части мотивированы тем, что инспекция неправомерно уменьшила убытки общества. Общество правомерно отнесло в прочие расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество.

Оставляя без изменения судебные акты, суд кассационной инстанции в части удовлетворения заявленных требований в части обоснованного включения обществом в состав прочих расходов лизинговых платежей руководствовался следующим.

Судами установлено, что общество (лизингополучатель) и ЗАО «СМАРТС» (лизингодатель) заключили договоры о финансовом лизинге имущества, согласно которым лизингодатель приобрел в собственность оборудование для последующей передачи лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Имущество передано лизингополучателю во временное владение и пользование на определенный срок и учтено на балансе лизингодателя, переход права собственности на имущество к лизингополучателю осуществлялся после выполнения последним всех обязательств, предусмотренных договорами. Лизинговые платежи, включающие возмещение затрат лизингодателя, выкупную стоимость имущества и вознаграждение лизингодателя, учтены обществом в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и уменьшили налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Основанием для доначисления налога на прибыль послужил вывод инспекции о необоснованном отнесении обществом к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, сумм лизинговых платежей по договорам, поскольку договоры были расторгнуты обществом, а оборудование возвращено лизингодателю и не находилось на балансе общества. Данные расходы, по мнению инспекции, относятся к расходам на приобретение амортизируемого имущества и на основании пункта 5 статьи 270 Кодекса не учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно статье 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

В пункте 1 статьи 252 Кодекса установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

На основании пункта 10 статьи 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Глава 25 Кодекса не содержит особенностей отнесения на себестоимость затрат по договору лизинга, если последний предусматривает переход права собственности к лизингополучателю.

Законодательство о налогах и сборах не содержит понятия лизингового платежа и арендной платы. Следовательно, в силу пункта 1 статьи 11 Кодекса необходимо руководствоваться понятиями, данными в гражданском законодательстве.

Согласно статьям 625 и 665 Гражданского кодекса Российской Федерации финансовая аренда (лизинг) является разновидностью аренды.

В статье 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон № 164-ФЗ) определено, что в соответствии с договором лизинга арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование.

Исходя из положений статьи 28 Закона № 164-ФЗ под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением

и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Таким образом, лизинговые платежи определяются договором лизинга и являются расходами, связанными с производством и реализацией, того периода, в котором возникает обязанность их оплаты по условиям договора, независимо от даты передачи предмета лизинга лизингополучателю. Понятие выкупной цены в налоговом законодательстве отсутствует.

Фактическая передача в лизинг и использование в хозяйственной деятельности переданного в лизинг оборудования подтверждены материалами дела, первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Данные расходы признаны судом апелляционной инстанции экономически обоснованными, соответствовали требованиям подпункта 10 пункта 1 статьи 264 Кодекса, поэтому у налоговой инспекции отсутствовали законные основания для исключения из состава затрат общества, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, лизинговых платежей арендованного для производственных целей имущества.

***7. Если при оснащении автомобиля газобаллонным оборудованием технико-экономические показатели автомобиля не изменились, произведенные налогоплательщиком затраты на указанное оснащение не могут быть признаны затратами, связанными с техническим перевооружением автомобиля, и не могут увеличивать его первоначальную стоимость.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части привлечения к налоговой ответственности за неполную уплату налога на добавленную стоимость, неполную уплату налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены. Суд кассационной инстанции также оставил судебные акты без изменения.

Основанием для доначисления налога на прибыль послужил вывод инспекции о том, что общество неправомерно включило расходы по дооборудованию 29 автомобилей газобаллонным оборудованием, вследствие чего налогооблагаемая база по налогу на

прибыль была занижена. При этом налоговая инспекция исходила из того, что оснащение автомобилей газобаллонным оборудованием является техническим перевооружением, в связи с чем первоначальная стоимость автомобилей должна быть увеличена и расходы на оснащение газобаллонным оборудованием следует списывать путем начисления амортизации, а не единовременно.

Согласно пункту 2 статьи 257 Кодекса первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

Суды установили, что при оснащении автомобиля газобаллонным оборудованием технико-экономические показатели автомобиля не изменяются, поэтому произведенные затраты не могут быть признаны затратами, связанными с техническим перевооружением автомобилей, и не могут увеличивать первоначальную стоимость.

***8. Расходы, напрямую связанные с сельскохозяйственной деятельностью налогоплательщика, не перешедшего на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), не относятся к затратам по деятельности, облагаемой по общему режиму налогообложения.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующей суммы пени и штрафа, а также завышения убытков при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за 2005 год.

