

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Саратовская государственная юридическая академия»

На правах рукописи

ЖЕСТКОВ Игорь Александрович

**РАСХОДЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ:
ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Попов Василий Валерьевич

Саратов – 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИЙ	
КАК ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ ПОНЯТИЕ	17
1.1. Генезис понятия «расходы организаций».....	17
1.2. Правовая характеристика расходов при исчислении налога на прибыль организаций	25
Глава 2. ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ПРИЗНАКИ РАСХОДОВ	
ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ	55
2.1. Обоснованность расходов организаций	56
2.2. Документальное подтверждение расходов организаций	87
2.3. Направленность расходов организации на получение дохода	94
Глава 3. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ	
ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ	
НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ	96
3.1. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на рекламу	96
3.2. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	111
3.3. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на добровольное медицинское страхование	118
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	124
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	
ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	132

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Происходящие в Российской Федерации реформы в сфере экономической политики, изменение правовых отношений между органами власти и хозяйствующими субъектами, процесс интегрирования российской экономики в мировую требуют кардинальных преобразований в правовой регламентации хозяйственной деятельности организаций, включая создание научно обоснованного механизма нормативно-правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций.

Значение понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» обусловлено тем, что в рыночной экономике целью каждой коммерческой организации является получение прибыли, и расходы выступают одним из основных элементов ее формирования. Прибыль характеризует эффективность хозяйственной деятельности организаций и служит важнейшим источником финансирования их дальнейшего развития.

В настоящее время понятие «расходы организаций» используется при определении объекта обложения по налогу на прибыль организаций, который является федеральным, прямым налогом в системе налогов и сборов РФ и играет важнейшую роль среди налоговых поступлений.

Научное обоснование понятия «расходы по налогу на прибыль организации» необходимо для определения прибыли организаций в целях повышения эффективности их деятельности, поиска и мобилизации резервов для расширения производства, обеспечения финансовой устойчивости и создания более стабильной базы для формирования доходной части бюджетов бюджетной системы Российского государства посредством уплаты налога на прибыль.

Развитие рыночных механизмов и соответствующей им экономико-правовой среды организаций предъявляет все новые требования к нормативному регулированию расходов по налогу на прибыль указанных субъектов.

Недостатки действующего нормативно-правового регулирования расходов организаций по налогу на прибыль препятствуют формированию стратегически и тактически обоснованного учетно-информационного обеспечения управления деятельностью организаций, повышению эффективности хозяйствования в условиях жесткой конкурентной борьбы. Они предопределяют наличие изъянов в отдельных нормативных документах, таких как: взаимная несогласованность различных нормативных актов; отсутствие единых терминологических основ; нечеткость определений вновь вводимого понятийного аппарата и др. В связи с этим одной из важнейших задач дальнейшей модернизации и оптимизации налогового законодательства является последовательное совершенствование правовых основ, регламентирующих расходы по налогу на прибыль организаций, в том числе с финансово-правовых позиций.

Изложенное свидетельствует об актуальности заявленной темы исследования, ее востребованности с научно-теоретических и практических позиций.

Степень научной разработанности темы. Определение финансово-правовых аспектов понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» – одна из наиболее значимых проблем в науке финансового, в частности, налогового права, требующая разностороннего исследования. Вместе с тем до настоящего времени не предпринималось попыток всестороннего научного рассмотрения с финансово-правовых позиций содержания понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» и основ правового регулирования таких расходов. Учеными изучались лишь отдельные вопросы, связанные с данными расходами. К числу таких изысканий можно отнести работы А.В. Брызгалова, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, С.В. Запольского, Ю.М. Лермонтова, С.Г. Пепеляева, Е.Г. Писаревой, Е.В. Покачаловой, В.В. Попова, Н.И. Химичевой и др.

Представленная работа является первым комплексным научным исследованием, в котором сформулированы концептуальные основы правового регулирования расходов организаций по налогу на прибыль с позиций науки финансового права.

Объект и предмет диссертационного исследования. Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в процессе финансово-правового регулирования расходов организаций по налогу на прибыль.

Предмет диссертационного исследования составляют нормы финансового и других отраслей права в качестве правовой базы, регламентирующей расходы по налогу на прибыль организаций; проблематика правового регулирования указанных расходов с учетом современной законодательной основы и практики правоприменения; научные концепции и положения, раскрывающие финансово-правовые аспекты понятия расходов по налогу на прибыль организаций.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в формировании концептуальных основ финансово-правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций и выработке предложений, направленных на совершенствование в соответствующей части финансового и налогового законодательства Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели представляется необходимым решить следующие задачи:

- исследовать генезис понятия «расходы» и на его основе выявить уровень правовой регламентации данного понятия на разных этапах развития Российского государства и зарубежных стран;
- раскрыть содержание понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» согласно действующему законодательству о налогах и сборах Российской Федерации;
- определить и соотнести понятия «расходы организаций для целей налогового учета по налогу на прибыль» и «расходы организаций для целей бухгалтерского учета по налогу на прибыль»;
- сформулировать авторское определение понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» с учетом выявленных проблем применения нормативно закрепленного понятия;

- разграничить понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» и «затраты организаций по налогу на прибыль»;
- выявить сущность и специфику финансово-правовых признаков понятия расходов по налогу на прибыль организаций;
- дать системный сравнительный анализ видов расходов по налогу на прибыль организаций, закрепленный в Налоговом кодексе РФ, и на его основе классифицировать расходы организаций по налогу на прибыль по различным основаниям;
- раскрыть содержание понятий «необоснованные расходы организаций» и «необоснованная налоговая выгода», сформулировать их дефиниции и соотнести;
- установить критерии выявления необоснованных расходов и необоснованной налоговой выгоды организаций;
- охарактеризовать специфику применения расчетного метода при определении необоснованной налоговой выгоды организаций;
- выявить особенности документального подтверждения расходов организаций по налогу на прибыль;
- сформулировать и обосновать предложения и рекомендации по изменению и дополнению действующего российского законодательства о налогах и сборах, направленные на совершенствование механизма правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций.

Методологическая основа диссертации. В ходе исследования использовались общенаучные и частнонаучные методы познания, направленные на достижение цели работы и решение поставленных в ней задач. В качестве общенаучных методов, в частности, были задействованы: диалектический, исторический, логический, анализа и синтеза, индукции и дедукции и другие. С помощью диалектического метода были рассмотрены и сопоставлены научные подходы к определению сущности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций». Исторический метод использовался при изучении генезиса понятия расходов организаций с древнейших времен по

настоящее время, правовой оценке его содержания на разных этапах развития Российского государства. Метод системного анализа применялся при исследовании признаков понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» с целью их дальнейшей правовой регламентации.

В числе частнонаучных методов познания использовались: формально-юридический, сравнительно-правовой, системно-догматическое толкование действующего законодательства и др. Так, формально-юридический метод дал возможность проанализировать действующее финансовое законодательство, в частности, законодательство о налогах и сборах Российской Федерации. К сравнительно-правовому методу автор прибегал при сопоставлении понятий «расходы организаций для целей налогового учета по налогу на прибыль» и «расходы организаций для целей бухгалтерского учета по налогу на прибыль».

Теоретическая основа исследования. Особенности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» освещаются в работе с учетом достижений таких отраслей юридической науки, как: финансовое право, теория государства и права, конституционное право, административное право, гражданское право и др.

Общетеоретические основы правовой сущности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» исследовались диссертантом с использованием отдельных трудов ученых в области общей теории права: М.И. Абдулаева, С.С. Алексеева, А.Е. Анисимова, В.К. Бабаева, М.И. Байтина, Н.В. Витрука, В.Н. Захарова, И.А. Ильина, Д.А. Керимова, Е.А. Киримовой, В.М. Корельского, В.Л. Кулапова, В.В. Лазарева, Е.А. Лукашова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, М.Н. Марченко, О.В. Мартышина, Л.Г. Марьяхина, А.В. Мелехина, В.Д. Перевалова, Ю.А. Петрова, Н.Е. Петуховой, А.С. Пиголкина, С.В. Полениной, И.Н. Сенякина, Л.И. Спиридонова, В.В. Субочева, Ю.А. Тихомирова, А.В. Толкушкина, Н.В. Ушак, М.К. Шацилло, К.В. Шундикова и др.

Конституционно-правовые основы рассматриваемого понятия анализировались с использованием трудов: М.В. Баглая, О.И. Баженовой, К.Е. Давыдова, Г.Н. Комковой, Н.Ф. Лукашовой, В.К. Нехайчик, И.В. Пановой, Ю.Н. Старилова, А.В. Филатовой и др.

Теоретической основой диссертационного исследования послужили труды таких ученых-финансистов, как: О.Ю. Бакаева, К.С. Бельский, Л.К. Воронова, В.В. Гриценко, Н.И. Землянская, М.Ф. Ивлиева, Н.М. Казанцев, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, Н.Н. Лайченкова, Е.В. Покачалова, В.В. Попов, И.В. Рукавишникова, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, А.В. Турбанов и др.

При исследовании финансово-правовых аспектов понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» автор опирался на труды ученых в области налогового права: Н.М. Артемовой, Е.М. Ашмариной, К.С. Бельского, О.В. Болтиновой, Д.В. Винницкого, М.Н. Кобзарь-Фроловой, В.Е. Кузнецниковой, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, А.М. Макарова, Н.И. Осетровой, В.Г. Панскова, В.А. Парыгиной, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Е.А. Ровинского, М.Н. Садчикова, С.С. Фомичева и др.

Помимо работ названных авторов теоретической базой для диссертационного исследования послужили научные труды ученых в области финансового права дореволюционного периода: А.Д. Градовского, В.М. Гессена, В.О. Ключевского, А.С. Лаппо-Данилевского, И.Х. Озерова, В.Н. Твердохлебова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула и т.д.

Специфика диссертационного исследования обусловила обращение к работам ученых, специализирующихся в иных отраслях права: Н.С. Бондаря, С.Н. Братуся, Н.А. Власенко, Г.А. Гаджиева, В.П. Грибанова, Ю.А. Дмитриева, Б.Л. Зимненко, О.А. Красавчикова, О.Е. Кутафина, Л.В. Лазарева, И.И. Лукашука, В.В. Мамонова, С.В. Михайлова, Т.Г. Морщаковой, И.Б. Новицкого, Л.А. Окунькова, А.В. Смирнова, Б.А. Страшуна, Е.А. Суха-

нова, О.И. Тиунова, Н.К. Толчеева, В.И. Фадеева, Т.Я. Хабриевой, В.С. Хижняк, А.В. Цихоцкого, Н.А. Чечиной, Б.С. Эбзеева и др.

При написании работы автор изучал труды экономистов: В.А. Кашина, И.А. Кравченко, И.Г. Русаковой, Д.Г. Черника и др.

Нормативная и эмпирическая базы исследования. Нормативно-правовую основу диссертации составили: Конституция РФ, российское федеральное и региональное законодательство, нормативно-правовые акты представительных органов местного самоуправления, подзаконные акты, а также ряд нормативных правовых актов, не вступивших в законную силу или утративших к настоящему времени законную силу, однако вызвавших научно-исследовательский интерес с позиции сравнительного анализа с действующими актами. В работе использованы также международные договоры и нормативные правовые акты зарубежных государств.

Эмпирической основой исследования послужили: решения Конституционного Суда РФ, правовые акты Верховного Суда РФ; иная судебная и правоприменительная практика; статистические и другие данные.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что в нем впервые сформированы концептуальные основы финансово-правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций. Разработана финансово-правовая теоретическая основа понятия «расходы по налогу на прибыль организаций»; дано авторское определение указанного понятия; выделены его содержательные признаки и проведена их классификация; осуществлен системный анализ нормативной базы и судебной практики по вопросам применения данного понятия; выявлены актуальные проблемы, связанные с определением таких расходов, и даны предложения и рекомендации по их устранению.

Диссертационное исследование содержит **решение научной задачи**, которая заключается в комплексном определении понятия расходов по налогу на прибыль организаций, выявлении его сущности и финансово-правовых

аспектов, установлении особенностей финансово-правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций, выработке направлений разрешения проблемных вопросов, внесении практических предложений.

На защиту выносятся следующие новые положения и положения, содержащие элементы новизны:

1. Посредством исследования генезиса понятия «расходы организаций» установлено, что с древнейших времен организации независимо от временного этапа их деятельности и принадлежности к той или иной форме собственности не осуществляли свою деятельность без разграничения расходов и доходов, а также ведения их учета, поскольку только данные учета обеспечивают полную информацию об управленческом и имущественном состоянии организаций.

2. Доказано, что трактовка понятия расходов организаций для целей бухгалтерского учета по налогу на прибыль, закрепленная нормативными актами по бухгалтерскому учету, неприменима для целей налогообложения по налогу на прибыль.

3. Предложено авторское определение понятия расходов по налогу на прибыль организаций. Расходами по налогу на прибыль организаций признаются расходы в виде затрат и (или) убытков, имеющих денежное выражение, обоснованные, документально подтвержденные, связанные с фактической деятельностью организации, направленной на получение такой прибыли, за исключением прямо поименованных в ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации. Несоблюдение какого-либо из указанных критериев означает невозможность принятия той или иной затраты в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

4. Установлено, что в рамках налогового учета по налогу на прибыль разграничиваются понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» и «затраты организаций по налогу на прибыль». Трактовка понятия «расходы по налогу на прибыль организаций», приведенная в Налоговом кодексе РФ, включает, помимо обоснованных и документально подтвержденных затрат, возможные убытки, в результате определяя понятие «расходы организаций»

шире, чем понятие «затраты организаций по налогу на прибыль». Последнее отображает факт использования материалов, сырья, услуг и возможные убытки, а понятие «затраты организаций по налогу на прибыль» – потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незаконченного производства, готовой продукции, отгруженных товаров и т.п.

5. Выявлены и истолкованы финансово-правовые признаки понятия «расходы по налогу на прибыль организаций»: обоснованность, документальная подтвержденность, направленность на получение дохода. Аргументирован оценочный характер данных признаков и раскрыты критерии их определения.

6. На основе детального анализа перечней расходов по налогу на прибыль организаций установлено, что перечни расходов, в частности расходов, связанных с производством и реализацией, внереализационных расходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, являются открытыми. Доказано, что такое формирование перечней базируется на модели – подпадают конкретные расходы организации под действие требований п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации или нет. При соблюдении указанных требований к расходам по налогу на прибыль организаций могут быть отнесены и иные, не упомянутые в Налоговом кодексе РФ расходы, в противном случае расходы не будут учитываться для целей налогообложения прибыли.

7. Аргументировано, что перечень расходов, закрепленных в ст. 270 Налогового кодекса РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли», ни при каких обстоятельствах не может быть учтен при налогообложении прибыли организаций.

8. Дана авторская классификация выплат работникам, относимых к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций: заработная плата, гарантии, компенсации, прочие выплаты. Данная классификация обуславливается особенностями формирования базы исчисления страхо-

вых взносов для организаций, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам в рамках трудовых отношений, гражданско-правовых договоров и особенностями исчисления налога на доходы физических лиц с этих выплат.

9. Проведенный анализ правоприменительной практики показал, что расходы организаций могут быть признаны необоснованными, если налоговым органом будет доказано, что деятельность организации, ее контрагента, взаимозависимых или аффилированных лиц направлена не на получение прибыли, а на совершение операций, связанных с получением налоговой выгоды.

10. Установлено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если есть доказательства, что налогоплательщик, осуществляя расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

11. Доказано, что поскольку практика правоприменения обязывает организацию-налогоплательщика проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента, то исполнение функции налогового контроля за деятельностью контрагентов является прямой обязанностью налоговых органов. Перекалывание данной функции на налогоплательщика кардинально противоречит общим принципам налогообложения. Однако данный подход должен применяться только при наличии достаточных данных о реальности совершения организацией хозяйственной операции.

12. Внесено предложение о законодательном закреплении в Налоговом кодексе РФ нормы о вменении в обязанность налоговому органу первоначально проверять факт совершения хозяйственной операции, а в дальнейшем рассматривать иные аспекты хозяйствования при решении вопроса получения организацией-налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и, следовательно, исключения из состава расходов затрат по конкретной операции применительно к налогу на прибыль.

13. Доказательно подтверждено, что применение расчетного метода при определении необоснованной налоговой выгоды организации возможно, если факт совершения ею реальной хозяйственной операции по осуществлению расходов не оспаривается; первичные документы, подтверждающие хозяйственную операцию и затраты организации, признаны налоговым органом недостоверными; из состава расходов по налогу на прибыль исключена значительная часть материальных затрат, что, в свою очередь, влечет изменение налоговой базы по данному налогу.

14. Выявлено, что Налоговый кодекс РФ не определяет перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении конкретных хозяйственных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению. Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается ли факт осуществления заявленных расходов имеющимися у организации-налогоплательщика документами, что порождает отсутствие единой практики применения. В связи с этим предлагается закрепить базовый пакет таких документов и требования их оформления.

15. Аргументирована целесообразность законодательного закрепления в Налоговом кодексе РФ Универсального передаточного документа – документа на основе действующей формы счета-фактуры посредством включения в нее дополнительных реквизитов и сведений, необходимых для налогового учета.

16. В целях обеспечения эффективности правоприменительной практики дано авторское определение понятия «расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки» (НИОКР). Это затраты на создание новой или усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг), новых или усовершенствованных технологий, методов организации про-

изводства и управления, положительный результат которых должен обладать значительным элементом новизны.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическое значение диссертации состоит в углублении и развитии сферы научных знаний в области финансового права, достигнутых путем анализа, обобщения и систематизации научных изысканий, связанных с правовой регламентацией расходов по налогу на прибыль организаций. Сформулированные диссертантом положения, выводы и рекомендации определяют финансово-правовые особенности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» и могут быть использованы при осуществлении дальнейших научных разработок.

Практическая значимость исследования обусловлена тем, что результаты научной работы могут быть использованы в нормотворческой деятельности для совершенствования законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих отношения в области исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом осуществляемых расходов, а также в правоприменительной практике.

Авторские выводы и предложения могут быть использованы при подготовке учебной и учебно-методической литературы по финансовому и налоговому праву. Положения диссертации также могут быть применены в процессе преподавания таких учебных дисциплин, как «Финансовое право» и «Налоговое право», в профильных образовательных учреждениях высшего профессионального образования.

Обоснованность и достоверность результатов диссертационной работы обусловлены актуальностью, методологией, сформулированной целью и решенными задачами, точно определенными объектом и предметом исследования, широким спектром использованных библиографических источников; эмпирической базой. Основные наиболее значимые положения финансо-

во-правовой теории, касающиеся понятия «расходы по налогу на прибыль организаций», комплексно исследованы и критически оценены с позиции их соответствия положениям правовой теории, законодательства и правоприменительной практики.

Апробация результатов исследования осуществлялась в следующих формах:

обсуждение и одобрение диссертации на кафедре финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия»;

проведение практических занятий по дисциплинам: «Финансовое право», «Налоговое право»;

опубликование научных работ по теме диссертации в периодических изданиях, в том числе в российских рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки РФ;

участие в международных и всероссийских научных и научно-практических конференциях: «Институциональные проблемы современного финансового права» (Саратов, 2 июня 2011 г.); «Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 3–4 июня 2011 г.); «Право и его реализация в XXI веке» (Саратов, 29–30 сентября 2011 г.); «Гуманитарные науки в современном обществе: цивилизационные ценности и глобальные вызовы» (Саратов, 23 марта 2012 г.); «Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 1–2 июня 2012 г.); «Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее» (Саратов, 18 сентября 2013 г.); «Конституция Российской Федерации – правовая основа развития современной российской государственности (VI Саратовские правовые чтения)» (Саратов, 19–20 сентября 2013 г.) и др.

