

## **Обобщение судебной практики рассмотрения споров, связанных с применением главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (вопросы признания расходов в целях налогообложения)**

**Подготовлено Восемнадцатым арбитражным апелляционным судом совместно с Федеральным арбитражным судом Уральского округа**

- 1. Затраты, связанные с оплатой работ по межеванию земельных участков и формированию межевых дел, относятся к прочим расходам** (дело № А07-19659/2007, апелляционное производство № 18АП-4205/2008, кассационное производство № Ф09-7698/08-С3).

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных Кодексом, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

На основании ст. 17 Федерального закона от 18.06.2001 № 78-ФЗ «О землеустройстве» межевание объектов землеустройства представляет собой работы по установлению на местности границ муниципальных образований и других административно-территориальных образований, границ земельных участков с закреплением таких границ межевыми знаками и описанию их местоположения.

Судом первой инстанции установлено и материалами дела подтверждается, что заявителем был заключен договор купли-продажи объектов недвижимости (производственные здания). Для целей надлежащего оформления прав на землю и расчета арендной платы за землю обществом был заключен договор на выполнение землеустроительных работ. Выполненные работы были оплачены заявителем платежными поручениями.

<sup>1</sup> Далее – НК РФ, Кодекс.

Таким образом, суд первой инстанции правомерно пришел к выводу, что данные затраты являются оплатой стоимости работ, а не расходами на приобретение земли, носят текущий характер и учитываются в составе прочих расходов.

2. **Путь следования автомобиля, а также адрес в маршруте не являются обязательными реквизитами путевых листов в целях подтверждения осуществленных налогоплательщиком расходов на приобретение горюче-смазочных материалов** (дело № А76-8742/2007, апелляционное производство № 18АП-7865/2007, кассационное производство № Ф09-1053/08-С3).

Арбитражные суды, признавая решение налогового органа в указанной части недействительным, пришли к выводу о том, что отражение пути следования автомобиля, а также адреса в маршруте не являются обязательными реквизитами путевых листов, в связи с чем оснований для отказа в принятии данных расходов у инспекции не имелось.

Согласно ст. 247, 252 НК РФ 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.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации.

Первичным документом, подтверждающим произведенные расходы на приобретение горюче-смазочных материалов, является путевой лист. В путевом листе указываются номер и дата выдачи, серия и номер автомобиля, его марка, цель поездки, показания спидометра, остаток горючего при выезде и возвращении. На основании этих данных путевого листа определяется фактический расход горюче-смазочных материалов по конкретному автомобилю.

Как установлено судами, представленные обществом путевые листы подтверждают понесенные им расходы по приобретению горюче-смазочных материалов. При таких обстоятельствах суды пришли к обоснованному выводу о неправомерности оспариваемого решения инспекции в указанной части.

3. **Достаточным основанием для признания долга безнадежным и включения его в состав внереализационных расходов является факт истечения срока исковой давности независимо от наличия каких-либо действий налогоплательщика по взысканию долга** (дело № А07-10814/2007, апелляционное производство № 18АП-8725/2007, кассационное производство № Ф09-2606/08-С2).

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов. Согласно п. 2 ст. 266 Кодекса безнадежными долгами признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по кото-

рым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Таким образом, для признания долга безнадежным и отнесения его к внереализационным расходам достаточно истечения срока исковой давности. Законодательство не ставит списание дебиторской задолженности в зависимость от наличия каких-либо действий по взысканию долга со стороны организации-кредитора. Условием такого списания является безнадежность долга, нереальность его взыскания.

Исходя из этого налогоплательщик вправе по истечении срока исковой давности отнести просроченную дебиторскую задолженность на убытки как долги, нереальные ко взысканию, в случае если организацией не создан резерв по сомнительным долгам. Факт истечения срока исковой давности при документальном подтверждении является основанием для признания задолженности безнадежной и списания ее в убыток, приравненный для целей налогообложения прибыли к внереализационным расходам.