Решением суда первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворены в части. Постановлением апелляционной инстанции решение суда изменено.

Суд, отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что общество неправомерно отнесло расходы по падежу основного стада, раскорчевке деревьев, штрафу по расторгнутому договору сельскохозяйственного назначения к затратам по деятельности, облагаемой по общему режиму налогообложения.

Суд кассационной инстанции оставил без изменения постановление суда апелляционной инстанции в части отказа обществу в удовлетворении заявленных требований в части неправомерного отнесения обществом на расходы затрат по сельскохозяйственной деятельности, облагаемой налогоплательщиком по общему режиму налогообложения.

В соответствии со статьей 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Одним из элементов налогообложения в силу статьи 17 Кодекса является налоговая ставка. Согласно пункту 1 статьи 284 Кодекса налоговая ставка по налогу на прибыль, по общему правилу, устанавливается в размере 24 процентов. Вместе с тем в силу статьи 2.1 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утративших силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в 2004 – 2007 годах в размере 0 процентов.

Суд установил, что общество является сельскохозяйственным производителем, реализует как сельскохозяйственную, так и промышленную продукцию, полученную в результате переработки сырья из собственно выращенной сельскохозяйственной продукции. При этом общество ведет отдельный учет доходов и расходов по операциям, по которым в соответствии со статьей 274 Кодекса предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Исследовав представленные в материалы дела доказательства и оценив их в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также с учетом утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 25.07.2006 Перечня видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, суды пришли к выводу о том, что расходы общества, понесенные на раскорчевку деревьев, штрафные санкции по невыполнению договора



поставки яблок, убытки от падежа животных, на содержание законсервированных сельскохозяйственных объектов, необоснованно отнесены обществом на расходы от прочей деятельности, облагаемой по ставке 24 процента, поскольку данные расходы напрямую связаны с сельскохозяйственной деятельностью общества.

***9. Затраты по страхованию и оценке имущества, принадлежащего третьим лицам, не подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, если налогоплательщик не доказал использование имущества в своей производственной деятельности.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения налогового органа, измененного решением управления налоговой службы.

Оставляя без изменения решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций об удовлетворении заявленных обществом требований по эпизоду страхования и оценки имущества, суд кассационной инстанции указал следующее.

Общество заключило с банком кредитное соглашение о предоставлении кредитной линии. Обязательства по возврату кредита обеспечивались залогом имущества, принадлежащего третьему лицу. По условиям кредитного соглашения имущество должно было быть застраховано. Общество заключило со страховой компанией договоры страхования, в соответствии с которыми выгодоприобретателем для получения страховых выплат являлся банк, а страхователями имущества – третьи лица. Для определения рыночной стоимости имущества общество заключило договор на оказание услуг по оценке. Таким образом, расходы на страхование и оценку имущества произведены в связи с заключением договора банковского кредита.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Однако данная норма не предполагает возможности включения в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций затрат на страхование имущества, принадлежащего третьим лицам.

Как следует из подпункта 5 пункта 1 статьи 253 Кодекса, к числу расходов, связанных с производством и реализацией, относятся расходы на обязательное и добровольное страхование.

В статьях 255, 263 и 264 Кодекса приведен перечень расходов на обязательное и добровольное страхование, учитываемых при налогообложении прибыли. Однако, как

правильно указали суды, в их числе не названы затраты по страхованию объектов недвижимости, принадлежащих третьим лицам.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 263 Кодекса расходы на обязательное и добровольное страхование имущества включают страховые взносы по добровольному страхованию «иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода». Однако общество не имеет вещных прав на застрахованное имущество и не подтвердило факт использования застрахованного имущества при осуществлении им деятельности, направленной на получение дохода. Кроме того, из пункта 6 статьи 270 Кодекса следует, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255 и 263 Кодекса.

Таким образом, налоговая инспекция в ходе проверки сделала правильный вывод о том, что общество неправомерно включило в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затраты по страхованию имущества, принадлежащего третьим лицам.

Суд кассационной инстанции находит правомерным вывод суда в части необоснованности отнесения на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, расходов по оценке имущества, переданного в залог в целях обеспечения кредитного договора.

Согласно пункту 2 статьи 355 Гражданского кодекса Российской Федерации залогодателем вещи может быть ее собственник либо лицо, имеющее на нее право хозяйственного ведения.