Структура диссертации обусловлена поставленной проблематикой, объектом, предметом, целью и задачами исследования. Работа состоит из

введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

Глава 1. РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ ПОНЯТИЕ

1.1. Генезис понятия «расходы организаций»

Построение современной и эффективной системы налогов и сборов Российской Федерации невозможно без учета многовекового исторического опыта формирования и развития налоговых отношений и их правового регулирования.

Так сложилось, что ни одна организация независимо от временного этапа ее деятельности, принадлежности к той или иной форме собственности и иных факторов не может функционировать без четкого разграничения расходов и доходов, ведения их учета, поскольку только данные учета обеспечивают полную информацию об управленческом и имущественном состоянии любой организации. Налоговый учет способствует правильному исчислению и полноте уплачиваемых налогов, включая налог на прибыль организаций.

Для объективного определения понятия «расходы» необходимо установить, как формировалось и развивалось указанное понятие в зарубежной и отечественной истории, совершенствовалась правовая база, регламентирующая такие расходы. Следует учитывать, что данное понятие нельзя рассматривать в отрыве от понятия доходов по налогу на прибыль.

В связи с этим исследование эволюции понятия «расходы» целесообразно проводить в единстве генезиса системы налогового учета расходов и доходов. При этом изучение системы налогового учета расходов и доходов, в свою очередь, невозможно в отрыве от бухгалтерского учета данных понятий, поскольку исторически налоговый учет расходов и доходов сформировался посредством отделения от бухгалтерского учета, который является для него первичным.

Понятия «учет», «расходы» и «доходы» возникли не сразу. Было время, когда в них не было необходимости.

Между тем развитие хозяйственной деятельности требовало определенных показателей, характеризующих ее, что привело к появлению указанных понятий, а также методик их учета. Однако речь шла только о статичной фиксации. Основой для этого стало возникновение письменности и арифметики.

Одним из первых свидетельств использования категорий «учет», «расходы» и «доходы», дошедших до наших дней, является древнейшая ведомость, отражающая расходы, понесенные жрецом на заработную плату рабочим, сделанная в начале II тысячелетия до н. э. в Вавилонии, которая была первым государством, где возникло и специальное законодательство о расходах и доходах. Законы Хаммурапи, датируемые 2200–2150 гг. до н. э., предписывали купцам обязательное ведение учета расходов и доходов, храмам – государственное счетоводство¹.

В Библии сохранилось высказывание царя Соломона: «С кем постоянно находишься в торговых сношениях, считай и оценивай: что даешь и что получаешь – запиши»².

Весьма развитая система учета расходов и доходов сформировалась в Китае к VII–VIII вв. н. э. Специфика ее состояла в том, что учетные работники, фиксирующие хозяйственные ресурсы, делились на три категории. Одни подсчитывали приход, другие – расход, третьи – остаток ценностей. Первые и вторые показывали движение ценностей, а последние проводили инвентаризацию и выводили натуральный остаток, не зная учетного остатка. Примечательно, что только высшая администрация, стоящая над учетными работниками, имела представление о должном положении дел.

В Афинском государстве также существовала специальная классификация расходов и доходов. В своде законов Солона закреплялось существование контролеров и чиновников, которые составляли отчеты о расходах и доходах государства. Каждому виду доходов соответствовал специальный

¹ См.: Волков И.М. Законы вавилонского царя Хаммурапи. М., 1914. С. 30–31.

² Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. СПб., 1912. С. 778.

кувшин, которому присваивался буквенный индекс. На определенные расходы разрешалось использовать ценности только из конкретного кувшина¹.

Во времена Римской империи правовые характеристики и учет расходов и доходов получили более широкое развитие. В частности, в финансовом ведомстве для исчисления налогов на каждого налогоплательщика открывался личный счет, в котором указывались объект обложения и его оценка, налоговые взносы, общая сумма взноса². Необходимо отметить, что в Римском государстве был значительно развит бюджетный учет. Свидетельством этому может служить книга «*Brevarium*»³, которая велась в отдельных провинциях. В ней отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. Это способствовало развитию учета расходов и доходов хозяйствующих субъектов. Сохранившиеся данные такого учета показывают, что калькуляция в тот период отсутствовала, и результаты хозяйствования по конкретному субъекту определялись путем сверки расходов со всеми доходами⁴.

В средние века категории «учет», «расходы» и «доходы» получают дальнейшую правовую регламентацию. Причиной этого послужила рецепция римского права, а вслед за ней – формирование торгового права. Так, в VIII в. средиземноморскими купцами были созданы посреднические суды, которые выработали определенные требования к купеческим записям расходов и доходов. Например, в них содержались нормы ведения книг расходов и доходов, в том числе нормы о необходимости записи хозяйственных операций в соответствии с возрастающим порядком их дат.

В период Средневековья правовая составляющая учета расходов и доходов получает наивысшее развитие. Особо следует отметить роль в этом процессе испанского математика и юриста Диего дель Кастилло, который каждый факт хозяйствования (продажу, покупку, обмен и т.п.) трактовал как

¹ См.: *Помазков Н.С.* Учет в докапиталистических системах хозяйства: дис. ... д-ра экон. наук. Л., 1940. С. 369.

² См.: Там же. С. 372.

³ См.: *Гуляева А.Ф.* Введение в специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»: учебно-справочное пособие. Ростов н/Д, 2003.

⁴ См.: *Помазков Н.С.* Указ. раб. С. 607.

определенный правовой договор. С его точки зрения, предмет учета – это разнообразные договоры. Цель учета выражалась в фиксации требований участников договоров и их юридических прав. Используя в качестве предмета учета договоры, Кастилло значительно изменил систему расходов и доходов. Например, учетный работник был обязан фиксировать не просто поступление товаров, а фактический объем поставки и объем поставки, указанный в договоре, а затем его выполнение. Роль юридической науки в учете расходов и доходов подчеркивал также известный французский ученый Пьер Буше, который утверждал, что учетный работник, помимо своего основного рода деятельности, обязательно должен иметь знания в области коммерческого права.

Рост промышленности, распространение акционерных обществ в немецкоязычных странах привели к усилению правовой составляющей при учете расходов и доходов. Важно заметить, что в Германии на практике стали различать два вида учета расходов и доходов: налоговый – для фискальных органов, коммерческий – для акционеров и руководства. Отличительной чертой государственного устройства того времени являлось отсутствие централизации в учете расходов и доходов организаций как метода регулирования. Такой метод применялся для уклонения от налогообложения. Одни филиалы искусственно превращались в убыточные, а другие, в тех землях Германии, где были особенно низкие ставки подоходного (промыслового) налога, – в прибыльные¹.

Что касается средневековой России, то здесь наблюдается отличный от европейского путь правового развития понятий «учет», «расходы» и «доходы». Так, в «Домострое», датированном XVI в., говорится: «А которые в лавках торгуют: – ино с теми в вечере и на упокой, на всякую неделю, самому государю надо быть сличиться с ними в приходе и в расходе, и купле

¹ См.: Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М., 1996. С. 81.

и продаже»¹. Таким образом, предполагалась еженедельная выверка всех расходов и доходов.

Образование единого централизованного государства в результате объединения вокруг Москвы способствовало созданию новой системы управления государством. В конце XV в. были созданы централизованные государственные учреждения – приказы. Финансовые и хозяйственные дела в государстве были переданы Казенному, Конюшенному и Дворцовому приказам. В XVI–XVII вв. значение приказов значительно возросло. Их насчитывалось около 40 и они управляли не только отдельными отраслями и сферами хозяйства, но и целыми территориями России (Малороссийский, Сибирский приказы). В тот период ведомства, специально курировавшего приходы (доходы) и расходы, не существовало.

В начале XVII в. был создан специализированный Приказ счетных дел. Его служащие на постоянной основе проверяли исполнение ассигнований, выделенных под отчет должностным лицам, проводили ревизии счетных книг различных учреждений, изымали в бюджет неиспользованные приказами денежные средства.

В целом систематизация расходов и доходов в России в указанный период понималась не как средство управления хозяйственными процессами, а как трудовая повинность, наложенная на администрацию вышестоящими руководителями. Важно отметить, что учет дохода (прихода) был отделен от учета расходов. Это позволяло осуществлять более тщательный контроль над материальными ценностями.

Начало XVIII в. было ознаменовано реформами Петра I, которые во многом изменили политическую и экономическую жизнь страны. Этот период характеризуется повышенным вниманием к учету расходов и доходов и контролем за этой деятельностью. Первый государственный правовой акт, в котором нашли отражение вопросы учета расходов и доходов, датируется 22 января 1714 г. Положения, закрепленные в нем, были обязательны для всех го-

¹ Соколов Я.В. Указ. раб. С. 217.

сударственных учреждений и государственных промышленных предприятий. Они требовали своевременности записи, чтобы «счет был бы скорый», ежедневного ведения приходно-расходных книг и строгого персонального подчинения ответственных лиц¹. В связи с этим приказы были заменены коллегиями. Вопросами финансов заведовали 3 коллегии. На Камерколлегию возлагалась функция сбора налогов; на Ревизионколлегию – функция контроля за доходами и расходами государства; расходами ведала Штатс-контор-коллегия.

Однако недостаток правосознания чиновников, а также низкий уровень грамотности населения не способствовали развитию категорий «расходы» и «доходы» в петровский период.

Вторая половина XVIII в. характеризуется перерождением товарного производства в капиталистическое хозяйство. Изменяются организационно-правовые формы мануфактур. Зарождается принципиально новый рынок рабочей силы. Правительство объявляет о свободе промышленной и торговой деятельности. Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 1762 г., провозгласивший «всякому торгу свободну быть»², стал первым актом о свободе предпринимательства. В 1775 г. был опубликован Манифест «Учреждения для управления губерний»³, согласно которому Россия была разделена на 50 губерний. Во вновь созданных губерниях наряду с ведомствами административного управления появились учреждения финансового учета и контроля – казенные палаты и должность уездного казначея. На казенные палаты возлагалась функция ведения учета государственных доходов и расходов. Манифест 1775 г. разрешал также «всем и каждому заводить всякого рода станы и производить на них всевозможные рукоделия». Особенности налогового учета расходов и доходов в промышленности обуславливались формой

¹ Доклады и приговоры, состоявшиеся в правительствующем Сенате. СПб., 1888. С. 83–84.

² История права России // Сайт электронной библиотеки Библиотекарь.Ру. URL: <http://www.bibliotekar.ru/istoria-prava-rossii/29.htm> (дата обращения: 07.02.2014).

³ Там же.

собственности и характером деятельности предприятия. Крупные промышленные предприятия составляли отчетность в соответствии с национальным налоговым законодательством, а зарубежные предприятия – по зарубежным стандартам. При этом для целей налогообложения последние изготавливали отчеты на русском языке. Мелкая и средняя промышленность отчетность не вела.

В 1736 г. в Петербурге выходит первая печатная книга по учету «О порядке и содержании приходов и расходов...». Издание, в числе прочего, содержало классификацию доходов и расходов и порядок их определения.

Начало XIX в. характеризуется принятием Банкротского устава и Закона о порядке ведения купцами торговых книг, которые регламентировали систему учета расходов и доходов в торговле, а также предусматривали тщательную унификацию всех расходных и приходных документов, форму и виды бланков.

Рассматриваемое время знаменуется активной работой ученых в данной области под эгидой журнала «Счетоводство». Так, Э.Э. Фельдгаузен впервые вводятся термины: «прямые» и «косвенные» расходы¹.

А.М. Вольф говорил об учете расходов и доходов как о науке, рассматривая учет как «хозяйственный путь», по которому следует вести данное предприятие согласно с экономическими и юридическими требованиями².

Интересной представляется трактовка понятийного аппарата, предложенная А.К. Рощаховским, который рассматривал учет расходов и доходов как инструмент финансового права, а также указывал, что учет расходов и доходов является важнейшим источником финансовой информации для уплаты налогов.

Таким образом, уже в тот период времени исследователи сущности отношений в области учета приходили к мнению о выделении в данной сфере более конкретных терминологических понятий, как-то: «доходы» и «расходы» и их правовой регламентации.

¹ См.: *Фельдгаузен Э.Э.* Счетоводство. 1889. № 9.

² *Вольф А.М.* Значение счетоводства, развитие и построение совершенной системы бухгалтерии, пути и преграды к распространению счетоводства. СПб., 1891. С. 13.

Необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что многие научные изыскания отечественных ученых того времени в дальнейшем нашли отражение в теоретических разработках в области финансового права и получили последующее законодательное закрепление.

В годы советской власти учет расходов и доходов (доходов) использовался как средство для обеспечения сохранности государственной собственности и выполнения планов социалистического развития¹. Основные цели и задачи построения системы учета в социалистическом обществе были указаны в работах В.И. Ленина. Они достигались и решались путем строгого контроля за финансовыми результатами предприятий и организаций. Функции контроля включали в себя: текущий финансовый контроль за использованием материальных ресурсов, детальный анализ каждой стадии производства, контроль за нормами расхода материальных ресурсов, контроль за себестоимостью и финансовой прибылью.

Сущность финансово-правовой системы резко изменилась с середины 1918 г., когда Правительство РСФСР решило перейти к построению коммунистического общества. В условиях монопольной государственной собственности эффективность деятельности хозяйствующего субъекта определялась не величиной полученной прибыли, а выполнением установленного плана.

В СССР система учета расходов и доходов была четко регламентирована и стандартизирована в соответствии с требованиями централизованной экономики. Данная система просуществовала без существенных изменений на экономические условия до 1990 г.

С распадом СССР и выделением Российской Федерации как нового, суверенного государства в его финансово-правовой системе произошли серьезные изменения, суть которых будет затронута в следующем параграфе настоящего диссертационного исследования.

¹ См.: Дьяченко В.П. История финансов СССР (1917–1950 гг.). М., 1978. С. 56.

1.2. Правовая характеристика расходов при исчислении налога на прибыль организаций

В современной России параллельно существуют две законодательно установленные и контролируемые государством системы учета деятельности организаций, а именно бухгалтерского и налогового учета.

Разделение учета на несколько видов отражает стремление государства наиболее удобным образом осуществлять контроль за поступлением и расходованием средств организаций, которое выражается в бухгалтерском учете, а также контролировать правомерность финансовых операций организаций, что отображается в наличии налогового учета.

Представляется верным в рамках данной работы более детально остановиться на рассмотрении налогового учета. Согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)¹ налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с предусмотренным в нем порядком.

Данные налогового учета должны отражать следующее:

- 1) порядок формирования суммы доходов и расходов;
- 2) порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- 3) сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- 4) порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- 5) сумму задолженности по расчетам с бюджетом по различным налогам.

Аналогичное определение налогового учета дают Н.И. Малис и А.В. Толкушкин, которые понимают под ним систему обобщения информации для определения налоговой базы по конкретному налогу на основе дан-

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; 2013. № 52. Ст. 5646.

ных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ¹. Налоговый учет формирует полную и достоверную информацию о порядке учета именно для целей налогообложения. Благодаря налоговому учету внешние субъекты получают необходимую информацию для осуществления налогового контроля, а внутренние пользователи – для правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов в бюджеты бюджетной системы страны².

Е.М. Ашмарина выделяет следующие принципы организации налогового учета:

- 1) последовательность применения норм и правил налогового учета;
- 2) обеспечение непрерывного отражения в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установленным НК РФ порядком влекут за собой или могут повлечь изменение размеров налоговой базы;
- 3) самостоятельность определения организацией-налогоплательщиком порядка документооборота и последовательности выполнения операций по формированию показателей налогового учета, а также форм представления данных на бумажных носителях³.

Как полагают многие авторы, налоговый учет необходим, прежде всего, государству⁴. Не подвергая сомнению данный тезис, целесообразно заметить, что организации также должны быть заинтересованы в развитии налогового учета. Это связано с несколькими аспектами.

Во-первых, развитие рыночной системы в России постепенно приводит ее к более цивилизованному, благоустроенному формату, когда соблюдение требований законодательства становится не просто «хорошим тоном» в дея-

¹ См.: *Малис Н.И., Толкушкин А.В.* Налоговый учет: учебное пособие. М., 2009. С. 15.

² См.: *Арефкина Е.И., Арзуманова Л.Л., Болтинова О.В. и др.* Правовые основы бухгалтерского учета / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М., 2010.

³ См.: *Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации: учебное пособие / под ред. Е.М. Ашариной.* М., 2006. С. 231.

⁴ См., например: *Салынина С.Ю.* Финансовый и налоговый учет в организациях жилищно-коммунального хозяйства: дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. С. 46.

тельности организаций, но и обязательным требованием надежности для партнеров по рынку¹.

Во-вторых, развитие системы налогового учета и его эволюция потенциально должны обеспечить соблюдение интересов не только государства в области реализации фискальной политики, но и самих организаций, причем не только в плане возврата налоговых платежей в виде реализации общественных благ государством и возникающих вследствие этого положительных экстерналий, но и в сфере защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков.

Как известно, организации подразделяются на коммерческие и некоммерческие. Деятельность коммерческих организаций направлена главным образом на извлечение прибыли. В отличие от них некоммерческие организации, в том числе бюджетные учреждения, такой цели не ставят, хотя имеют право заниматься предпринимательской и иной деятельностью для получения дополнительных доходов². При этом все они в силу возложенных на них обязанностей по уплате налогов и сборов являются налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. В.В. Попов обоснованно именует их «налогообязанные субъекты»³.

Однако следует уточнить, что подробному рассмотрению в работе будут подвергнуты только коммерческие организации, так как именно их основная деятельность направлена на получение прибыли. Коммерческие организации наделены общей правоспособностью, т.е. правом осуществлять любую деятельность, не запрещенную законом.

Процесс деятельности организаций объективно предполагает необходимость осуществления расходов, являющихся обязательным условием по-

¹ См.: Митрофанова И.А., Захаров А.А. К вопросу о надежности контрагента // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 4. С. 133.

² См.: *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 371.

³ *Попов В.В. Защита прав и законных интересов субъектов в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук*. Саратов, 2012.

лучения доходов и, как следствие, финансовых результатов – конечной цели функционирования любой организации.

Правильный налоговый учет расходов организаций имеет ключевое значение при определении налоговой базы для организаций-налогоплательщиков. Применительно к налогу на прибыль организаций налоговой базой являются финансовые результаты хозяйствующего субъекта, исчисляемые как разница между показателями оценки доходов и расходов организации в налоговом учете.

В более широком ракурсе, с позиции финансово-правой науки, расходы организаций выступают важным составным элементом системы финансов предприятий и организаций. Финансы предприятий (хозяйствующих субъектов) – первичная основа всей финансовой системы, так как они непосредственно связаны с материальным производством, в процессе которого создается национальный доход, распределяемый и перераспределяемый затем финансовой системой¹.

На практике трактовка норм финансового, в частности налогового, права РФ относительно понятия «расходы организаций» вызывает определенные сложности. В первую очередь это касается норм, регулирующих вопросы оценки, определения и признания расходов, а также предписаний, указывающих, какая их часть влияет на налоговую базу по конкретным налогам.

В соответствии с этим для наиболее действенного уяснения понятия «расходы организаций» с целью его терминологического применения, в том числе в рамках реализации норм налогового права, необходимо обратиться к структуре российской системы права для уточнения в ней места указанной подотрасли права, чтобы соотнести понятийные аппараты, распространенные в отдельных отраслях и подотраслях права, включая налоговое право.