- 4. Возвращение судебным приставом-исполнителем исполнительного документа заявителю в связи с невозможностью взыскания не является основанием для признания суммы дебиторской задолженности безнадежной, если не истек срок предъявления исполнительного документа к исполнению (дело № А07-16222/2008, апелляционное производство № 18АП-2122/2009, кассационное производство № Ф09-6131/09-С2).**

Арбитражный суд первой инстанции при удовлетворении заявленных требований исходил из того, что налогоплательщик обоснованно отнес к внереализационным расходам невзысканную судебным приставом-исполнителем дебиторскую задолженность на основании представленных в материалы дела актов инвентаризации и приказов руководителя предприятия о списании дебиторской задолженности.

Суд апелляционной инстанции отменил в данной части решение суда первой инстанции и указал на то, что возвращение исполнительных документов не препятствовало налогоплательщику повторно обратиться в соответствующее подразделение службы судебных приставов, следовательно, отнесение сумм задолженности к безнадежным долгам произведено налогоплательщиком необоснованно.

В силу п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются 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.

Согласно подп. 3, 4 п. 1 ст. 26 Федерального закона от 21.07.1997 № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве»<sup>2</sup> исполнительный документ, по которому взыскание

<sup>2</sup> Аналогичные положения закреплены и в ст. 46 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

не производилось или произведено частично, возвращается взыскателю в случае, если невозможно установить адрес должника-организации или место жительства должника-гражданина, место нахождения имущества должника либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах в кредитных организациях, а также если у должника отсутствуют имущество или доходы, на которые может быть обращено взыскание, и принятые судебным приставом-исполнителем все допустимые законом меры по отысканию его имущества или доходов оказались безрезультатными. Возвращение исполнительного документа взыскателю не является препятствием для нового предъявления указанного документа к исполнению в пределах срока, исчисляемого в соответствии со ст. 14 указанного Федерального закона. В случае возвращения исполнительного документа по основаниям, предусмотренным ст. 26 указанного Федерального закона, судебный пристав-исполнитель выносит постановление об окончании исполнительного производства.

Таким образом, возвращение исполнительного документа, а также принимаемые в связи с этим судебным приставом-исполнителем акты не являются основаниями для прекращения гражданского обязательства и соответственно основаниями для признания задолженности в качестве безнадежного долга, так как не препятствуют новому предъявлению указанных документов к исполнению в пределах установленного срока.

5. **Отсутствие первичных бухгалтерских документов не позволяет признать произведенные расходы документально подтвержденными в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль** (дело № А76-4784/2008, апелляционное производство № 18АП-4770/2008, кассационное производство № Ф09-7830/08-С3).

Удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции руководствовался тем, что размер убытка налогоплательщика за прошедший налоговый период подтвержден докладной запиской налогового органа.

Изменяя решение суда первой инстанции в данной части и удовлетворяя требования общества частично, суд апелляционной инстанции обоснованно исходил из того, что данные бухгалтерских регистров не являются первичными документами, подтверждающими размер понесенного налогоплательщиком убытка; регистры налогового учета обществом не представлены ни при проведении мероприятий налогового контроля, ни в ходе судебного разбирательства, следовательно, себестоимость товарно-материальных ценностей неправомерно включена обществом в сумму убытка.

В соответствии с п. 1 ст. 283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 Кодекса, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

В силу п. 4 ст. 283 Кодекса налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда он умень-

шает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Судом апелляционной инстанции установлено, что первичные документы, подтверждающие размер понесенного налогоплательщиком убытка, обществом не представлены ни при проведении мероприятий налогового контроля, ни в ходе судебного разбирательства; докладная записка налогового органа также не подтверждает размер убытка, поскольку содержит информацию лишь о том, что проверяющим должностным лицом налогового органа исследовались данные налоговой декларации по налогу на прибыль за соответствующий год, но не первичные бухгалтерские документы.

При указанных обстоятельствах судом апелляционной инстанции сделан правильный вывод о том, что налогоплательщиком не подтвержден размер понесенного убытка, следовательно, уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль неправомерно.