В силу подпункта 40 пункта 1 статьи 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относится оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости.

Как правильно указали суды, в соответствии с изложенной нормой в состав прочих расходов могут быть включены только расходы по оценке собственного имущества налогоплательщика, которое используется в предпринимательской деятельности.

Поскольку заявитель не является собственником объектов недвижимости, общество неправомерно включило в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затраты по оценке имущества.

## **Внереализационные расходы**

***1. В целях налогообложения прибыли внереализационным расходом признаются проценты по долговым обязательствам независимо от формы их заимствований, в том числе проценты по полученным кредитам (займам), независимо от целевого использования таких заимствований при условии подтверждения факта их использования в производственной деятельности.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительным решения налогового органа в части предложения обществу уменьшить убытки, полученные при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Решение налогового органа было принято исходя из следующих обстоятельств дела.

По кредитным договорам общество получило кредит на приобретение зерна и за пользование кредитом уплатило проценты. По договорам поставки общество приобрело пшеницу. В связи с расторжением данных договора обществу переданы простые векселя, которые были реализованы обществом по номинальной стоимости.

Налоговая инспекция посчитала, что целевой кредит на приобретение зерна общество использовало на покупку векселей, а не на приобретение товара для деятельности, направленной на получение дохода, и признала общество нарушившим статьи 252 и 265 Кодекса. По мнению налоговой инспекции, общество необоснованно отнесло к внереализационным расходам экономически неоправданные затраты по оплате процентов по долговым обязательствам.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены.

Оставляя без изменения решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции указал следующее.

В пункте 1 статьи 252 Кодекса определено, что в целях главы 25 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществленные деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

К таким расходам относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации.

Суды, руководствуясь подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 и статьей 269 Кодекса, пришли к выводу о том, что в целях налогообложения прибыли расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида независимо от формы их заимствований, в том числе проценты по полученным кредитам (займам) независимо от целевого назначения таких заимствований.

***2. В случае, если срок исковой давности спорной суммы задолженности не истек, для реализации права на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на убытки в виде безнадежных долгов налогоплательщик должен исчерпать легитимные способы для взыскания образовавшейся задолженности.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения управления налоговой службы в части начисления налога на прибыль, акциза на нефтепродукты, налога на доходы физических лиц и соответствующей пени.

Решением суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены на том основании, что управление неправомерно не приняло сумму внереализационных расходов при формировании резерва по сомнительным долгам и задолженности контрагентов общества, а также по списанию суммы дебиторской задолженности.

Постановлением суда кассационной инстанции судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение. Судам предложено установить, приняло ли общество все необходимые меры для возврата спорной суммы дебиторской задолженности при наличии оснований, предусмотренных пунктом 2 статьи 266 Кодекса, убедилось ли в безнадежности для взыскания данной задолженности; исследовать причины невыявления дебиторской задолженности, вопрос о наличии (отсутствии) у общества совокупности обстоятельств, препятствующих обществу реально взыскать задолженность или свидетельствующих о невозможности исполнения обязательств ООО «Винко» и ООО «Пилот».

Решением суда заявленные обществом требования в части признания недействительным решения управления в части начисления налога на прибыль и пени удовлетворены. Постановлением апелляционной инстанции решение суда отменено. В удовлетворении заявленных требований в части начисления налога на прибыль и пени отказано.

Оставляя без изменения постановление суда апелляционной инстанции, суд кассационной инстанции руководствовался следующим.

Основанием для начисления налога на прибыль послужил вывод управления о том, что общество неправомерно включило во внереализационные расходы сумму списанной дебиторской задолженности по покупателям ООО «Винко» и ООО «Пилот» в связи с нарушением обществом статей 265 и 266 Кодекса при отнесении дебиторской задолженности к категории безнадежной и включении ее во внереализационные расходы по налогу на прибыль, а также последующем ее списании на убытки.

В соответствии со статьей 247 Кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой понимается доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в порядке, установленном главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 Кодекса к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе суммы безнадежных долгов.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации (пункт 2 статьи 266 Кодекса).

Как видно из материалов дела, постановлением судебного пристава-исполнителя исполнительное производство, возбужденное на основании исполнительного листа, в отношении должника – ООО «Винко» окончено в связи с невозможностью взыскания

задолженности, поскольку не удалось установить местонахождение должника и его имущества.