С позиции Н.И. Химичевой, являющейся одним из основателей школы современного финансового права, сформировавшееся на современном этапе

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 30.

налоговое право представляет собой одну из крупнейших составных подотраслей российского финансового права¹.

Как пишет Ю.А. Крохина, современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего конкретизируется предмет правового регулирования налоговых отношений, обновляется его внутренний институт. Налоговые отношения исключительно важны для жизнедеятельности всего государства, поэтому они должны всесторонне регулироваться правовыми нормами. Одновременно системная организация этих норм, получая закрепление в нормативных финансовых актах различного территориального уровня, образует налоговое право².

М.В. Кустова определяет налоговое право как основанную на собственных принципах подотрасль финансового права, нормы которой регулируют отношения, складывающиеся в связи с организацией и осуществлением налоговых изъятий у физических лиц и организаций³.

Как известно, у каждой подотрасли права имеется собственный терминологический аппарат, трактующий и определяющий факты, входящие в сферу их правового регулирования, посредством которого осуществляется самостоятельное применение понятий.

Каждая подотрасль права имеет свои цели и задачи, следовательно, одни и те же понятия могут иметь разную, а иногда и противоречивую трактовку в соответствии с нормами различных отраслей и подотраслей российского права, что имеет место и в налоговых нормах, закрепленных в налоговом законодательстве – форме закрепления и структурирования правовых норм для их реализации на практике. Так, в п. 1 ст. 11 НК РФ закреплено, что «...институты, понятия и термины гражданского, семейного и

¹ Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 371.

² См.: Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению 521400 «Юриспруденция» и по специальностям 021100 «Юриспруденция», 023100 «Правоохранительная деятельность». М., 2008. С. 35.

³ См.: Там же.

других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом...»¹.

Таким образом, представляется возможным сделать вывод, что в целях налогообложения необходимо руководствоваться понятийным аппаратом исключительно данной подотрасли права, а использование понятий из смежных правовых отраслей и подотраслей допустимо только в случае специального на то указания в основополагающем нормативном акте в области налогового права – НК РФ.

Для правильного установления трактовки понятия «расходы» необходимо руководствоваться общими правилами, закрепленными НК РФ. Эти правила основываются на следующих базисных принципах налогового законодательства:

- 1) самостоятельность законодательства о налогах и сборах;
- 2) преимущество предписаний специальных глав ч. 2 НК РФ при решении вопроса о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

В соответствии со ст. 1 НК РФ российское законодательство о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законов субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах.

Как уже отмечалось, в случае, если нормы налогового законодательства РФ содержат «институты, понятия и термины» других отраслей права и этим категориям нормы налогового законодательства не дают собственных специальных определений, действует п. 1 ст. 11 НК РФ.

Глава 25 НК РФ устанавливает особенности уплаты налога на прибыль организаций, в качестве налогоплательщиков называет российские организа-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2013. № 44. Ст. 5640.

ции и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации, а в качестве объекта обложения – прибыль, определяемую как доход организации за вычетом произведенных расходов.

Таким образом, расходы организации являются важнейшим составляющим элементом при определении объекта налогообложения. Данный факт подтверждают следующие определения прибыли, закрепленные в ст. 247 НК РФ, с учетом специфики субъектов, на которых возлагается уплата налога на прибыль организаций:

1. Для российских организаций – это полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ. К доходам в целях налогообложения прибыли в соответствии с п. 1 ст. 248 НК РФ относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. Расходами в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Отграничивается понятие обоснованных расходов как экономически оправданных затрат, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Помимо этого, к документально подтвержденным расходам относятся и затраты, подтвержденные документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, в том числе: таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором.

2. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – это полученные через такие представительства доходы, уменьшенные на величину расходов, произведенных указанными представительствами, которые также оп-

ределяются в соответствии с гл. 25 НК РФ. Расходы применяются с учетом положения п. 4 ст. 307 НК РФ, согласно которому при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога на прибыль по разным отделениям иностранной организации не допускается.

3. Для иных иностранных организаций – это доходы, полученные от источников в Российской Федерации. При этом доходы определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ, устанавливающей особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации.

4. Для организаций-участников консолидированной группы налогоплательщиков величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника, рассчитывается в порядке, установленном п. 1 ст. 278.1 и п. 6 ст. 288 НК РФ. Согласно ст. 25.1 НК РФ консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

Можно констатировать, что понятие «расходы по налогу на прибыль организаций» имеет самостоятельное определение в налоговом законодательстве РФ и, следовательно, трактовка понятия, даваемая, в частности, нормативными актами по бухгалтерскому учету, неприменима для целей налогообложения по налогу на прибыль. Вследствие этого представляется несостоятельной позиция некоторых российских ученых относи-

тельно возможности использования понятия «расходы», закрепляемого приказом Министерства финансов РФ (далее – Минфин России) от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»¹ (далее – ПБУ 10/99), для целей налогообложения по налогу на прибыль².

Без учета особенностей субъектов обложения налогом на прибыль организаций согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Также ст. 252 НК РФ определяет важнейший признак для признания затрат в составе расходов по налогу на прибыль организаций. В соответствии с ней расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Равным образом можно говорить, что согласно ст. 252 НК РФ не допускается уменьшение дохода на сумму планируемых или прогнозируемых расходов, которые не нашли своего фактического или формального отражения в деятельности организации³.

В то же время, необходимо отметить, что данное определение является противоречивым, так как «под расходами понимаются затраты». Однако гл. 25 НК РФ не устанавливает различия понятий «затраты организаций» и «расходы организаций».

Названные понятия, хотя и равнозначны в общепринятом смысле, так как по сути имеют одинаковый смысл – это затраты организации, связанные с выполнением определенных операций, все же несколько разнятся при употреблении в зависимости от сферы применения. Как правило, понятие

¹ См.: Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99» // Российская газета. 1999. № 116; 2012. № 147.

² См.: *Сабанин Р.Л.* Доходы и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложения: дис. ... канд. экон. наук. М., 2002. С. 36.

³ См.: *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Сложные вопросы. Из практики налогового консультирования // Налог на прибыль. 2004. № 1. С. 168.

«расходы организаций» применяется в налоговом учете по налогу на прибыль. Понятие «затраты организаций» в большей степени относится к сфере управления организацией и бухгалтерскому учету по налогу на прибыль.

Следует подчеркнуть, что определение понятия «затраты организаций» также отсутствует в нормативных актах по бухгалтерскому учету, тем не менее, практика бухгалтерского учета отождествляет понятия «расходы организаций» и «затраты организаций». Такой вывод подтверждается использованием этого понятия вместе с понятием «расходы организаций» в ст. 8 ПБУ 10/99 в положениях, устанавливающих материальные и прочие затраты.

Раздел III Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94/11¹, называется «Затраты на производство», что также свидетельствует о применении именно понятия «затраты организаций». Данный раздел характеризует содержание счета 20 «Основное производство», в котором говорится, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции...».

Существуют и другие примеры однозначного употребления названных понятий в нормативных актах по бухгалтерскому учету. К примеру, в Инструкции по применению плана счетов, также утвержденной названным приказом Минфина России, разд. III «Затраты на производство» начинается фразой: «Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по основным видам деятельности».

В то же время рассматриваемый в диссертации налоговый учет четко разграничивает эти понятия. Во-первых, трактовка понятия «расходы организаций» в приведенных статьях НК РФ включает, помимо обоснованных и документально подтвержденных затрат, еще возможные убытки, определяя в результате понятие «расходы организаций» как более широкое

¹ См.: Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Финансовая газета. 2000. № 46; 2010. № 52.

по смыслу, чем понятие «затраты организаций». Во-вторых, следуя логике, можно резюмировать, что расходы организаций – это количественный показатель уменьшения средств организаций или увеличения ее долговых обязательств в процессе хозяйствования.

Понятие «расходы организаций» отображает факт использования материалов, сырья, услуг, а понятие «затраты организаций» – потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незаконченного производства, готовой продукции, отгруженных товаров и т.п.¹

Как правило, понятие «расходы организаций» принимает форму оттока или уменьшения актива и признается в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов.

Зарубежными авторами понятие «затраты организаций» характеризуется четко и кратко. Например, «... затраты – стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «...обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги»².

В завершение анализа отличий двух названных понятий целесообразно отметить, что существует точка зрения, согласно которой разница между ними является надуманной и вызвана тем, что появление синонимов позволяет избежать тавтологии и соответствует принципу богатства русского языка, однако в ракурсе изложенного она представляется неверной.

¹ См.: Приказ Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160 н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. 2011. № 278; 2013. № 151.

² Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие. М., 2007. С. 5.

Согласно п. 2 ст. 252 НК РФ расходы организаций в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности данного налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Состав этих групп расходов устанавливается НК РФ.

Важно заранее отметить, что перечни расходов организаций по налогу на прибыль организаций (связанных с производством и реализацией, внереализационных расходов и не учитываемых в целях налогообложения прибыли) являются открытыми. Такое построение норм налогового законодательства базируется на модели – подпадают конкретные расходы организации под действие требований п. 1 ст. 252 НК РФ или нет.

При соблюдении требований к расходам организаций по налогу на прибыль могут быть отнесены и другие, не упомянутые в НК РФ расходы, в противном случае при несоблюдении таких требований расходы не будут учитываться для целей налогообложения прибыли. С точки зрения законодателя, в рамках НК РФ не представляется возможным отразить все возможные случаи несения организацией расходов в связи с разнообразием сфер осуществляемой деятельности и необходимостью в этой связи проводить иные взаимообусловленные мероприятия расходного характера.

Однако необходимо отметить, что ст. 270 НК РФ содержит перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли. Этот перечень также не является исчерпывающим и основывается на указанной модели.

На основании изложенного в рамках данного параграфа представляется целесообразным привести и проанализировать только некоторые, наиболее значимые из указанных групп расходов, а сложные, с точки зрения правоприменительной практики, расходы из поименованных групп будут рассмотрены подробно в 2 гл. настоящей диссертационной работы.

Расходы, связанные с производством и реализацией

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы.

Материальные расходы. Согласно п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам организаций относятся затраты на приобретение:

1) сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров, включая, предпродажную подготовку;

3) инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных российским законодательством, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;

4) комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика, и др.;

5) топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

Также согласно п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения по налогу на прибыль приравниваются: расходы на рекуль-

тивацию земель и иные природоохранные мероприятия; технологические потери при производстве и (или) транспортировке; расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий и ряд др.

Расходы на оплату труда. Первоначально, при рассмотрении данных расходов необходимо обратиться к нормам российского трудового законодательства, а именно, Трудового кодекса РФ¹ (далее – ТК РФ), чтобы определить необходимый понятийный аппарат для раскрытия содержания названных расходов организаций.

В соответствии со ст. 129 ТК РФ заработная плата (оплата труда работника) представляет собой вознаграждение за труд согласно уровню его квалификации, степени сложности выполняемой работы, условиям, количеству, качеству, а также компенсационные выплаты и стимулирующие надбавки. В указанной статье ТК РФ компенсационные выплаты толкуются как доплаты и надбавки компенсационного характера, в частности за работу в экстраординарных условиях (климатических, на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению), иные выплаты компенсационного характера. К стимулирующим выплатам относятся доплаты и надбавки поощрительного характера (премии и т.п.)

Согласно п. 1 ст. 254 НК РФ расходы налогоплательщика на оплату труда включают все начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие выплаты, компенсационные начисления, связанные с характером работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, расходы, направленные на содержание работников, устанавливаемые нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К расходам на оплату труда относятся:

¹ См.: Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 3; 2013. № 48. Ст. 6165.

1) суммы, начисленные по тарифным сеткам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки согласно принятым у налогоплательщика формам и системам оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии по результатам работы, надбавки к тарифным ставкам и окладам за высокий профессионализм, достижения в труде и иные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в частности, надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в выходные и праздничные дни, в ночное время, в многосменном режиме, за работу, сопряженную с тяжелыми, вредными, особо вредными условиями, за совмещение должностей (профессий), расширение зон обслуживания и т.д., осуществляемые в соответствии с законодательством РФ;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам согласно законодательству РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) согласно законодательству РФ выдаваемых работникам бесплатно либо продаваемых по сниженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), остающихся в их постоянном личном пользовании. Аналогичный порядок определен при учете расходов на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, указывающих на принадлежность работников к данной организации;

6) сумма среднего заработка, начисленного работникам, который сохраняется на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в иных, предусмотренных законодательством РФ о труде случаях;

7) расходы на оплату труда работникам, сохраняемую на период их отпуска, предусмотренного законодательством РФ, фактические расходы на

оплату проезда работников и находящихся у них на иждивении лиц к месту проведения отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провозимого багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством – для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем, – для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов, связанных с кормлением ребенка для матерей, а также расходы на оплату времени, затраченного на прохождение медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством РФ;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) согласно законодательству РФ;

11) надбавки, установленные в связи с районным регулированием оплаты труда (начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях);

12) надбавки за непрерывный стаж работы на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях, в районах европейского Севера и местностях со сложными природно-климатическими условиями и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором, и т.д.

Представляется целесообразным во избежание противоречий с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского стра-

хования»¹ (далее – Закон № 212-ФЗ), регламентирующим порядок обложения страховыми взносами выплат и иных вознаграждений, начисляемых плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений, гражданско-правовых договоров и положений гл. 23 НК РФ, устанавливающей порядок обложения доходов физических лиц налогом на доходы физических лиц, следует дифференцировать различные выплаты работникам, относимые к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, по основаниям ст. 255 и 264 НК РФ. Это обусловлено спецификой формирования базы для начисления страховых взносов налогоплательщикам, осуществляющим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и порядком удержания налога на доходы физических лиц с этих выплат.

На основании изложенного представляется возможным дать характеристику ряда понятий:

1. Заработная плата определяется как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой им работы, а также связанные с результатами труда компенсационные и стимулирующие выплаты. В налоговом учете она учитывается как расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ); облагается налогом на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) (подп. 6 п. 1 ст. 28 НК РФ) и страховыми взносами (ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

2. Гарантии – установленные законодательством денежные выплаты, цель которых состоит в возмещении работнику заработка, не полученного в силу не зависящих от работника обстоятельств. Они учитываются как расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ), если выплачиваются в случае и в размерах, установленных законами РФ (в большей степени ТК РФ), кроме государственных пособий по обязательному соцстрахованию, суммы которых, финансируемые за счет работодателя, признаются прочими расходами (подп. 48.1 п. 1

¹ О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный Закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738; 2013. № 52. Ст. 6678.

ст. 264 НК РФ); облагаются НДФЛ, кроме выплат, указанных в ст. 217 НК РФ, и страховыми взносами, кроме выплат, указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ.

3. Компенсации определяются как денежные выплаты, установленные в целях возмещения работнику материальных затрат, связанных с исполнением трудовых обязанностей. В налоговом учете учитываются как материальные расходы (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ) или прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 5, 11, 12, 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Не облагаются НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ) и страховыми взносами (ч. 1 ст. 7, 9 Закона № 212-ФЗ).

4. Прочие выплаты, то есть денежные выплаты в возмещение ущерба, причиненного работодателем, не учитываемые в налоговых расходах, так как выплачиваются в случае нарушения работодателем законодательства о труде. НДФЛ не облагаются и страховые взносы на них не начисляются.

Поощрительные выплаты и подарки, не связанные с результатами труда, и выплаты социального характера также не учитываются в налоговых расходах, так как не связаны с деятельностью, направленной на получение дохода (кроме выплат, прямо указанных в ст. 255 НК РФ). облагаются НДФЛ кроме выплат, указанных в ст. 213, 213.1, 217 НК РФ, и страховыми взносами, но кроме выплат, не признаваемых объектом обложения на основании ст. 7 и указанных в ст. 9 Закона № 212-ФЗ.

Суммы начисленной амортизации. Поэтапное отнесение стоимости амортизируемого имущества в процессе его эксплуатации к производственным расходам можно назвать амортизацией в целях налогообложения¹.

Амортизируемым имуществом на основании ст. 256 НК РФ признаются: имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используемые им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем

¹ Амортизация // Общий толковый словарь русского языка. URL: <http://tolkslovar.ru/a37470.html> (дата обращения: 10.02.2014).

начисления амортизации. Амортизируемым имуществом является имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Дополнительно амортизируемым имуществом может быть:

1) имущество, полученное унитарным предприятием от его собственника в оперативное управление или хозяйственное ведение;

2) имущество, полученное организацией-инвестором от собственника указанного имущества в соответствии с законодательством РФ об инвестиционных соглашениях в сфере коммунальных услуг (однако данное имущество подлежит амортизации только в течение срока действия инвестиционного соглашения в порядке, установленном НК РФ);

3) имущество, относящееся к мобилизационным мощностям.

Равным образом амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения, предоставленные по договору безвозмездного пользования, и объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией – ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества, созданное в соответствии с российским законодательством об инвестиционных соглашениях в сфере коммунальных услуг или о концессионных соглашениях, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия инвестиционного соглашения или концессионного соглашения в порядке, установленном именно НК РФ.

Важно отметить, что основные нормы, регулирующие вопросы права собственности на имущество, закреплены в ст. 209–243 Гражданского кодекса РФ¹ (далее – ГК РФ).

¹ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 2013. № 44. Ст. 5641.

В этой связи представляет интерес мнение Минфина России, высказанное в Письме от 9 сентября 2011 г. № 03-03-10/86¹. Финансовое ведомство указывает, что согласно п. 1 ст. 256 НК РФ следует понимать под «амортизируемым имуществом» для целей налогообложения прибыли. Это само «имущество и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности» и далее называются «амортизируемым имуществом». Также приводятся дополнительные критерии для признания имущества амортизируемым. Из синтаксического строения абз. 1 п. 1 ст. 256 НК РФ следует, что указанные критерии относятся к амортизируемому имуществу, то есть к имуществу и иным объектам интеллектуальной собственности.

К амортизируемому имуществу в целом налоговое законодательство относит основные средства и нематериальные активы.

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей. В то же время нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход) и наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патен-

¹ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 9 сентября 2011 г. № 03-03-10/86. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

ты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака)¹.

К нематериальным активам, например, относятся:

1. Исключительное право:

а) патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

б) автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

в) автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

г) на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

д) патентообладателя на селекционные достижения.

2. Владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Необходимо указать, что первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

К нематериальным активам не относятся: не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Состав и группировка основных средств, относимых к амортизируемому имуществу, определены Постановлением Правительства РФ от 1 января

¹ См.: Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы: повышающие и понижающие коэффициенты // *Налоги*. 2012. № 26. С. 14–20.

2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в ред. от 10 декабря 2010 г. № 1011-ФЗ)¹.

Налоговое законодательство предусматривает виды имущества, не включаемого в состав амортизируемого имущества, в частности:

1) земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги;

2) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для ее осуществления;

3) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

4) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, кроме имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

5) имущество в виде объектов внешнего благоустройства, в том числе: объекты лесного хозяйства и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, и другие аналогичные объекты;

б) имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования;

7) имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной и уставной деятельности и т.д.

Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества в целях налогообложения прибыли исключаются отдельные виды основных

¹ См.: СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 52; 2010. № 51. Ст. 6.

средств: переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев; находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев; зарегистрированные в Российском международном реестре судов суда на период нахождения их в данном реестре.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой, определенной для данного объекта, исходя из срока его полезного использования и первоначальной стоимости.

Срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом положений НК РФ, его принадлежности к амортизационной группе в соответствии с классификацией, установленной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». При этом согласно п. 6 ст. 258 НК РФ для основных средств, не указанных в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций.

Для определения размера амортизационных отчислений необходимо исчисление первоначальной стоимости основного средства, которая определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации – как сумма, в которую оценено такое имущество согласно положениям НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и из

других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов на основании договоров. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Согласно финансово-правовой позиции Минфина России, выраженной в Письме от 13 января 2012 г. № 03-03-06/1/12¹, в случае, если срок службы основного средства в соответствии с нуждами налогоплательщика короче, чем срок полезного пользования, установленный для данного основного средства Классификатором основных средств, в целях налогообложения и расчета нормы амортизации следует руководствоваться положениями Классификатора основных средств. Если в дальнейшем такой объект основных средств будет выведен из эксплуатации (ликвидирован), то расходы на его ликвидацию, на списание нематериальных активов, включая сумму недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, будут относиться к внереализационным расходам.

Для определения размера амортизационных отчислений по нематериальным активам важно исчисление их первоначальной стоимости, которая определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

Сумма амортизации для целей налогообложения прибыли определяется ежемесячно.

В целях налогообложения применяется один из двух методов начисления амортизации: линейный или нелинейный.

¹ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 13 января 2012 г. № 03-03-06/1/12 «Об определении срока полезного использования временных (нетитульных) зданий, сооружений в целях налогообложения налогом на прибыль». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом). Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в 5 лет.

Подводя некоторые итоги, представляется верным привести позицию Минфина России, высказанную в Письме от 8 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/721¹, согласно которой одним из основных критериев амортизируемого имущества выступает его способность приносить налогоплательщику экономическую выгоду (доход). В случаях, если амортизируемое имущество введено в эксплуатацию, и амортизация начала начисляться, но в силу каких либо причин или изменившихся обстоятельств данное имущество не использовалось в финансово-хозяйственной деятельности организации, расходы на приобретение такого имущества не могут быть включены в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Основываясь на анализе положений НК РФ и указанной позиции Минфина России, представляется верным дополнить НК РФ определением амортизации в целях налогообложения: амортизация в целях налогообложения – это систематическое и поэтапное снижение стоимости имущества, приносящего экономическую выгоду, на протяжении срока его полезного использования.

Прочие расходы. Группа расходов, поименованная как «прочие расходы», является наиболее разнородной по составу. К прочим расходам относятся не только затраты, перечисленные в ст. 264 НК РФ, но и ряд других, некоторым из которых посвящены отдельные статьи НК РФ. К ним, в частности, относятся следующие:

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг, а также на декларирование соответствия с участием третьей стороны;

3) расходы по стандартизации;

4) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

5) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

6) суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

7) расходы на обеспечение пожарной безопасности, содержание службы газоспасателей, услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, содержание собственной службы безопасности;

8) расходы на юридические и информационные услуги;

9) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;

10) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах утвержденных тарифов;

11) расходы на аудиторские услуги и др. (ст. 264 НК РФ);

12) расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ);

13) расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);

14) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР) (ст. 262 НК РФ);

15) расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ) и некоторые др.

Внереализационные расходы

Внереализационными расходами в общепринятом смысле являются расходы организации, не связанные непосредственно с обычными или иными видами деятельности. На основании ст. 265 НК РФ 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 таким расходам относятся, например:

- 1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества, включая его амортизацию;
- 2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида¹;
- 3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- 4) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;
- 5) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;
- б) расходы 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 и т.д.

¹ При этом расходами признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного); только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической.

Также в целях налогообложения прибыли к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:

- 1) убытки прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- 2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;
- 3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- 4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- 5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден);
- 6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, чрезвычайных ситуаций;
- 7) убытки по сделке уступки права требования и ряд др.

Некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. В такой ситуации налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе он отнесет такие затраты.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Согласно ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются следующие расходы в виде:

- 1) сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и другой прибыли после налогообложения;
- 2) сумм от начисления пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджеты бюджетной системы РФ (в государственные внебюджетные фонды),

процентов, подлежащих уплате в бюджет, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым в соответствии с российским законодательством предоставлено право наложения указанных санкций;

3) взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество;

4) суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

5) расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, за исключением расходов, указанных в п. 9 ст. 258 НК РФ;

б) взносов на добровольное страхование, кроме указанных в ст. 255, 263 и 291 НК РФ;

7) взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме указанных в ст. 255 НК РФ;

8) процентов, начисленных налогоплательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 НК РФ и т.д.

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения, состоит из 48 пунктов и, как уже отмечалось, не является исчерпывающим.

Толкование ст. 270 НК РФ позволяет сделать однозначный вывод, что перечень расходов, прямо поименованных в указанной статье, ни при каких обстоятельствах не может быть учтен при налогообложении прибыли. Также в обоснование данной позиции целесообразно привести мнение К.И. Оганяна, который считает, что «... своеобразным «критерием отсека» является факт наличия того или иного элемента расходов в перечне, приведенном в ст. 270 НК РФ. В этом случае расходы нельзя учесть при налогообложении прибыли, даже если налогоплательщик будет пытаться

доказать факт экономической обоснованности расхода, разумность и добросовестность своих действий»¹.

При подведении общего итога представляется верным для единообразной трактовки понятия «расходы по налогу на прибыль» дополнить абз. 2 ст. 252 НК РФ следующим определением: «Расходами по налогу на прибыль организаций признаются расходы в виде затрат и (или) убытков, имеющих денежное выражение, обоснованные, документально подтвержденные, связанные с фактической деятельностью организации, направленной на получение такой прибыли, за исключением прямо поименованных в ст. 270 НК РФ. Несоблюдение какого-либо из указанных критериев означает невозможность принятия той или иной затраты в составе расходов по налогу на прибыль организаций».

¹ *Оганян К.И.* Прежде всего расшифровки требует термин «экономически оправданные затраты» // Учет. Налоги. Право. 2005. № 13. С. 42–45.

Глава 2. ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ ПРИЗНАКИ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Согласно ст. 252 НК РФ налогоплательщики–российские организации в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные доходы уменьшают на сумму произведенных расходов. Расходами при этом признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, а также, если они документально подтверждены и обоснованы.

Таким образом, представляется верным выделить из определения расходов организации, приводимого в НК РФ, обязательные признаки данного понятия с позиции финансового, в частности налогового, права. К числу таковых будут относиться: обоснованность расходов организации, документальная подтвержденность, направленность расходов на получение доходов.

Указанные признаки являются в настоящее время одними из самых юридически не определенных в законодательстве РФ.

Необходимо отметить, что российское законодательство активно развивается в основном за счет прецедентного регулирования, представленного постановлениями Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ.

В современных условиях Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ в своих решениях по спорам хозяйствующих субъектов с налоговыми органами сформулировали правовые позиции, которые принципиально изменили взгляд на признаки обоснованности затрат, документальной подтвержденности и направленности на получение дохода. Остановимся на этом более детально

2.1. Обоснованность расходов организаций

Под обоснованными расходами в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. В связи с этим одним из основных критериев учета расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль является относительное понятие – обоснованность расходов.

Требование об обоснованности затрат как обязательном условии для признания расходов в целях налогообложения сегодня является самым спорным с точки зрения юридической определенности данного понятия.

НК РФ не устанавливает конкретное определение термина «обоснованный расход» и трактует его посредством другого термина – «оправданность затрат». Иными словами, определение одного понятия осуществляется с помощью другого, трактовки которого НК РФ не содержит.

Для установления понятийных основ следует обратиться к толкованию указанного термина в Словаре русского языка С.И. Ожегова. Термин «обоснованный» применительно к чему-либо определяется, как подтвержденный фактами, серьезными доводами, убедительный¹. Соответственно расходы организаций будут являться обоснованными только в случае подтверждения оправданности их осуществления убедительными фактами, серьезными доводами.

Такое построение налоговых норм представляется в определенной степени оправданным, поскольку предусмотреть все виды возможных расходов организации-налогоплательщика практически невозможно. Однако отсутствие в законодательстве РФ четко закрепленного порядка определения расходов организации в целях налогообложения, а также оценочный характер признаков, используемых для их характеристики, изначально предполагают применение сугубо субъективного подхода при определении обоснованности тех или иных расходов в целях налогообложения.

¹ См.: Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М., 2013.

Некий итог спорам об экономической оправданности затрат подвел Конституционный Суд РФ в своих определениях от 4 июня 2007 г. № 320-О-П¹ и № 366-О-П², рассмотрев запросы группы депутатов Государственной Думы РФ о проверке конституционности абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ и Негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления» о нарушении конституционных прав и свобод положениями п. 1 ст. 252 НК РФ.

Конституционный Суд РФ пришел к выводу об отсутствии неопределенности в вопросе о соответствии норм, содержащихся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ, Конституции РФ, разъяснил, что следует понимать под экономической обоснованностью расходов.

Он указал также, что законодатель оправданно отказался от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные не поименованные в гл. 25 НК РФ затраты к расходам в целях налогообложения или нет.

Наличие в законе общих оценочных понятий само по себе не свидетельствует об их неопределенности, поскольку нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

¹ См.: СЗ РФ. 2007. № 28. Ст. 3479.

² См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

В п. 3 Определения № 320-О-П Конституционный Суд РФ отметил, что общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, указанные в оспариваемых положениях ст. 252 и других статьях гл. 25 НК РФ, должны применяться в системе действующего правового регулирования с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также позиций самого Конституционного Суда РФ.

Гражданское законодательство рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли (п. 1 ст. 2 ГК РФ), которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы (ст. 50 ГК РФ).

Глава 25 НК РФ регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности (ст. 253–255, 260–264). Этот же критерий прямо обозначен в абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из этого же исходит и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹ (далее – Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53), принятом на основании ст. 13 Федерального конституционного закона от 28

¹ См.: Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации»¹ в целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ закрепил положение, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же Постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Налоговое законодательство не использует понятие «экономическая целесообразность» 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 (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П², судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

¹ См.: Российская газета. 1995. 16 мая; СЗ РФ. 2014. № 26 (ч. 1). Ст. 3359.

² См.: СЗ РФ. 2004. № 9. Ст. 830.

Следовательно, нормы, содержащиеся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ, не допускают их произвольного применения, потому что требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда РФ о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств¹.

Судебная практика, которую формирует Высший Арбитражный Суд РФ, также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций.

Как отмечено в п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

Вслед за Конституционным Судом РФ Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении от 18 марта 2008 г. № 14616/072008 высказался относительно проблемы экономической обоснованности расходов: «...Глава 25 НК РФ при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства предполагают признание их экономически оправданными (обоснованными)»².

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О // СЗ РФ. 2006. № 43. Ст. 4529.

² Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 11.

При этом Кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности».

Для уяснения критерия обоснованности расходов организаций существует необходимость обратиться к анализу ряда понятий, имеющих важное значение в рамках рассматриваемых вопросов.

Расходы организации и налоговая выгода

Расходы организаций могут быть признаны необоснованными, если налоговым органом будет доказано, что деятельность организации, ее контрагента, взаимозависимых или аффилированных лиц направлена не на получение прибыли, а на совершение операций, связанных с получением налоговой выгоды.

Законодательство о налогах и сборах РФ не содержит понятия «налоговая выгода». Налоговому законодательству известны такие понятия, как «экономическая выгода» и «материальная выгода».

Согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с НК РФ.

Организации, учитывая затраты в составе расходов по налогу на прибыль, не всегда действуют в рамках правового поля. Такие действия в настоящий момент в зависимости от конкретных обстоятельств могут квалифицироваться как правомерная реализация субъективного права, например, посредством применения налогового планирования либо как злоупотребление правом¹.

Согласно общей теории права управомоченное лицо может осуществлять свои права в соответствии с их назначением (в допустимых формах).

¹ См.: Попов В.В. Защита прав и законных интересов субъектов в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 20.

Если правообладателем нарушается назначение субъективного права (поведение правообладателя выходит за рамки допустимого), имеет место злоупотребление субъективным правом. Злоупотребление правом признается своеобразным правонарушением, потому что отклоняющееся поведение правообладателя формально соответствует закону (букве закона), однако по существу субъективное право используется в противоречии с его назначением. При этом злоупотребление всегда является виновным поведением (в форме умысла или неосторожности).

Представляется обоснованным предложение Д.В. Винницкого сформулировать некоторые признаки налогового злоупотребления и отнести к ним ряд обстоятельств.

1. Квалифицируемое как злоупотребление действие должно заключаться в создании юридических конструкций, не соответствующих действительности (фиктивная юридическая конструкция), то есть их экономическому и юридическому содержанию.

2. Квалифицируемое как злоупотребление действие ведет к полному или частичному освобождению от уплаты налога. Такое освобождение не имело бы места, если бы налогоплательщиком не была создана фиктивная юридическая конструкция.

3. Фиктивной юридической конструкцией могут быть признаны гражданско-правовые сделки (цепочки сделок), создание юридических лиц (групп юридических лиц), прежде всего, с целью предотвращения возникновения налоговой обязанности или сокращения ее объема при отсутствии на то законных оснований.

4. Оформление соответствующих гражданско-правовых сделок (цепочек сделок), создание юридических лиц (групп юридических лиц) не имеет иной (неналоговой) конкретной экономической, социальной или другой цели, кроме не предусмотренного законом сокращения налогового бремени налогоплательщика.

Налоговое планирование призвано обеспечить минимизацию налоговых платежей организаций-налогоплательщиков без нарушения действующего законодательства. Оно предполагает уменьшение размера уплачиваемых налогов способами, не противоречащими нормам НК РФ. Как верно отмечает А.М. Некрасов, «стремление к максимизации конечного финансового результата предпринимательской деятельности субъекта хозяйственной деятельности включает в том числе и задачу управления налоговой обязанностью и планированием размера налоговых платежей»¹.

Налоговое планирование обязательно включает в себя правовую составляющую, поскольку базируется на нормах налогового законодательства, либо использует существующие пробелы в правовом регулировании налоговых отношений. Минимизация налогов с использованием разрешенных законом способов и приемов – главное, что отличает этот аспект налогового планирования от уклонения от налогообложения, предполагающего использование незаконных схем уменьшения размера налоговых обязательств и потому являющегося наказуемым деянием. Уклонение от уплаты налогов совершается недобросовестным налогоплательщиком, допускающим злоупотребление правом².

В основе разграничения легальных действий налогоплательщиков по минимизации своих налоговых обязательств и злоупотребления правом, имеющим целью уклонение от налогообложения, лежит понятие «налоговая выгода». Впервые определение данного понятия было введено Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Налоговая выгода – это снижение налоговой нагрузки на организацию путем получения льгот, вычетов, иных послаблений. Налоговая выгода уменьшает размер налогового бремени и рассматри-

¹ Некрасов А.М. О некоторых оценочных категориях в налоговом законодательстве России // Право и государство: теория и практика. 2010. № 9. С. 68.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

вается как следствие экономически оправданных действий добросовестного налогоплательщика.

Таким образом, в случае признания определенных расходов необоснованными налоговая выгода, полученная организацией вследствие этих операций, будет также признаваться необоснованной.

Важно отметить, что первоначально, до момента принятия Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53, для оценки поведения организаций-налогоплательщиков применялись понятия: «добросовестность» и «недобросовестность». Понятие «добросовестность» впервые было употреблено в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а понятие «недобросовестность» – в Определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О о разъяснении данного Постановления.

Целесообразно указать, что данные понятия сразу же становятся объектом многочисленных научных исследований¹ из-за отсутствия законодательно установленных критериев добросовестного и недобросовестного поведения организаций-налогоплательщиков.

В литературе по вопросу, касающегося характера данных понятий и возможности их применения в сфере налогообложения, имеют место совершенно противоположные точки зрения. В частности, В.А. Белов, исследуя проблему добросовестности и недобросовестности в каком-либо ином праве, кроме частного, гражданского, утверждает, что понятие «недобросовестность» несовместимо с природой публичного права. Он считает, что «в публичном праве мыслим единственный порок деяния – объективная неправо-

¹ См., например: *Гусева Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. М., 2006. С. 355–380; *Корнаухов М.В.* Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома, 2006. С. 4; *Сасов К.А.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М., 2008. С. 16, 177–194.

мерность, то есть нарушение нормы объективного публичного права. Где же здесь место рассуждениям о недобросовестности?»¹

К.А. Сасов пишет: «В налоговом праве не существует понятий доброй воли и доброй совести, поскольку налогоплательщики должны исполнять законные обязанности независимо от своих убеждений, волевых и моральных качеств. Налогоплательщики уплачивают налоги в полном объеме не потому, что у них добрая воля и добрая совесть, а потому, что эта законная обязанность обеспечена мерами государственного принуждения и наказания. Деление налогоплательщиков в публичных (административных, налоговых) целях должно происходить не по принципу «добросовестный» (лицеприятный, покладистый, лояльный) – «недобросовестный» (нелицеприятный, непокладистый, конфликтный), а по принципу «законопослушный» (правомерное поведение) – «незаконопослушный» (правонарушитель)»².

Между тем Д.В. Винницкий говорит об общеправовом характере добросовестности, который проявляется во многих отраслях права: «Несмотря на то, что налоговое законодательство понятие «добросовестность» в качестве необходимого критерия для оценки действий участника налоговых отношений непосредственно не использует, это не означает, что налоговое право безразлично к данному принципу. Напротив, как и в других отраслях, он имеет для данной отрасли основополагающее значение при разрешении споров и применении конкретных налогово-правовых норм»³.

Необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что критерий «недобросовестность налогоплательщика», введенный Конституционным Судом РФ применительно к одному частному случаю уклонения от налогообложения через использование неплатежеспособных банков, стал приме-

¹ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. М., 2006. С. 18–20.

² Сасов К.А. Солидарная ответственность в налоговом праве. М., 2011. С. 7.

³ Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 218.

няться повсеместно налоговыми органами и арбитражными судами при оценке действий организаций-налогоплательщиков¹.

В этот период понятие «добросовестность (недобросовестность)» стало использоваться в качестве механизма, подменившего собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий организаций-налогоплательщиков неправомерными. Согласно высказываниям В.А. Белова налоговые органы получили возможность наказывать налогоплательщиков за деяния, не нарушающие норм объективного права и, следовательно, не составляющие правонарушений. Само по себе недобросовестное поведение стало трактоваться налоговыми органами как самостоятельное налоговое правонарушение – неправомерное вредоносное действие².

Наиболее полно и глубоко круг проблем, имеющих непосредственное отношение к теоретическому обоснованию и практическому применению понятия «добросовестность (недобросовестность)», рассмотрен в монографии С.В. Савсериса.

Анализируя соотношение понятий «недобросовестность налогоплательщика», «обход закона» и смежных с ними терминов, С.В. Савсерис обосновывает выдвинутый им тезис о том, что «все известные российской судебной практике случаи недобросовестности налогоплательщиков содержат в своей основе мнимые и притворные сделки», и делает вывод, что «в современной практике российских судов и налоговых органов «недобросовестным

¹ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211; Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410; Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 48. Ст. 4838.

² См.: Белов В.А. Указ. раб. С. 27.

налогоплательщиком» признается тот, кто в целях получения налоговой выгоды совершает мнимые и притворные сделки»¹.