Суд апелляционной инстанции указал, что акт судебного пристава-исполнителя о невозможности взыскания и постановление об окончании исполнительного производства и возвращении исполнительного документа не являются основаниями для признания суммы дебиторской задолженности безнадежной, поскольку в силу подпунктов 3 и 4 пункта 1 статьи 26 Федерального закона «Об исполнительном производстве» акт является лишь констатацией невозможности исполнения обязательства в определенный момент времени.

Суд апелляционной инстанции установил и это подтверждено материалами дела, что срок исковой давности спорной суммы задолженности (срок предъявления исполнительного листа к исполнению) к моменту включения ее обществом в состав внереализационных расходов не истек, а также, что ООО «Винко» в установленном порядке не ликвидировано. Доказательства повторного предъявления документа к исполнению не представлены, в связи с чем суд сделал вывод о том, что общество не исчерпало легитимные способы для взыскания образовавшейся суммы задолженности.

Таким образом, вывод о безнадежности взыскания по ООО «Винко» является преждевременным, а списание обществом суммы в составе внереализационных расходов необоснованным.

Из системного толкования статей 252 и 265 Кодекса следует, что для подтверждения права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на убытки в виде безнадежных долгов налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие размер задолженности и период ее образования, а также обосновать истечение срока исковой давности для ее взыскания либо представить сведения о ликвидации должника.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 28.10.1999 № 14-П указал, что объектами налогообложения являются только полученные доходы.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 16.11.2004 № 6045/04, сославшись на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.10.1999 № 14-П, уточнил, что неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником сумм штрафов, пеней и других санкций, доходов или расходов по возмещению причиненных убытков не могут рассматриваться в качестве объектов налогообложения, поскольку не установлены законом. Данную позицию правомерно рассматривать и в отношении внереализационных расходов.

В связи с этим для целей налогообложения во внереализационные доходы включаются доходы по факту их получения, а во внереализационные расходы – в расходы по факту их возникновения.

Данная правовая позиция позволяет сделать вывод о том, что момент списания во внереализационные расходы безнадежных долгов возникает в том налоговом периоде, когда наступили обстоятельства, с которыми налоговое законодательство связывает право на уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму безнадежных долгов (исключение юридического лица из ЕГРЮЛ либо истечение срока исковой давности и др.).

Общество отнесло к безнадежным долгам дебиторскую задолженность ООО «Пилот». Однако судом установлено, что для взыскания дебиторской задолженности на дату ее списания не истек срок исковой давности.

Согласно выписке из ЕГРЮЛ ООО «Пилот» ликвидировано 24.10.2006, а полученные доходы по эпизоду взаимоотношений с ООО «Пилот» общество уменьшило в 2003 году. Общество также не представило доказательств объективной невозможности взыскания с ООО «Пилот» задолженности.

Таким образом, общество неправомерно и преждевременно отнесло к безнадежным долгам дебиторскую задолженность, образовавшуюся в связи с хозяйственными операциями между обществом и ООО «Пилот».

***3. Расходы налогоплательщика по возмещению ущерба собственнику имущества вследствие причинения вреда, установленные мировым соглашением, относятся к внереализационным расходам на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, пени, штрафа и налога на доходы физических лиц.

Решением арбитражного суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленные обществом требования удовлетворены в части.

Суд кассационной инстанции, оставляя без изменения судебные акты в части признания недействительным решения в части доначисления налога на прибыль, руководствовался следующим.

Согласно пункту 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

Подпунктом 13 пункта 1 статьи 265 Кодекса предусмотрено, что в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются затраты 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 или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба. Датой осуществления указанных расходов считается дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подпункт 8 пункта 7 статьи 272 Кодекса).

Данным расходам налогоплательщика корреспондируют доходы налогоплательщика, названные в пункте 3 статьи 250 Кодекса: внереализационными доходами признаются 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. Для этих доходов датой их получения считается дата признания их должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подпункт 4 пункта 4 статьи 271 Кодекса).

Из системного анализа указанных норм следует, что для целей исчисления налога на прибыль в отношении санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также сумм возмещения убытков (ущерба) Налоговым кодексом Российской Федерации установлены правила, обеспечивающие взаимосвязь доходов одного хозяйствующего субъекта с расходами другого, вызванными признанием долга и/или возмещением ущерба.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края, оставленным без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа, применены последствия недействительности сделки по приватизации имущества в части передачи обществу причалов, оградительного мола путем истребования их от общества в федеральную собственность.