Как считает автор, анализ известных судебной практике случаев недобросовестности позволяет утверждать, что к ним вполне могли бы применяться гражданско-правовые институты мнимых и притворных сделок с последующей переоценкой налоговых последствий. Эта концепция может успешно на современном этапе вытеснить используемый подход недобросовестности. Введение в судебную практику подхода, основанного на концепции мнимых и притворных сделок, кроме того, будет дисциплинировать и налогоплательщиков, и налоговые органы, и суды.

«Единственной отрицательной чертой применения концепции недействительных сделок в налоговых спорах, – считает С.В. Савсерис, – является то, что изменяются не только налоговые, но и гражданско-правовые последствия», в связи с чем (как вариант), он полагает достаточным, «чтобы исключить указанный недостаток, ввести в Налоговый кодекс более четкие нормы о возможности переквалификации сделок исключительно для целей налогообложения»², основав эти нормы на концепции мнимых и притворных сделок.

Арбитражная практика до недавнего времени шла по неблагоприятному для организаций-налогоплательщиков, в том числе плательщиков налога на прибыль, пути в рамках необходимости оценки законности решения налогового органа, принятого на основе не предусмотренного законом морально-этического понятия «добросовестность». При этом судебское усмотрение встало на путь формальной и субъективной оценки поведения организаций-налогоплательщиков по их привлечению к ответственности посредством применения неопределенного критерия недобросовестности.

В связи с отрицательной практикой, сложившейся в отношении субъектов хозяйствования, и, осознавая тот факт, что понятие «добросовестность» стоит в одном ряду с такими понятиями, как справедливость и разум-

¹ Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. С. 117.

² Там же.

ность, берущими свое начало из философии права, данное понятие для правоприменителя всегда будет носить абстрактно определенный и субъективно-оценочный характер, так как объективно не может иметь нормативной определенности, четкого, единообразного, предельно ясного содержания без привязки к поведению субъекта в конкретной жизненной ситуации. 12 октября 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ принял Постановление № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Необходимо отметить, что статус, название и содержание документа, принятого в итоговой редакции, в процессе его подготовки и в ходе обсуждения, в том числе в широких кругах юридической общественности, неоднократно пересматривались.

Первоначально обсуждался проект информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ «О фактах недобросовестного поведения при рассмотрении дел в арбитражных судах», затем проект информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, при разрешении налоговых споров в арбитражных судах», далее проект информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке арбитражными судами представляемых налоговыми органами доказательств необоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика», последним – проект постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», который и был принят после его обсуждения на Пленуме Высшего Арбитражного Суда РФ. Каждый последующий проект появлялся в результате анализа и редактирования предыдущего.

В данном акте произошел отказ от понятий «добросовестность» и «недобросовестность» как критерия оценки поведения организаций-налогоплательщиков в пользу понятия «обоснованная (необоснованная) налоговая выгода», которая и получение которой само по себе не является про-

тивноправным действием, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика.

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда № 53 отмечается, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики, в связи с чем действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны.

Также указывается, что необоснованной признается выгода, которую налогоплательщик не может подтвердить «разумными экономическими или иными причинами», и получаемая от операций, произведенных в целях экономии на налогах. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик, осуществляя те или иные расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда № 53 содержится перечень признаков, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды.

Во-первых, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения прибыли учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Во-вторых, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом не-

обходимо учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания ее необоснованной.

В-третьих, о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

1) невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

2) отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

3) учет для целей налогообложения прибыли только хозяйственных операций, непосредственно связанных с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

4) совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета;

5) создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

6) взаимозависимость участников сделок;

7) неритмичный характер хозяйственных операций;

8) нарушение налогового законодательства в прошлом;

9) разовый характер операции;

10) проведение операции не по месту нахождения налогоплательщика;

11) осуществление расчетов с использованием одного банка;

12) совершение транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

13) использование посредников при проведении хозяйственных операций.

Особого внимания заслуживает тот факт, что перечень «подозрительных» признаков не является закрытым. На необоснованность налоговой выгоды могут указывать и другие обстоятельства. Необходимо учитывать, что обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды возложена на налоговые органы. Указанные доказательства базируются на фактах, установленных в ходе мероприятий налогового контроля, и собранных доказательствах по данным фактам. Каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами¹.

Таким образом, налоговому органу предоставляется возможность переквалификации названных налоговых сделок налогоплательщика. Осуществляя свою переквалификацию сделок, исходя из их экономического содержания, а не избранной формы, налоговый орган производит пересчет налога, если доказано, что деятельность налогоплательщика направлена лишь на минимизацию налога. Это, конечно же, не соотносится с презумпцией невиновности налогоплательщика.

В 2014 г. Совет Федерации инициировал законопроект «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия преступлениям и иным правонарушениям в сфере налогообложения и введения порядка оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»², разработанный Федеральной налоговой службой (далее – ФНС России). Данный законопроект направлен на пресечение использования

¹ См.: *Филатов А.Н.* К вопросу о правомерности налоговых проверок // *Налог.* 2012. С. 23.

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

организациями – налогоплательщиками незаконных схем уменьшения налогооблагаемой базы.

ФНС России предлагает дополнить п. 1 ст. 252 НК РФ в части установления обязанности налогоплательщика соблюдать должную осмотрительность при осуществлении хозяйственных операций.

Согласно законопроекту не проявлением должной осмотрительности будет считаться проведение хозяйственной операции с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик знал или мог знать, что контрагент не осуществляет реальную предпринимательскую деятельность и (или) о невозможности реального осуществления контрагентом данной хозяйственной операции.

Помимо этого, в законопроекте предлагается дополнить НК РФ ст. 87.2, в соответствии с которой не допускается уменьшение обязанности по уплате налогов, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета вследствие злоупотребления своими правами, например, путем занижения налоговой базы, применения налогового вычета, использования налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, создания условий для применения специального налогового режима.

Под злоупотреблением своими правами на основании законопроекта понимается отражение налогоплательщиком сделок (совокупности сделок), операций, совершенных с целью прикрыть другие сделки (совокупность сделок), операции, в том числе сделки (совокупность сделок) с иными правовыми последствиями, а также совершение действий (бездействий), направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, то есть совершение мнимых и притворных сделок¹.

Основываясь на анализе законопроекта, в качестве своеобразного итога представляется возможным выделить основное планируемое нововведение.

¹ См. ст. 170 Гражданского кодекса РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г. № 129-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 2013. № 44. Ст. 5641.

Анализ судебной практики по вопросу об отмене решений, связанных с незаконной минимизацией налоговых выплат, показывает, что, начиная примерно со второй половины 2010 г., суды нередко занимали позицию налогоплательщиков ввиду неубедительности аргументации, приводимой налоговыми органами.

Решения арбитражных судов различных инстанций тоже говорят о том, что налоговые органы стали менять методы проводимых проверок с целью более грамотного и эффективного доказывания необоснованных расходов, осуществляемых организациями, и, соответственно, уклонения организации от уплаты налогов¹.

Суды указывают, что значимыми доказательствами для вынесения решения налоговыми органами, раскрывающими фиктивность сделок налогоплательщика, являются данные о налоговой нелегитимности. При этом совокупность таких данных, как неизвестность места нахождения контрагента, непредставление им налоговой отчетности, заявление минимальных налоговых обязательств, совершение не характерных для заявленного вида деятельности операций, отсутствие материальных и трудовых ресурсов и другие аналогичные сведения, формируют массив совокупности доказательств для признания налоговой выгоды необоснованной.

В связи с этим в настоящее время суды вменили налоговым органам в обязанность аргументировать правомерность своих претензий, а также представлять документальные доказательства преднамеренности и согласованности действий участников сделки, приводящих к необоснованному уменьшению организацией-налогоплательщиком своих налоговых обязательств.

Вместе с тем суды указывают и на обязательность проявления организацией-налогоплательщиком в качестве подтверждения ее правоты в рамках

¹ См., например: Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 17 марта 2011 г. № КА-А40/17564-10 по делу № А40-95355/09-112-687. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс»; Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 9 июня 2011 г. № КА-А41/5548-11. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

судебного спора должной осмотрительности при выборе контрагента, и на ответственность за недобросовестность контрагента по обязательному перечислению налоговых сборов, хотя действующее налоговое законодательство не обязывает проверять партнеров по сделкам и иным операциям¹.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, а затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу, исключены из состава расходов по налогу на прибыль организации, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности.

Так, налоговый орган исключил из состава расходов по налогу на прибыль организации затраты на приобретение оргтехники на основании того, что контрагент, выставивший ей счета-фактуры, по данным ЕГРЮЛ, прекратил свою деятельность. По мнению налогового органа, организация не проявила должную осмотрительность, поскольку не приняла меры по выяснению статуса юридического лица, личности руководителя, действующего от имени юридического лица, и не установила наличия у него полномочий на подписание первичных бухгалтерских документов, что следует из протокола допроса руководителя и учредителя организации.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении его требований, суд указал, что на момент подписания договора и выставления счета-фактуры поставщик был ликвидирован, и, значит, такой счет-фактура содержит недостоверные сведения, а налогоплательщик, не запросивший сведения из ЕГРЮЛ о контрагенте, считается не проявившим должной осмотрительности².

¹ См., например: Постановление Федерального Арбитражного Суда Центрального округа от 23 августа 2013 г. по делу № А64-5546/2012 // Не опубликовано. СПС «КонсультантПлюс», Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 10 октября 2012 г. по делу № А82-4230/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Центрального округа от 22 апреля 2011 г. по делу № А14-6088/2010/228/24. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Минфин России и ФНС России неоднократно издавали информационные письма, в которых рекомендовали налогоплательщикам на этапе заключения договоров требовать от контрагентов определенные данные, в частности, копии свидетельств о постановке на учет в налоговом органе, доверенности или иные документы, уполномочивающие то или иное лицо подписывать документы от лица контрагентов. Кроме того, контролирующие органы рекомендовали проверять факт занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц, наличие официальных источников информации о деятельности потенциального контрагента (например, в Интернете). Такие рекомендации содержат письма Минфина России: от 6 июля 2009 г. № 03-02-07/1-340¹, от 10 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-177² и ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84³. Помимо перечисленных требований, предлагается проверить, не зарегистрирован ли контрагент по месту так называемой массовой регистрации, не ликвидировано ли юридическое лицо в принудительном порядке, представляются ли им в налоговый орган налоговая и бухгалтерская отчетности (письма Минфина России: от 16 апреля 2010 г. № 03-02-08/25⁴, от 19 марта 2010 г. № 03-02-07/1-118⁵, от 16 марта 2010 г. № 03-02-07/1-110⁶, от 15 марта 2010 г. № 03-02-08/14⁷).

Однако есть судебные решения, содержащие выводы, что даже получение налогоплательщиком копий учредительных документов и сведений из ЕГРЮЛ еще не свидетельствует о проявлении им должной осмотрительности.

¹ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 6 июля 2009 г. № 03-02-07/1-340. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См.: Письмо Министерства финансов РФ от 10 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-177. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ См.: Письмо ФНС РФ от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 // Официальные документы (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»). 2010. № 9.

⁴ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 16 апреля 2010 г. № 03-02-08/25. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁶ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 16 марта 2010 г. № 03-02-07/1-110 // Постановление ФАС Уральского округа от 19 апреля 2012 г. № Ф09-2373/12 по делу № А71-5465/11

⁷ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Так, в Постановлении от 19 апреля 2012 г. № Ф09-2373/12 по делу № А71-5465/11¹ Федеральный арбитражный суд Уральского округа пришел к выводу о том, что проверка государственной регистрации контрагента не свидетельствует о проявлении должной осмотрительности. Суд разъяснил, что по сведениям из ЕГРЮЛ нельзя определить наличие у контрагента необходимых ресурсов для выполнения строительных работ, узнать о наличии лицензии, данных о персонале, оценить его деловую репутацию.

В постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 февраля 2011 г. № КА-А40/18297-10 по делу № А40-18924/10-111-122² (Определением Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 апреля 2011 г. № ВАС-5354/11³ отказано в передаче данного дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ) указывается, что истребование у контрагентов в числе прочих документов выписки из ЕГРЮЛ не говорит о проявлении должной осмотрительности, так как налогоплательщиком не были приведены доводы в пользу выбора именно этих организаций, в обоснование их деловой репутации, платежеспособности, возможностей исполнения обязательств без риска, наличия необходимых резервов (производственных мощностей, технологического оборудования, высококвалифицированного персонала).

В постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18 апреля 2012 г. по делу № А32-28960/2011⁴ отмечалось, что информация о регистрации контрагентов в качестве юридических лиц имеет справочный характер и не характеризует их как добросовестных, надежных и стабильных участников хозяйственных взаимоотношений.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Аналогичные выводы содержат: постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 июня 2011 г. № КА-А40/6036-11 по делу № А40-129174/09-126-952¹, Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 7 ноября 2011 г. по делу № А19-723/2011² и ряд др.

Есть примеры судебных решений, согласно которым проверка контрагентов путем получения информации, размещенной на официальных интернет-сайтах госорганов (агентств и т.п.), не свидетельствует о проявлении организацией-налогоплательщиком должной осмотрительности (например, постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 12 января 2012 г. по делу № А65-6678/2011³, в котором указано, что проверка действительности паспортов учредителей (руководителей) контрагентов на официальном сайте ФМС России не демонстрирует проявление должной осмотрительности. Информация, размещенная на официальном сайте, носит справочный характер, на что указано и в распечатке с сайта).

Подобные заключения имеются в постановлениях Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа: от 18 августа 2010 г. по делу № А33-19963/2009⁴, от 16 августа 2010 г. по делу № А33-14147/2009⁵, от 24 августа 2010 г. по делу № А10-5604/2009⁶.

В 2010 г. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу ОАО «Муромский стрелочный завод»⁷ вынес прецедентное решение в пользу организаций-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁵ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁶ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁷ См.: Вестник ВАС РФ. 2010. № 7.

налогоплательщиков. В деле о доначислении налога на прибыль организации и отказе в вычетах по НДС в связи с подписями неустановленных лиц на счетах-фактурах Высший Арбитражный Суд РФ сделал следующий вывод: «При отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций... вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной».

Тем самым, была выбрана позиция, в соответствии с которой организации-налогоплательщику достаточно было доказать реальность осуществления хозяйственной операции, и все претензии налогового органа должны быть сняты.

Однако в том же 2010 г. возникли иные тенденции в судебных решениях, поддержанные и Высшим Арбитражным Судом РФ. Суды отказывали налогоплательщикам в признании затрат и в вычетах по НДС на том основании, что документы по сделке содержат недостоверные сведения. Подобные выводы сделаны в постановлениях Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа: от 26 марта 2010 г. по делу № А28-10410/2009¹ (Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2010 г. № ВАС-10026/10² отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ для пересмотра в порядке надзора), Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 февраля 2010 г. по делу № А44-2914/2009³ (Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 июня 2010 г. № ВАС-4058/10⁴ отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ для

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

пересмотра в порядке надзора), Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 25 февраля 2010 г. по делу № А55-9925/2009¹ (Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июня 2010 г. № ВАС-8347/10² отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора) и др. Причиной тому оказалась оговорка в Постановлении № 18162/09, согласно которой недостоверная подпись не влияет на право вычета, только если не доказано, что налогоплательщик знал, либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений. Например, о заведомой невозможности реального осуществления операции с учетом потраченного на нее времени, места нахождения имущества, объема материальных ресурсов или отсутствия у компании управленческого, технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Так, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 прямо говорится, что, если инспекция докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности, знал о «проблемном» статусе своего контрагента, в вычетах по НДС и признании затрат может быть отказано.

На основании изложенного представляется возможным выделить следующие необходимые условия для признания налоговой выгоды, полученной от взаимоотношений с контрагентами, обоснованной, наработанные правоприменительной практикой:

1. Подтверждена реальность осуществления хозяйственной операции, которая должна касаться взаимоотношений именно налогоплательщика и данного контрагента.

2. Предприняты меры должной осмотрительности, в частности: истребованы правоустанавливающие документы; проведена проверка правоспо-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

способности по сайту налогового органа (получена выписка из ЕГРЮЛ); обоснованы мотивы выбора контрагента; представлены доказательства обстоятельств заключения и исполнения договора с контрагентом.

Таким образом, предложенный ФНС России законопроект закрепляет наработанные правоприменительной практикой подходы к выявлению необоснованной налоговой выгоды. Тем не менее, представляется, что принятие данного законопроекта в существующем виде негативно отразится на добросовестных организациях-налогоплательщиках в связи с тем, что на них возлагаются не свойственные им функции. По мнению В.В. Попова, «на организации перекладывают бремя доказывания своей добросовестности при защите своих прав и законных интересов»¹, так как для совершения сделки требуется запросить у организации-контрагента длинный перечень документов, паспортные данные, образцы подписей руководителя и главного бухгалтера предприятия и другие данные. По некоторым хозяйственным операциям собрать такие данные было возможно, но по сделкам с удаленными контрагентами и по интернет-сделкам сделать это в принципе невозможно. Кроме того, не всякая организация согласится выдать длинный перечень документов ради одной или нескольких хозяйственных операций, объясняя это нехваткой времени, большим количеством отгрузок, клиентов и высокой занятостью главного бухгалтера. Организации-налогоплательщику же, со своей стороны, не захочется терять интересного коммерческого партнера, цены у которого ниже, чем у других.

Необходимо отметить, что ни Минфин России, ни ФНС России, ни суды различных инстанций не сформировали хотя бы минимальный перечень законных действий организации-налогоплательщика по проявлению должной осмотрительности, гарантирующих его налоговую безопасность.

Перечень необходимых действий со стороны налогоплательщика по соблюдению должной осмотрительности содержит только пояснительная за-

¹ Попов В.В. Защита прав и законных интересов субъектов в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. С. 31.

писка к законопроекту. Предлагается, что к таковым будут относиться: использование электронных баз ФНС России, а также доказательства оценки деловой репутации, платежеспособности, возможности выполнения контрагентом своих обязательств по сделке.

Думается, что исполнение функции налогового контроля за деятельностью контрагентов является прямой обязанностью налоговых органов и перекладывание такой функции на организацию-налогоплательщика кардинально противоречит общим принципам функционирования гражданского оборота, участниками которого выступают налогоплательщики при совершении хозяйственных операций.

В то же время видится справедливым, что данный подход должен применяться только в случае наличия достаточных данных о реальности совершения хозяйственной операции. При этом со стороны налогового органа должен быть исключен формальный подход, когда факт совершения хозяйственной операции налоговым органом не оспаривается, а его выводы строятся на предположениях о мнимости или притворности финансово-хозяйственных отношений организации-налогоплательщика с контрагентом или о недостоверности имеющихся документов.

В подтверждение доводов целесообразно указать, что в практике имели место такие случаи, когда налоговым органом решение об отказе налогоплательщикам в уменьшении налогооблагаемой базы принималось только на основании пояснений, данных номинальным руководителем организации-контрагентом, заявившим о своей непричастности к деятельности этой организации, а также в связи с тем, что данная организация, по сведениям ее территориальной налоговой инспекции, отсутствует по адресу государственной регистрации, не сдает в последнее время отчетность либо предоставляет нулевую или заниженную.

Однако в ходе дальнейшего разбирательства судом было установлено, что пояснения директора основываются на намерении избежать претензий налоговых органов по полноте налоговой отчетности возглавляемой им орга-

низации или размеру суммы уплачиваемых налогов, а хозяйственная операция была реально осуществлена¹.

В завершение этой части исследования целесообразно привести мировую практику, согласно которой для разграничения правомерных и неправомерных действий налогоплательщиков применяется так называемая доктрина деловой цели. Суть ее заключается в том, что деятельность налогоплательщика не ставится под сомнение, если у нее имеется разумная деловая цель, помимо минимизации налогообложения. В противном случае налоговые последствия переосмысливаются в соответствии с экономической сущностью операций. В США рассматриваемое правило известно в несколько более общей формулировке под названием «Содержание превышает форму» (substance over form). Согласно этому правилу для целей исчисления налогов экономическое содержание операций важнее их формы. Впервые оно было сформулировано Верховным Судом США еще в 1921 г.²

Основываясь на изложенном, представляется необходимым включить в законопроект ФНС России «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия преступлениям и иным правонарушениям в сфере налогообложения и введения порядка оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» обязательность вменения в обязанность налоговому органу первоначально проверять факт совершения хозяйственной операции, а в дальнейшем рассматривать иные аспекты хозяйствования.

Как трактует налоговое законодательство и показывает практика, особое значение при определении необоснованной налоговой выгоды придается применению расчетного метода.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 июня 2012 г. по делу № А33-16632/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² Opinions // Сайт Верховного Суда США. URL: <http://www.supremecourt.gov/opinions/07pdf/06-1509.pdf> (дата обращения: 04.04.2014).

Статьей 31 НК РФ налоговому органу предоставлена возможность определять налоговые обязательства проверяемых организаций при помощи расчетного метода. Однако применение этого метода на практике нередко приводит к спорам организаций-налогоплательщиков с указанными органами не только в части обоснованности его использования для исчисления размера налоговых платежей как такового, но и в части того, на основании каких показателей было произведено доначисление налогов¹.

Исключая из состава расходов по налогу на прибыль организаций затраты на приобретение товара, работ, услуг, налоговые органы всегда учитывают в налоговой базе доходы, полученные налогоплательщиком. При этом тот факт, что для получения данных доходов организация-налогоплательщик понесла расходы, пусть не в том размере, который отразила в отчетности, в расчет не берется².

Думается, прежде чем вменять организации-налогоплательщику получение необоснованной налоговой выгоды, налоговому органу необходимо сначала доказать, что она необоснованна (например, документы являются недостоверными по причине подписания их неустановленным лицом), а в дальнейшем рассчитать ее размер, «исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции». В таком случае необоснованной будет не вся налоговая выгода, а только та ее часть, которая искусственно создана.

Для того чтобы установить фактически понесенные затраты, необходимо собрать доказательства, подтверждающие их реальность. К примеру, производство товара невозможно без данных о комплектующих, принятия товара к учету, актов списания, а также реальной цены. В случае, если производитель не известен, существует множество способов установить цену, используя данные производителей аналогичного товара. Судебная практика по этому вопросу выбирает один из двух путей либо организациям удается доказать реальность хозяйственной операции и тем самым отстоять в суде

¹ См.: *Гришина О.П.* Как налоговая инспекция расчетный метод применяет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 18. С. 32.

² См.: Там же. С. 33.

право на признание расходов в составе затрат по налогу на прибыль, а также вычетов по НДС, либо не удастся, что служит поводом к исключению всех расходов по сделкам с такими контрагентами из налоговой базы по налогу на прибыль и доначислению НДС. При этом Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 12 октября 2006 г. № 53 указал на необходимость выяснения реального характера сделки и ее действительного экономического смысла для определения размера налоговых обязательств.

В свою очередь Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, рассмотрев спор о необоснованной налоговой выгоде, в своем Постановлении от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17¹ высказался в поддержку изложенных доводов.

Суть дела состояла в том, что в споре с поставщиком, имевшим все признаки ненадежного контрагента (организация зарегистрирована по адресу массовой регистрации; не имеет основных средств, транспорта, персонала; директор отрицал свою причастность к организации), налоговый орган исключил из состава расходов по налогу на прибыль организаций все затраты по «сомнительной сделке», а также доначислил организации НДС, ранее принятый к вычету. Вменяя в вину организации не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, факт совершения реальных хозяйственных операций по приобретению товара налоговый орган не отрицал. Основанием для признания расходов необоснованными послужила недостоверность первичных документов, представленных организацией-налогоплательщиком.

Следует отметить, что суды всех трех инстанций поддержали доводы налоговой инспекции. Однако Высший Арбитражный Суд РФ высказался иначе, фактически указав на необходимость расчета действительного размера налоговой выгоды. Согласно позиции Высшего Арбитражного Суда РФ подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ может применяться не только по двум основаниям,

¹ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 11.

прямо указанным в данном подпункте (отказ должностным лицам налогового органа в осмотре производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; непредставление более двух месяцев налоговому органу документов, необходимых для расчета налогов), но и в иных ситуациях, когда довод инспекции о недостоверности документов приводит к исключению из состава расходов значительной части материальных затрат, что влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Итак, с учетом мнения Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ применение расчетного метода, как представляется, возможно в следующих случаях:

1. Факт совершения организацией-налогоплательщиком реальной хозяйственной операции по осуществлению расходов не оспаривается.
2. Первичные документы, подтверждающие хозяйственную операцию, влекущую затраты организации-налогоплательщика, признаны налоговым органом недостоверными.
3. Из состава расходов по налогу на прибыль организаций исключается значительная часть материальных затрат, что, в свою очередь, влечет изменение налоговой базы по налогу на прибыль.

В связи с этим применение расчетного метода налоговым органом должно основываться как на данных об организации-налогоплательщике, так и на сведениях о деятельности других (аналогичных) организациях-налогоплательщиках. То есть при расчете необоснованной налоговой выгоды и размера налога, подлежащего уплате в бюджет налоговому органу необходимо выяснить реальный размер затрат организации. Для этого могут быть использованы данные других поставщиков подобного товара, отпускные цены завода-изготовителя и прочая информация. Как следствие, подобные расчеты могут быть только приблизительными. Тем не менее, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Определении от 22 июня 2010 г. № 5/10 по

делу № А45-15318/2008-59/444 высказал мнение, что это не служит основанием для неприменения расчетного метода: «...При расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности...»¹.

Важно обратить внимание на то обстоятельство, что в случае, когда налоговый орган установил, что организация-налогоплательщик не проявила достаточную степень осмотрительности при выборе контрагента, на нее в силу требований п. 1 ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В свою очередь налоговый орган в случае несогласия с размером расходов, учтенных организацией-налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по спорным хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный организацией-налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Исходя из позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, анализируемые выводы суда о расчетном методе до сих пор не применимы в целях определения суммы налоговых вычетов по НДС, так как документальное обоснование права на вычет лежит на налогоплательщике как его непосредственная обязанность.

Можно резюмировать, что на практике разработана новая правовая позиция, которая активно применяется судами. Так, например, Арбитражный суд Хабаровского края в своем Определении от 8 августа 2012 г. по делу А73-7509/2012 постановил: «Инспекции – с учетом правовой позиции, изложенной в определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 апреля 2012 г. № ВАС-2341/12, рассчитать суммы расходов по налогу на прибыль (реаль-

¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2010. № 10.

ный размер) предполагаемой налоговой выгоды, с учетом подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации»¹.

Изложенное позволяет констатировать, что возможность определения расчетным методом суммы налога к уплате определенно видится как положительный аспект для организаций-налогоплательщиков, поскольку на фоне полного исключения из состава расходов документально не подтвержденных затрат выявление расходов расчетным методом в любом случае повлечет меньше доначислений при условии подтверждения реальности осуществляемых затрат.

2.2. Документальное подтверждение расходов организаций

Согласно положениям п. 1 ст. 252 НК РФ расходы налогоплательщика должны быть не только обоснованными, но и документально подтвержденными.

Налогоплательщик может подтвердить расходы следующими документами:

- 1) оформленными в соответствии с законодательством РФ;
- 2) оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;
- 3) косвенно подтверждающими произведенные расходы (проездные документы, приказ о командировке, отчет о выполненной работе в соответствии с договором).

НК РФ не устанавливает перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении указанных работ, и не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению и заполнению. Данная позиция основывается на Определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 июня

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

2009 г. № ВАС-5445/09¹, в котором отмечено, что в НК РФ не установлен перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предусмотрено каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается ли факт осуществления заявленных им расходов имеющимися у налогоплательщика документами. При этом во внимание принимаются представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера этих расходов, подлежащих правовой оценке в совокупности.

Для достижения целей исследования целесообразно рассмотреть названные разновидности документов.

Документы, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации

Как уже отмечалось, расходы налогоплательщика могут быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с российским законодательством.

Основной нормативно-правовой акт, регулирующий документальное оформление первичных учетных документов, – Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28 декабря 2013 г. № 425-ФЗ)² (далее – Закон № 402-ФЗ).

Указанный акт регулирует следующие вопросы: об обязательном перечне реквизитов первичного учетного документа, порядке его составления и оформления, представления и внесения исправлений.

В соответствии с данным Законом любой шаг хозяйственной деятельности (сделка, событие, операция, оказывающие или способные оказать

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344; 2013. № 51. Ст. 6677.

влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств) должен быть оформлен первичным учетным документом. Такой документ служит обязательным атрибутом для учета расходов при расчете налога на прибыль. Его отсутствие свидетельствует о несоблюдении правила о документальном подтверждении расходов¹.

Также п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ содержит перечень обязательных реквизитов к первичным учетным документам, который включает в себя:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В соответствии с п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Таким образом, согласно данному Закону первичные документы необходимо составлять по произвольным формам. Важно, чтобы они включали обязательные реквизиты и были утверждены руководителем экономического субъекта.

¹ См.: *Тарасов Д.Л., Шестакова Е.В., Пашков Р.В., Яковлев М.В., Ларин В.В.* Расходы без подтверждающих документов // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке.* 2013. № 8. С. 8–13.

Значимой представляется позиция, предложенная ФНС России в Письме от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@¹. Налоговый орган разъясняет, что организации при разработке первичных документов, подтверждающих факт хозяйственной жизни, вправе создать единый универсальный передаточный документ (далее – УПД) на основе действующей формы счета-фактуры посредством включения в нее дополнительных реквизитов и сведений и рекомендуют его форму. К указанной форме Федеральная налоговая служба прилагает перечень операций, для которых она может быть использована. Кроме того, ФНС России дает рекомендации по заполнению реквизитов и разъясняет порядок определения даты признания доходов (расходов) на основании отраженных в универсальном передаточном документе дат.

Предложенная ФНС России форма не является обязательной к применению. Организации вправе использовать любые формы первичных документов, соответствующих требованиям Закона № 402-ФЗ.

На данном этапе позиция ФНС России является обоснованной, так как рассматриваемая форма по сути представляет собой нововведение, однако при апробации данной УПД на практике представляется значимым ее законодательное закрепление. Введение обязательности применения указанной формы внесло бы ясность в оформление передаточных документов и сделало бы единообразной правоприменительную практику.

Документы, оформленные в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы

Первичные документы, составленные в соответствии с требованиями законодательства иностранного государства в отношении хозяйственных операций, осуществленных на территории данного иностранного государст-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ва, должны содержать реквизиты, отражающие сущность совершенной операции. Данные учетные документы согласно Конституции РФ и Закону РФ от 25 октября 1991 г. № 1807-1 «О языках народов Российской Федерации»¹, предусматривающими, что государственным языком Российской Федерации является русский язык, в установленном порядке должны быть переведены на русский язык.

На основании п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н², документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Как отмечает Министерство финансов РФ, такой перевод может сделать как профессиональный переводчик, так и специалист самой организации³, причем на основании подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на перевод документов сторонним специалистом налоговой позволяют отнести к информационным услугам.

Общепринято, что по одной расходной операции оформляется два документа. Первый – базовый – устанавливает основание расхода, а второй – платежный – оформляет сам расход. К базовым документам необходимо отнести и первичные документы, которыми оформляются факты хозяйственной деятельности.

¹ См.: Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 50. Ст. 1740; СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3477.

² См.: Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23; 2011. № 13.

³ См.: Письма Министерства финансов РФ от 20 апреля 2012 г. № 03-03-06/1/202, от 26 марта 2010 г. № 03-08-05/1, от 3 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/725, УФНС России по г. Москве от 26 мая 2008 г. № 20-12/050126. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

В зависимости от вида расхода базовым документом может выступать договор или внутренний документ организации. Например, если расходы организации связаны с приобретением товаров (имущественных прав, услуг, работ) у других организаций, то основанием их возникновения будет служить договор с контрагентом.

Платежным документом будет являться платежное поручение или расходный кассовый ордер (пп. 1.12, 5.1 Положения о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденного Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П¹, Указание Банка России от 11.03.2014 N 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»²)

Учитывая изложенное, расходы организации, осуществленные ею в связи с деятельностью на территории иностранного государства, могут включаться в состав ее расходов по налогу на прибыль организаций, если таковые предусмотрены гл. 25 НК РФ и соответствуют установленным критериям, а именно: надлежащий перевод на русский язык и оформление двух первичных документов по одной расходной операции.

Документы, косвенно подтверждающие произведенные расходы

При отсутствии должным образом оформленного первичного документа организации вправе использовать документы, косвенно подтверждающие понесенные расходы. Помимо подтверждения факта совершения хозяйственной операции, дополнительные документы могут служить обоснованием оправданности расходов. Например, из содержания договоров можно установить характер сделки и связь конкретного расхода с доходами; таможенные

¹ См.: Вестник Банка России. 2012. № 34.

² См.: Вестник Банка России. 2014. № 46.

декларации будут свидетельствовать о наличии внешнеэкономической деятельности и целесообразности произведенных расходов по уплате пошлин, услуг брокеров и т.д.

В отношении договоров будет представлять интерес тот факт, что недействительность гражданско-правовой сделки, если исполнение по ней произошло, не отменяет ее налоговых последствий. К примеру, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в Постановлении от 12 июля 2007 г. № А56-19610/2006¹ отметил, что факт отсутствия регистрации гражданско-правового договора, как того требует ст. 1027 ГК РФ, и, соответственно, недействительность сделки не имеют значения в целях налогообложения².

К документам, косвенно подтверждающим произведенные расходы, можно отнести приказы о командировке и проездные документы.

Положение об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (в ред. от 14 мая 2013 г. № 411-ФЗ)³ (далее – Постановление № 749), регулирует порядок направления работников в служебные командировки и их проезда как на территории Российской Федерации, так и на территории иностранных государств.

В силу п. 6 Постановления № 749 цель командировки работника определяется руководителем командирующей организации и указывается в служебном задании, которое утверждается работодателем.

Согласно п. 7 Постановления № 749 на основании решения работодателя работнику оформляется командировочное удостоверение, подтверждающее срок его пребывания в командировке (дата приезда в пункт назначения и дата выезда из него), которое и будет документальным подтверждением расходов на командировку в целях налогообложения.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: *Карасева М.В.* Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // *Финансовое право.* 2011. № 2. С. 13.

³ См.: СЗ РФ. 2008. № 42. Ст. 4821; 2013. № 20. Ст. 2504.

В целом перечень документов, косвенным образом подтверждающий расходы в целях налогообложения, не ограничен. Организации вправе подтвердить понесенные расходы любым способом. Главное, чтобы из документов и обстоятельств, на которые ссылается организация, вытекала суть хозяйственной операции и была возможность сделать вывод о направленности расхода на получение дохода, что подтверждают и другие специалисты¹.

2.3. Направленность расходов организации на получение дохода

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Законодательство о налогах и сборах не устанавливает определения понятия «расходы, направленные на получение дохода».

Думается, что под деятельностью, направленной на получение дохода, стоит понимать предпринимательскую деятельность. Согласно ст. 2 ГК РФ предпринимательская деятельность – это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Под доходом же в целях налогообложения согласно ст. 41 НК РФ следует понимать экономическую выгоду в денежной или натуральной форме.

Тем самым расходы организаций для признания их направленными на получение дохода должны быть осуществлены в целях получения именно дохода от предпринимательской деятельности, а не прибыли (положительной разности между доходами и расходами). В связи с этим представляется верным, что в случае получения убытка от деятельности, направленной на получение дохода, расходы организаций должны признаваться обоснованными.

В аргументацию данного вывода можно привести Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 5 мая 2012 г.

¹ См., например: *Либерман К.* Все о расходах предприятия // Российский бухгалтер. 2013. № 5. С. 27–64.

№ А40-79747/11-91-341¹, в котором суд указал, что по смыслу ст. 252 НК РФ экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода и Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 декабря 2011 г. № Ф09-8067/11 по делу № А76-8322/2011², в котором суд отметил, что коммерческая деятельность подразумевает в том числе риск возникновения убытка. Поэтому данное обстоятельство не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды и не препятствует учету затрат в целях исчисления налога на прибыль.

Наравне с направленностью на получение доходов в качестве критерия обоснованности расходов может выступать направленность расходов на предупреждение и (или) минимизацию размера возможных (понесенных) убытков. Данная позиция отражена в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 апреля 2006 г. № А56-35713/2005³.

Аналогичного мнения придерживаются ряд ученых. С.А. Сушкова и Н.Г. Филиппова указывают, что «расходы должны быть обусловлены не конечной целью деятельности организации – получением прибыли, а непосредственно действиями по ее достижению»⁴.

Важно обратить внимание на то обстоятельство, что расходы организаций могут быть направлены не только на получение дохода, но и на сохранение уже полученного дохода, предотвращение уменьшения имущества предприятия, снижение риска каких-либо потерь.

Рассмотрение в общем расходов организаций с финансово-правовых позиций позволяет перейти к проблематике правового регулирования отдельных видов расходов по налогу на прибыль организаций.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁴ Сушкова С.А., Филиппова Н.Г. Налог на прибыль: как оценить экономическую оправданность расходов // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 2. С. 12.

Глава 3. ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на рекламу

В определенный период своей деятельности каждая организация сталкивается с необходимостью проведения рекламной кампании реализуемого ею товара, оказываемых услуг, выполняемых работ. Способов рекламировать свою продукцию множество, начиная от листовок и брошюр и заканчивая широкомасштабными рекламными кампаниями.

Организации вправе учитывать затраты на рекламу в составе расходов по налогу на прибыль организаций. Однако при этом следует соблюдать правила, предусмотренные гл. 25 НК РФ, а также специальным законодательством о рекламе.

Чтобы верно применять правила, необходимо иметь четкое представление о том, что такое реклама.

В НК РФ отсутствует определение понятия «реклама», в связи с чем для установления терминологических основ представляется целесообразным обратиться к другим отраслям российского законодательства.

Понятие «реклама» содержится в ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» (в ред. от 21 июля 2014 г. № 264-ФЗ)¹ (далее – Закон № 38-ФЗ): это информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

¹ См.: СЗ РФ. 2006. № 12. Ст. 1232; 2013. № 48. Ст. 6587.

Из данного определения можно выделить следующие признаки рекламы:

- 1) адресуется неопределенному кругу лиц;
- 2) привлекает и поддерживает внимание к объекту рекламирования;
- 3) способствует его продвижению на рынке.

В соответствии с п. 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2012 г. № 58 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами Федерального закона “О рекламе”»¹, анализируя информацию на предмет наличия в ней признаков рекламы, следует учитывать, что размещение каких-либо сведений, очевидно, ассоциирующихся у потребителя с определенным товаром с целью привлечения внимания к объекту рекламирования, должно расцениваться как реклама этого товара, поскольку для привлечения внимания и поддержания интереса к нему достаточно изображения части сведений о товаре (в частности товарного знака).