В связи с уничтожением налогоплательщиком причалов, подлежащих передаче в федеральную собственность, Теруправление ФАУФИ по Краснодарскому краю обратилось в арбитражный суд с иском о признании права собственности на самовольное не завершенное строительством сооружение, а также о взыскании с налогоплательщика ущерба, причиненного Российской Федерации утратой судоремонтных причалов, исходя из рыночной стоимости указанных причалов.

Определением Арбитражного суда Краснодарского края между обществом и Теруправлением ФАУФИ по Краснодарскому краю утверждено мировое соглашение, по



условиям которого стороны признали факт уничтожения 9 причалов и невозможность их передачи в собственность Российской Федерации; общество обязалось выплатить Российской Федерации денежную компенсацию в размере действительной стоимости уничтоженных причалов, а Российская Федерация согласилась с передачей в собственность налогоплательщика не завершенным строительством объекта, но с учетом того, что все гидротехнические сооружения, которые, возможно, будут построены налогоплательщиком (пирсы, причалы и т. д.) при продолжении строительства перегрузочного комплекса, будут переданы в федеральную собственность с возмещением обществу стоимости затрат на их постройку. Заявитель перечислил в бюджет денежную компенсацию и зарегистрировал право собственности на не завершённый строительством объект.

Судебные инстанции обоснованно указали, что обязательство налогоплательщика по возмещению ущерба возникло вследствие причинения вреда собственнику имущества, и пришли к выводу о том, что в данном случае прослеживается связь расходов, произведенных налогоплательщиком в связи с возмещением ущерба Российской Федерации, причиненного уничтожением причалов, с доходами налогоплательщика, получаемыми от использования не завершённого строительством объекта.

Таким образом, расходы, понесенные налогоплательщиком на возмещение ущерба, возникшего вследствие причинения вреда, правомерно отнесены обществом на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 265 Кодекса к внереализационным.

***4. Экстремальные погодные условия, создавшие препятствия для своевременной доставки товара, вследствие чего произошла его порча, могут быть признаны в качестве чрезвычайной ситуации и повлечь уменьшение налога на прибыль на основании подпункта 6 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации.***

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части начисления обществу налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующей пени и штрафа.

Оставляя без изменения судебные акты, суд кассационной инстанции в части доначисления налога на прибыль указал следующее.

Согласно статье 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К внереализационным расходам относятся убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

Перечень чрезвычайных ситуаций, указанный в подпункте 6 пункта 2 статьи 265 Кодекса, не является исчерпывающим, так как предусматривает и другие ситуации, к которым можно отнести и экстремальные погодные условия, создавшие препятствия для своевременной доставки купленного товара по морским путям.

Суды установили, что основным видом деятельности общества является благоустройство и озеленение, питомник декоративных культур. Общество заключило агентский договор, согласно которому агент принял обязательство от своего имени, но за счет заявителя осуществить приобретение товара, а общество обязалось принять от агента товар. В договоре указано, что при возникновении убытков вследствие ненадлежащего исполнения договора виновная сторона несет ответственность в размере нанесенного убытка.

Во исполнение указанного договора в адрес общества поступил товар. Однако при вскрытии контейнера с растениями обнаружено, что находящиеся в нем растения погибли, что подтверждается актом экспертизы. По данному факту комиссией составлен акт списания материалов, согласно которому изменение состояния товара связано с длительным пребыванием в дороге и на складе таможни при оформлении таможенной декларации, в связи с чем посадочный материал признан пришедшим в негодность по не зависящим ни от поставщика, ни от покупателя причинам.

На этом основании судебные инстанции отклонили ссылки налоговой инспекции о необходимости отнесения данных расходов за счет виновных лиц.

Отсутствие у общества документов, подтверждающих установление виновных лиц в порче саженцев, не свидетельствует об отсутствии права на списание соответствующих затрат, поскольку статья 265 Кодекса не содержит подобного требования для отнесения потерь от стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций к внереализационным расходам.

Согласно пункту 59 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (с последующими изменениями) (зарегистрировано в Минюсте России от 13.02.2002 № 32450), при отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска (например, в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен, такие суммы недостач и потерь от порчи товаров списываются покупателем на счет «Недостачи и потери от порчи ценностей». Порядок списания сумм со счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» аналогичен порядку, изложенному в пункте 29 данных Методических указаний.

Суды, оценив представленные доказательства, пришли к выводу о том, что общество правомерно отнесло вышеуказанные потери на внереализационные расходы.