В силу того, что указанные признаки представлены нечетко и достаточно размыто, это вкупе с другими пробелами в терминологии рекламного законодательства приводит к многочисленным конфликтным ситуациям при проведении налогового контроля, разрешение которых возможно только в судебном порядке².

Согласно ст. 3 Закона № 38-ФЗ можно выделить следующие объекты рекламирования:

- 1) товары (работы, услуги);
- 2) средства индивидуализации юридического лица или товара;
- 3) изготовитель или продавец товара;
- 4) результаты интеллектуальной деятельности;
- 5) мероприятие;

Также в названном Законе определено, что он не распространяется на:

- 1) политическую рекламу, в том числе предвыборную агитацию и агитацию по вопросам референдума;

¹ См.: Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 12.

² См.: Решетников Н.А. Правовое регулирование налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. С. 98.

2) информацию, раскрытие или распространение либо доведение до потребителя которой является обязательным в соответствии с федеральным законом;

3) справочно-информационные и аналитические материалы (обзоры внутреннего и внешнего рынков, результаты научных исследований и испытаний), не имеющие в качестве основной цели продвижение товара на рынке и не являющиеся социальной рекламой;

4) сообщения органов государственной власти, иных государственных органов, сообщения органов местного самоуправления, сообщения муниципальных органов, которые не входят в структуру органов местного самоуправления, если такие сообщения не содержат сведений рекламного характера и не являются социальной рекламой;

5) вывески и указатели, не содержащие сведений рекламного характера;

6) объявления физических лиц или юридических лиц, не связанные с осуществлением предпринимательской деятельности;

7) информацию о товаре, его изготовителе, об импортере или экспортере, размещенную на товаре или его упаковке;

8) любые элементы оформления товара, помещенные на нем или его упаковке и не относящиеся к другому товару;

9) упоминания о товаре, средствах его индивидуализации, об изготовителе или о продавце, которые органично интегрированы в произведения науки, литературы или искусства и сами по себе не являются сведениями рекламного характера.

Таким образом, затраты организации на перечисленные цели ни при каких условиях не будут выступать расходами на рекламу по налогу на прибыль организаций, однако по другим основаниям могут признаваться иными расходами по налогу на прибыль организаций.

Предназначенность для неопределенного круга лиц означает отсутствие в рекламных материалах указания на конкретные лица, для которых рек-

лама создана и на восприятие которыми она направлена¹.

В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения прибыли расходы на рекламу делятся на следующие виды:

- а) ненормируемые (данный вид затрат учитывается в полном объеме);
- б) нормируемые (указанный вид затрат учитывается в размере, не превышающем 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг).

К ненормируемым расходам относятся:

1) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;

2) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

3) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

К нормируемым в том числе относятся:

1) расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний;

2) расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2–4 п. 4 ст. 264 НК РФ.

Можно констатировать, что перечень ненормируемых расходов является исчерпывающим в отличие от перечня нормируемых расходов, перечень которых носит открытый характер.

¹ См.: *Перелева Т.* Расходы на рекламу // *Российский бухгалтер.* 2011. № 7. С. 32.

Целесообразно охарактеризовать ненормируемые расходы в связи с их спецификой для налогообложения прибыли.

Реклама в СМИ. Согласно абз. 3 ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2124-1 «О средствах массовой информации»¹ под средствами массовой информации понимаются периодическое печатное издание, сетевое издание, телеканал, радиоканал, телепрограмма, радиопрограмма, видеопрограмма, кинохроникальная программа, иная форма периодического распространения массовой информации под постоянным наименованием (названием).

Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное наименование (название), текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год.

Под радио-, теле-, видео-, кинохроникальной программой понимается совокупность периодических аудио-, аудиовизуальных сообщений и материалов (передач), имеющая постоянное наименование (название) и выходящая в свет (в эфир) не реже одного раза в год.

К телекоммуникационным сетям в числе прочих относится и сеть Интернет. Такой вывод следует из буквального толкования п. 4 ст. 2, п. 3 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»². Тем самым затраты, понесенные организациями в связи с размещением рекламной информации в сети Интернет, учитываются в полном объеме в составе расходов на рекламу по налогу на прибыль³.

Наиболее востребованные для организаций способы распространения рекламы посредством СМИ – это публикация статей и (или) объявлений в газетах и (или) журналах. Согласно ст.16 Закона № 38-ФЗ размещение рекламного текста в периодическом печатном издании должно сопровождаться пометками «реклама» или «на правах рекламы».

¹ См.: СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3479.

² Российская газета. 1992. № 32; СЗ РФ. 2006. № 31. Ст. 3484.

³ См.: Семенихин В.В. Налог на добавленную стоимость: НДС в рекламе – льгота, безвозмездная передача, сверхнормативные рекламные расходы // Налоги. 2012. № 31. С. 67.

Другой способ рекламирования – реклама на телевидении и радио, к которой относятся: реклама в телепередачах, телешоу, телепрограммах, а также радиопередачах и радиoproграммах. Использование рекламы в теле- и радиoproграммах должно сопровождаться предварительным сообщением об этом.

Данный способ подразумевает создание и использование в эфире рекламных видеороликов и аудиозаписей. На основании п. 1 ст. 1259 ГК РФ аудиовизуальные произведения (кино-, теле-, видеофильмы и т.п.) являются объектами авторских прав. Таким образом, в зависимости от принадлежащих организациям прав – исключительных или неисключительных – определяется порядок учета таких затрат.

Как правило, данный вид договора устанавливает, что исключительное право на использование созданных объектов передается организации-заказчику. В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ данный вид затрат подлежит включению в состав нематериальных активов.

Третий способ – размещение рекламы в информационно-телекоммуникационных сетях. В этом случае организация-рекламодатель может размещать рекламу на сторонних web-сайтах, например, посредством баннеров (активные картинки, статические или мультипликационные, показываемые пользователю сайта, которые одновременно выступают ссылкой – переходом на сайт организации-рекламодателя)¹.

Также возможно создание своего web-сайта, который бы содержал все сведения о рекламодателе.

Web-сайт – совокупность программ для электронных вычислительных машин и иной информации, содержащейся в информационной системе, доступ к которой обеспечивается посредством информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»¹. Исходя из п. 1 ст. 1259 ГК РФ, программы для вычислительных машин являются объектом авторских прав. Поэтому порядок учета расхо-

¹ Web-сайт // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 17.03.2014).

¹ См.: Об информации, информационных технологиях и о защите информации: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ.

дов на создание web-сайта, так же как и в случае с видео- и аудиороликами, зависит от того, какие права на него имеет организация.

Если организация обладает исключительными правами на web-сайт, который будет предположительно использоваться свыше 12 месяцев, сайт будет признаваться объектом нематериальных активов, стоимость которого будет учитываться посредством определения расходов на амортизацию.

Однако если организация-рекламодатель не обладает исключительным правом на web-сайт, затраты на его создание будут признаваться ненормируемыми расходами на рекламу и учитываться по основанию п. 4 ст. 264 НК РФ.

Минфин России в Письме от 28 июля 2009 г. № 03-11-06/2/136¹ разъяснил, что если организация-рекламодатель обладает исключительными правами на созданный сторонней организацией web-сайт и указанные права подтверждены документально, затраты на создание данного программного комплекса относятся к расходам на приобретение (сооружение, изготовление) нематериальных активов. Если же организации-рекламодателю не принадлежит право собственности на указанный объект, то данные затраты учитываются в составе расходов на рекламу в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ.

После того, как web-сайт создан, ему присваивается доменное имя, которое необходимо зарегистрировать в Российском научно-исследовательском институте развития общественных сетей или у уполномоченных институтом регистраторов. Затраты на регистрацию доменного имени не относятся к расходам на рекламу по налогу на прибыль, поскольку само имя не привлекает внимание к объекту рекламирования и не формирует к нему интерес.

Расходы на наружную рекламу. Согласно ст. 19 Закона № 38-ФЗ к наружной рекламе относится реклама, которая распространяется с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, проекционного и иного предназначенного для проекции рекламы на любые

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

поверхности оборудования, воздушных шаров, аэростатов, иных технических средств стабильного территориального размещения.

Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом от 7 мая 2013 г. № 98-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О рекламе” и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹ к числу объектов наружной рекламы отнесено проекционное и иное предназначенное для проекции рекламы на любые поверхности оборудование, которое ранее в ст. 19 Закона № 38-ФЗ не содержалось.

Изготавливать и устанавливать наружную рекламу организация-рекламодатель может самостоятельно либо прибегая к услугам третьих лиц, например, рекламных агентств.

Так, если организация-рекламодатель использует для размещения наружной рекламы изготовленную собственными силами или приобретенную рекламную конструкцию (например, световое табло или рекламный щит), которая подпадает под определение амортизируемого имущества, то ее стоимость погашается путем начисления амортизации.

В связи с этим, если рекламная конструкция относится к амортизируемому имуществу, то к расходам на рекламу относятся амортизационные отчисления, начисленные в соответствии с действующим законодательством, но если рекламная конструкция к амортизируемому имуществу не относится, то расходы на ее приобретение учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в порядке, установленном п. 4 ст. 264 НК РФ.

При использовании организацией арендованной рекламной конструкции для размещения наружной рекламы расходы на рекламу будут образовываться за счет суммы арендных платежей, выплачиваемых организацией арендодателю за использование рекламной конструкции.

В случае, если для размещения наружной рекламы организация прибегает к услугам третьих лиц, то расходы формируются из стоимости приобретенных рекламных услуг.

¹ См.: СЗ РФ. 2013. № 19. Ст. 2325.

Участие в выставках, ярмарках, экспозициях. Участие организаций в профильных российских и зарубежных выставках получило широкое распространение, так как данные мероприятия позволяют наиболее полно рекламировать свою продукцию и услуги.

НК РФ не раскрывает, что конкретно понимается под «расходами на участие» в выставках, ярмарках, экспозициях.

Как правило, организации в связи с участием в выставках, ярмарках, экспозициях несут всевозможные затраты (аренда выставочного места, изготовление, доставка и монтаж выставочных стендов, услуги по охране выставочной экспозиции, изготовление и распространение рекламной продукции (каталогов и брошюр среди посетителей) и т.д.).

Из буквального толкования п. 4 ст. 264 НК РФ следует вывод, что из приведенного перечня затрат к ненормируемым расходам на рекламу относятся только затраты на изготовление каталогов и брошюр. В то же время, если рекламная продукция и сопутствующие услуги предназначены исключительно для выставки, ярмарки, экспозиции, они могут учитываться в составе расходов на рекламу в целях налогообложения в полном объеме, поскольку НК РФ не ограничивает данный перечень.

В подтверждение данной позиции целесообразно привести Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского круга от 13 января 2005 г. № А43-1729/2004-32-152¹, в котором подчеркивается, что, поскольку ст. 264 НК РФ не раскрывает перечень затрат, включаемых в расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, а также, что именно понимается под оформлением витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов, и какие затраты относятся к используемым в этих целях расходам, при классификации затрат и определении возможности отнесения их к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, целесообразно руко-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультат-Плюс».

водствоваться фактическим использованием тех или иных предметов в указанных целях.

Руководствуясь приведенной позицией, суды признавали правомерным включение в расходы на рекламу на участие в выставках, ярмарках, экспозициях следующих затрат:

1) на изготовление для сотрудников организаций, принимающих участие в выставке, форменной одежды с логотипом и печатной полиграфической продукции (листовки, флаеры, органайзеры на полку, шелф-органайзеры)¹;

2) на оплату услуг сторонней организации по обеспечению работы на выставке (оформление площади экспозиции и содействие в завозе продукции на выставку)²;

3) затраты по договору на выступление артистов в целях привлечения внимания к товарам, работам, услугам, производимым организацией³.

Изготовление брошюр и каталогов. Расходы на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации, признаются для налогообложения в размере фактических затрат (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Помимо названных в п. 4 ст. 264 НК РФ рекламных брошюр и каталогов, иные виды полиграфических материалов, такие как листовки, буклеты, флаеры, лифлеты, также могут использоваться в рекламных целях и содержать информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания и (или) о самой организации.

¹ См.: Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 2 марта 2006 г. № А55-11685/2005. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16 марта 2009 г. № КА-А40/1402-09. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Буклеты и лифлеты – это листы различного формата, имеющие от одного до трех сгибов¹. Листовками называют листы различного формата, а флайерсами (флаерами) – листовки, информирующие о проведении какой-либо акции либо предоставляющие скидку².

Поименования буклетов и листовок в указанном пункте НК РФ нет, в то время как указанные полиграфические материалы также используются в качестве рекламных³.

Учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в полном объеме и затраты на услуги по размещению информации о товарах в каталогах⁴.

Ненормируемые расходы. Как уже указывалось, расходы на рекламу, относящиеся к нормируемым, для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав).

¹ См.: Буклеты и лифлеты // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 04.04.2014).

² См.: Флайерсы (флаеры) // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 04.04.2014).

³ См., например: Письмо Министерства финансов РФ от 16 марта 2011 г. № 03-03-06/1/142, от 20 октября 2011 г. № 03-03-06/2/157, от 2 ноября 2011 г. № 03-03-06/3/11. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

⁴ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 27 сентября 2012 г. № 03-03-06/1/508. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Таким образом, для расчета норматива на рекламные цели применяется выручка от реализации товаров (работ, услуг), без учета НДС и акцизов¹.

Пунктом 7 ст. 274 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы налогооблагаемая прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В связи с этим по мере увеличения объема выручки в течение налогового периода меняется и зависящий от него предельный размер нормируемых рекламных расходов, признание которого возможно в целях налогообложения.

Следовательно, сверхнормативные расходы на рекламу, которые не были учтены при исчислении налога на прибыль в одном отчетном периоде, могут быть учтены ими соответствующим образом в последующих отчетных периодах календарного года.

Выделяются следующие виды расходов:

- 1) на рекламу на транспорте;
- 2) на создание оригинал-макетов сувенирной продукции (ручки, кружки, зонты и т.п.)²;
- 3) на проведение дегустации собственной продукции организацией-производителем³;
- 4) на плакаты и флайеры с фотографиями и описанием продукции¹;
- 5) на покупку призов для участников рекламной акции²;

¹ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 7 июня 2005 г. № 03-03-01-04/1/310. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См.: Письмо Министерства финансов РФ от 29 марта 2010 г. № 03-03-06/1/201 . Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ См., например: Письмо Министерства финансов РФ от 4 августа 2010 г. № 03-03-06/1/520, Письмо УФНС по г. Москве от 19 ноября 2004 г. № 26-12/74944 . Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

¹ См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского округа от 11 декабря 2006 г. № КА-А40/12000-06. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Поволжского округа от 2 июня 2006 г. № А57-11649/05-35. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

б) на приобретение сувениров для распространения на выставках и ярмарках¹;

7) на изготовление рекламных роликов, демонстрируемых в кинотеатрах перед началом сеансов²;

8) на отправку рекламной информации через безадресную почтовую доставку (раскладка сотрудниками почтовых отделений по почтовым ящикам физических лиц – потенциальных клиентов, а также непосредственно на почте)³.

Перечень документов, подтверждающих расходы на рекламу, законодательно не регламентирован. Однако, как правило, он типовой:

1) договор на изготовление рекламной продукции;

2) документы, удостоверяющие факт оказания рекламораспространителем услуг по рекламе (акты оказанных услуг (выполненных работ), технические задания);

3) документы, свидетельствующие об оплате оказанных рекламных услуг (выполненных работ).

В случае если рекламные услуги предоставляются по агентским договорам, затраты на рекламу подтверждаются отчетом рекламного агента, в котором расписываются расходы и сумма агентского вознаграждения. По всем указанным в отчете пунктам расходов рекламный агент обязан представить документы.

Необходимо отметить, что согласно ст. 12 Закона № 38-ФЗ рекламные материалы или их копии, в том числе все вносимые в них изменения и договоры на производство, размещение и распространение рекламы должны храниться в течение года со дня последнего распространения рекламы или со

¹ См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Уральского округа от 12 января 2006 г. № Ф09-5996/05-С2. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См., например, письма Министерства финансов РФ от 28 октября 2008 г. № 03-03-06/1/608, от 3 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/83. Документы опубликованы не были. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

³ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 18 января 2006 г. № 03-03-02/13. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

дня окончания сроков действия таких договоров, кроме документов, в отношении которых законодательством РФ установлено иное.

Представляется правильным в целях налогового учета по налогу на прибыль дополнить ст. 3 Закона № 38-ФЗ, связанную с объектом рекламирования, в части информации не только сведениями о производимых (реализуемых) товарах, но и о самой организации.

При этом рекламой будет являться любая информация об организации, которая будет формировать или поддерживать к ней интерес, способствовать реализации ее товаров, так называемая «имиджевая» реклама, цель которой – создать положительный имидж организации в целях привлечения внимания потенциальных покупателей и деловых партнеров, расширения рынков сбыта.

Примером такой рекламы может служить распространение информации о проводимой организацией социальной политике; о благотворительной деятельности; об участии в решении региональных проблем; о том, как она заботится о своих сотрудниках; о наличии квалифицированных кадров; о деловых партнерах; о перспективах дальнейшего развития; о реконструкции и строительстве новых производственных мощностей. Это подтверждает позиция Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа, изложенная в Постановлении от 14 сентября 2007 г. № А42-14020/2005¹. Суд признал расходами на рекламу затраты организации по договору в соответствии с условиями которого исполнитель (телекомпания) подготовил и разместил в телеэфире сюжеты о благотворительной деятельности организации, о помощи, оказанной ею центральной районной больнице, об участии в реорганизации детской городской больницы. При этом суд указал на градообразующий статус налогоплательщика, благодаря которому последний осуществляет деятельность в производственной сфере, а также активно участвует в социальной и культурной жизни города.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

Думается, что объектом рекламирования могут быть товары, которые организации-налогоплательщику не принадлежат, но от реализации которых зависит результат его экономической деятельности. Это так называемая реклама «в пользу третьих лиц».

Так, ст. 264 НК РФ не содержит условия о праве собственности на рекламируемые товары в целях учета расходов на рекламу. Подпункт 28 п. 1 ст. 264 НК РФ позволяет учитывать затраты на рекламу производимых (приобретенных) или реализуемых товаров. Кроме того, согласно ст. 2 Федерального закона «О рекламе» объектом рекламы может быть товар сам по себе.

Например, в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 декабря 2010 г. № А53-7659/2010¹ действия налогоплательщика, который включил в расходы по налогу на прибыль затраты на рекламу сельскохозяйственной техники, которая реализовывалась не им, а его дилерами, были признаны правомерными. Суд указал, что налогоплательщик согласно лицензионному соглашению с машиностроительным заводом получил неисключительное право на пользование товарным знаком для обозначения реализуемой сельскохозяйственной техники и запасных частей к ней. Проводимой налогоплательщиком политикой продаж было установлено, что розничный покупатель может закупать технику только через его официальных дилеров, координаты которых указывались в рекламных материалах налогоплательщика.

В Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 декабря 2008 г. № А40/11710-08² признаны правомерными действия налогоплательщика (производителя упаковки для продуктов питания), предусмотревшего в составе расходов затраты на рекламу с изображением продуктов питания в изготавливаемой им упаковке. Доводы налогового органа о том, что представленная в рекламе информация не содержала сведе-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультат-Плюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультат-Плюс».

ний о производимых им товарах, а объектом рекламирования являлась не упаковка, производимая налогоплательщиком, а торговые марки продуктов питания других производителей, судом были отклонены. Суд также указал, что на рекламной продукции (календарях, плакатах и т.п.) изображены упаковочные материалы, дизайн которых зарегистрирован в качестве товарного знака налогоплательщика.

Анализируя приведенные постановления, можно сделать вывод, что реклама «в пользу третьих лиц» обязательно должна содержать информацию и о самой организации-рекламодателе (например, его наименование, товарный знак, адрес, телефон и т.д.), а также способствовать увеличению ее прибыли.

3.2. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций, затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки

В современный период развития российской экономики осуществление затрат на научные исследования, внедрение и коммерциализацию их результатов служит обязательным условием доходности и конкурентоспособности организаций.

НК РФ, регулируя состав расходов по налогу на прибыль организаций, связанных с научно-исследовательской деятельностью, определяет данную деятельность как «научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки» (далее – НИОКР). Кроме того, в п. 1 ст. 262 НК РФ сделано уточнение, что НИОКР связаны с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции, новых или модернизированных технологий, методов организации производства и управления.

В соответствии с п. 2 ст. 262 НК РФ к расходам на НИОКР относятся следующие:

1) суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения НИОКР, начисленные в соответствии с гл. 25 НК РФ за период, определяемый как количество полных календарных месяцев, в течение которых указанные основные средства и нематериальные активы использовались исключительно для выполнения НИОКР;

2) расходы на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР, предусмотренных пп. 1, 3, 16 и 21 ч. 2 ст. 255 НК РФ, за период выполнения этими работниками НИОКР;

3) расходы, предусмотренные подп. 1–3 и 5 п. 1 ст. 254 НК РФ, непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

4) расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, превышающие 75 % суммы расходов на оплату труда;

5) стоимость работ по договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ – для организаций, выступающих в качестве заказчика НИОКР;

6) отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (в ред. от 2 ноября 2013 г. № 291-ФЗ)¹, в сумме не более 1,5 % доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Таким образом, следует отметить, что перечень расходов на НИОКР, приведенный в НК РФ, является открытым и при этом отсутствует четкое определение понятия «расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки».

В целях уяснения понятия «расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки» представляется верным обратиться к

¹ См.: СЗ РФ. 1996. № 35. Ст. 4137; 2013. № 52. Ст. 5038.

нормам международных соглашений и нормам смежных с финансовым (налоговым) законодательством иных отраслей российского права.

В соответствии с Рекомендацией ЮНЕСКО «О стандартизации международной статистики в области науки и техники»¹ под научно-исследовательской деятельностью понимается любая систематическая и творческая деятельность, направленная на увеличение объема научных знаний и их применения. Научно-техническая деятельность, в свою очередь, определена как деятельность, связанная с выработкой, развитием, распространением и применением научно-технических знаний во всех областях. Она включает научно-исследовательские работы, научно-техническое образование, научно-технические службы.

В российском законодательстве также раскрываются понятия, связанные с научно-исследовательской деятельностью. В ст. 2 Федерального закона «О науке и государственной научно-технической политике» под научной или научно-исследовательской деятельностью понимается деятельность, направленная на получение и применение новых знаний.

В гл. 38 ГК РФ регулируется порядок гражданско-правовых отношений в сфере указанной деятельности. Согласно ст. 769 ГК РФ к научно-исследовательским работам относятся обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а к опытно-конструкторским – разработка образца нового изделия.

Анализируя приведенные нормы, можно установить главный критерий, позволяющий отличать научные исследования и разработки от сопутствующих им видов деятельности, – наличие в исследованиях и разработках значительного элемента новизны.

В обоснование такой позиции можно привести Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 января 2009 г.

¹ См.: Свод нормативных актов ЮНЕСКО. М., 1991. С. 556–570.

№ КА-А40/12837-08-2 по делу № А40-49874/07-112-227¹. В нем установлено, что в целях признания осуществленных работ и исследований НИОКР они должны содержать признаки новизны. Однако новизна вовсе не предполагает использование ранее неизвестных методов проведения исследования, поэтому при разработках и исследованиях могут применяться общеизвестные формулы и методы. Новизной должен обладать результат работы. При этом, по мнению суда, факт новизны результата НИОКР не может быть установлен налоговой инспекцией самостоятельно, для этого должны быть привлечены эксперты².

Стоит отметить, что существующий порядок учета расходов на НИОКР по налогу на прибыль организаций является мягким и гибким, так как в соответствии с п. 4 ст. 262 НК РФ расходы на НИОКР учитываются независимо от результата произведенных работ. Необходимость указанной нормы очевидна, поскольку научные исследования и опытные разработки в силу своей специфики не всегда гарантированно успешны. Указанное построение норм дает возможность адаптировать данный порядок к конкретным условиям хозяйствующего субъекта.

Тем не менее, из-за имеющейся неопределенности этот порядок позволяет недобросовестным налогоплательщикам самостоятельно трактовать нормы в своих интересах. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 20 октября 2008 г. № Ф09-7467/08-СЗ по делу № А76-1705/08³ указано, что

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

² См.: *Попов В.В.* Соотношение принципа презумпции невиновности налогоплательщиков и конституционной обязанности по уплате налогов и сборов // Институциональные проблемы современного финансового права: сборник научных трудов (по материалам Международной научно-практической конференции, Саратов, 2 июня 2011 г.) / [редкол.: Е.В. Покачалова, отв. ред.] и др.; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов, 2011. С. 277–280; *Его же.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги.* 2011. № 6. С. 14–16; *Попов В.В., Тришина Е.Г.* О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогоплательщиками своих прав // *Вестник Пермского университета.* 2013. № 2 (20). С. 72–79.

³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

условие договора о передаче комплекта конструкторской документации не свидетельствует о том, что налогоплательщик выступает заказчиком разработки спорной конструкторской документации и не приравнивает договор купли-продажи к договору на проведение НИОКР.

В качестве итога представляется обоснованным дополнить п. 1 ст. 262 НК РФ названным критерием для признания расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки и предложить определение таких расходов в следующем варианте – это затраты на создание новой или усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг), новых или усовершенствованных технологий, методов организации производства и управления, положительный результат которых должен обладать значительным элементом новизны.

Вступивший в силу с 1 января 2012 г. Федеральный закон от 7 июня 2011 г. № 132-ФЗ «О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в ч. 2 НК РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹ дополнил ч. 2 НК РФ новой ст. 267.2 «Расходы на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки».

Согласно указанной статье организации-плательщики налога на прибыль вправе формировать в налоговом учете резервы предстоящих расходов на НИОКР в сумме, не превышающей 3% доходов от реализации каждого отчетного (налогового) периода, то есть уменьшать налогооблагаемую базу на сумму вышеупомянутых расходов до их фактического осуществления.

Обязательным условием создания в налоговом учете организации резерва предстоящих расходов на НИОКР служат разработанные и утвержденные организацией программы осуществления НИОКР. Согласно смете на

¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 24. Ст. 3357.

реализацию соответствующей программы (программ), включающей только статьи расходов, признаваемых расходами на НИОКР, согласно подп. 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ резерв формируется на срок не более 2 лет.

К расходам, признаваемым расходами на НИОКР, относятся следующие:

1) суммы амортизации по основным средствам и нематериальным активам (за исключением зданий и сооружений), используемым для проведения НИОКР. Амортизация будет учитываться за период, определяемый количеством полных календарных месяцев, в течение которых указанные основные средства и нематериальные активы использовались исключительно в целях выполнения исследований и разработок. Имущество, которое организации намерены использовать для выполнения НИОКР, целесообразно выделить в отдельную подгруппу в составе амортизационных групп. Учет по таким амортизационным подгруппам ведется обособленно;

2) расходы на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР, в которые следует включать начисления по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам, доплаты за условия и режим труда, суммы обязательных страховых взносов, а также выплаты, производимые работодателями в рамках реализации программ по добровольному участию в софинансировании накопительной части трудовой пенсии работников, отчисления по договорам с негосударственными пенсионными фондами (далее – НПФ). Оплата труда работников в период выполнения НИОКР, привлекающихся для осуществления иной деятельности, признается расходами на оплату труда пропорционально времени, в течение которого эти работники привлекались для НИОКР. В данную группу также следует включать расходы по договорам подряда-поручения, произведенные в период осуществления НИОКР;

3) материальные расходы, перечень которых ограничен затратами на сырье, материалы, упаковку и другие производственные и хозяйственные нужды, в частности, связанные с проведением испытаний. К этой группе расходов необходимо относить затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и дру-

гих средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым. Все перечисленное должно использоваться для выполнения НИОКР;

4) иные расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР.

Расходы на НИОКР по соответствующим программам у организаций, создавших резервы предстоящих расходов на НИОКР, осуществляются за счет (то есть в уменьшение суммы) указанных резервов. Если суммы резерва оказалось недостаточно для реализации той или иной утвержденной организацией программы НИОКР, остаток суммы учитывается по налогу на прибыль организаций как расходы на НИОКР в обычном порядке.

Если сумма резерва не была полностью использована в течение 2 лет с момента ее включения в резерв, недоиспользованный остаток подлежит восстановлению и включению в состав внереализационных доходов организации отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

Особо следует отметить, что ст. 267.2 НК РФ не устанавливает каких-либо санкций за частичное или неполное использование сумм резерва предстоящих расходов на НИОКР в пределах установленного срока. Однако на этапе рассмотрения законопроекта Государственной Думой РФ ст. 267.2 НК РФ предусматривала соответствующие санкции. В частности, недоиспользованные суммы резерва должны были включаться в состав внереализационных доходов организаций с учетом увеличения на сумму процентов, исчисленных за период создания резерва исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на дату создания резерва¹.

Думается, что отсутствие соответствующих санкций фактически дает организациям возможность получать беспроцентный кредит от государства

¹ Проект Федерального закона № 448864-5 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

на суммы, включаемые в резерв, на срок до двух лет. Это обусловлено в том числе тем, что на базе созданных и утвержденных организациями программ, которые служат единственным основанием для создания соответствующего резерва, очень сложно оценить обоснованность планов организации внедрить НИОКР. Когда условия для создания резерва организациями максимально упрощены, отсутствие таких санкций порождает дополнительные риски недобросовестного использования льготы. В связи с этим представляется целесообразным *предусмотреть санкции за неполное использование сумм резерва планируемых расходов на НИОКР в течение установленного срока, которые были намечены на этапе законопроекта.*

3.3. Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций, затрат на добровольное медицинское страхование

Одним из признаков успешности и стабильности организации является полный социальный пакет, предоставляемый ею своим сотрудникам. Соответственно, заключение компанией договора о добровольном медицинском страховании (далее – ДМС) работников не только повышает мотивацию сотрудников, но и улучшает общий имидж организации.

Затраты на ДМС возможно учесть в составе расходов по налогу на прибыль организаций¹.

ДМС является одним из видов личного страхования, позволяющего получать медицинскую помощь в объеме, зависящем от выбранной программы страхования, начиная с амбулаторно-поликлинического обслуживания и заканчивая госпитализацией и нахождением в стационаре.

¹ См.: *Абросимова Ю.В.* О признании расходов на ДМС // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 8. С. 36–40.

Организация-работодатель заключает договор со страховой компанией (страховщиком) и является страхователем по этому договору, а сотрудники – застрахованными лицами.

Если наступает страховой случай (заболевание или травма работника), сотрудник компании имеет право на получение бесплатной медицинской помощи от медицинского учреждения, а расходы медикам компенсирует страховщик.

Как правило, объем и перечень получения застрахованными лицами медицинской помощи и услуг определяется программой ДМС, являющейся приложением к договору ДМС, который заключается в соответствии с положениями гл. 48 ГК РФ и Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (в ред. от 21 июля 2014 г. № 223-ФЗ)¹.

Следует отметить, что НК РФ устанавливает ряд ограничений для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на суммы расходов на ДМС сотрудников. Так, на основании п. 16 ст. 255 НК РФ взносы по договорам ДМС, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 % от суммы расходов на оплату труда. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих друг за другом. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока (пп. 3 и 5 ст. 6.1 НК РФ).

¹ Об организации страхового дела в Российской Федерации: Федеральный закон от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 // Российская газета. 1993. № 6; СЗ РФ. 2014. № 30 (ч. 1). Ст. 4224.

Также необходимо отметить, что в соответствии с Постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 мая 2013 г. № А40-76264/12-90-406 по делу № А40-76264/12-90-406¹ добровольное страхование может быть не предусмотрено в трудовом или коллективном договоре. Суд установил, что согласно ст. 255 НК РФ учитывать расходы, связанные с содержанием работников, можно не только тогда, когда соответствующее указание имеется в трудовом или коллективном договоре, но и в случае, если такие затраты предусмотрены нормами законодательства РФ. При этом в ст. 255 НК РФ указано, что к расходам на оплату труда относятся в том числе суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников. Поскольку соответствующие расходы прямо поименованы, организация правомерно учитывала страховые взносы по договорам добровольного медицинского страхования работников, несмотря на отсутствие соответствующих условий в трудовых договорах.

При выполнении всех указанных условий в расходах по налогу на прибыль организаций можно учесть затраты по договорам ДМС вне зависимости от того, кому будут направляться выплаты страховой компании при наступлении страхового случая: медицинским учреждениям, оказывающим медицинские услуги; самим сотрудникам (на основании предоставленных первичных документов об оплате медицинских расходов, предусмотренных программой ДМС).

Аналогичное мнение высказывает Минфин России в Письме от 13 января 2009 г. № 03-03-06/1/2: «... При условии соответствия договоров добровольного личного страхования работников правилам добровольного медицинского страхования вышеуказанные расходы могут учитываться в расходах по налогу на прибыль организаций как в случае оплаты страховщиком медицинских расходов медицинскому учреждению, оказывающему меди-

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

цинские услуги застрахованным работникам организации-работодателя (организации-страхователя), так и непосредственно застрахованным работникам организации-работодателя (организации-страхователя) при представлении соответствующих первичных документов об оплате ими медицинских расходов, предусмотренных программой страхования»¹.

Кроме того, в Письме от 10 мая 2011 г. № 03-03-06/1/284² Минфин России указывает, что для целей налога на прибыль организаций не имеет значения численность застрахованных сотрудников компании из общего их количества.

Кроме того, на учет расходов по налогу на прибыль организаций по ДМС не влияет разница в программах страхования и значит колебания в стоимости этих программ. Но если организация при заключении договоров о ДМС сотрудников взимает с них (полностью или частично) стоимость понесенных по данному договору расходов (конкретно на каждого работника), то учесть затраты возможно лишь в части фактических расходов организации, не возмещенных сотрудниками. Об этом говорится в Письме ФНС России от 3 июля 2012 г. № ЕД-4-3/10859: «В случае, когда условиями договора добровольного личного страхования, заключенного страхователем (работодателем) в пользу своих работников, предусмотрена оплата части затрат, связанных с получением медицинских услуг, самим застрахованным работником из его личных средств, то только сумма затрат страхователя (работодателя) по такому договору, произведенных при условии соответствия положениям ст. 255 Налогового кодекса, может быть учтена в составе расходов по налогу на прибыль организаций».

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В случае, если организация расторгает договор со страховой компанией до истечения года с момента начала его действия, то расходы, учтенные по данному договору, необходимо восстановить, а налоговую базу по налогу на прибыль увеличить на эти суммы, так как нарушается условие п. 16 ст. 255 НК РФ о продолжительности договора. На это имеется указание в Письме Минфина России от 7 июня 2011 г. № 03-03-06/1/327: «В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников (абз. 5 п. 16 ст. 255 НК РФ)».

Минфин России в Письме от 16 ноября 2010 г. № 03-03-06/1/731¹ устанавливает, что при заключении дополнительных соглашений к договору ДМС организация может учесть для целей налога на прибыль и суммы дополнительно возникших расходов.

Аналогичное мнение высказал Федеральный арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 23 января 2008 г. № КА-А40/14448-07, А40-8668/07-111-22 по делу № А40-8668/07-111-22², отметив, что в гл. 25 НК РФ содержатся ограничения только по сроку действия договора добровольного медицинского страхования. При этом каких-то пределов по времени, на которое может быть застрахован работник, в Законе не установлено. В связи с этим доводы налоговых органов о неправомерности включения в расходы по налогу на прибыль затрат на ДМС тех своих работников, которые были

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

включены в состав застрахованных на основании дополнительных соглашений к основному договору, не могут быть состоятельны¹.

Думается, что организации могут вносить изменения в действующий договор ДМС в связи с увольнением сотрудников, принятием на работу новых, изменением страховой программы и сумм страховой премии. Такие изменения не влекут за собой налоговых последствий, если они не затрагивают существенных условий договора. Однако представляется, что организациям в договоре ДМС необходимо предусмотреть возможность внесения изменений в список застрахованных лиц в случае увольнения или поступления на работу новых сотрудников без изменений существенных условий договора.

Таким образом, на основании изложенного целесообразно сделать вывод о том, что если договор ДМС заключен на срок не менее одного года, и при изменении списка застрахованных лиц вследствие увольнения одних и поступления на работу других работников организации срок остается прежним, то затраты на ДМС возможно учесть в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

¹ См. также: *Попов В.В.* Соотношение принципа презумпции невиновности налогоплательщиков и конституционной обязанности по уплате налогов и сборов / Институциональные проблемы современного финансового права: сборник научных трудов (по материалам Международной научно-практической конференции, Саратов, 2 июня 2011 г.) / [редкол.: Е.В. Покачалова, отв. ред.] и др.] ; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. С. 277–280; *Его же.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги.* 2011. № 6. С. 14–16; *Попов В.В., Тришина Е.Г.* Указ. раб. С. 72–79; *Тришина Е.Г.* Вина как критерий разграничения судебных и судейских ошибок // *Судебная реформа и проблемы развития гражданского и арбитражного процессуального законодательства: материалы Международной научно-практической конференции.* М., 2012. С. 112–119.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования представляется возможным сформулировать ряд выводов.

1. Посредством проведенного генезиса финансово-правового понятия «расходы» установлено, что ни одна организация, независимо от временного этапа ее развития, принадлежности к той или иной культуре, форме собственности и иных факторов, не может функционировать без разграничения расходов и доходов, а также ведения их учета, поскольку только данные учета обеспечивают полную информацию об ее управленческом и имущественном состоянии. При этом развитие системы налогового учета и его эволюция потенциально должны обеспечить соблюдение не только интересов государства в области реализации фискальной политики, но и интересов самих организаций, причем, как в плане возврата налоговых платежей в виде реализации общественных благ государством и возникающих вследствие этого положительных экстерналий, так и в сфере защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

2. Правильный налоговый учет расходов организаций имеет ключевое значение при определении налоговой базы для таких налогоплательщиков. Применительно к налогу на прибыль организаций налоговой базой являются финансовые результаты хозяйствующего субъекта, исчисляемые как разница между показателями оценки доходов и расходов организации в налоговом учете.

3. Понятие «расходы организаций» имеет самостоятельное определение в законодательстве о налогах и сборах РФ. В общем ракурсе без учета особенностей субъектов обложения налогом на прибыль организаций расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Трактовка понятия, закрепляемая нормативными акта-

ми по бухгалтерскому учету, неприменима для целей налогообложения прибыли.

4. Проведенное исследование теоретических и практических проблем финансово-правового регулирования понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» и непосредственно связанных с ними отношений позволило разработать фундаментальную терминологическую основу рассматриваемого финансово-правового понятия. Расходами по налогу на прибыль организаций признаются расходы в виде затрат и (или) убытков, имеющих денежное выражение, обоснованные, документально подтвержденные, связанные с фактической деятельностью организации, направленной на получение такой прибыли, за исключением прямо поименованных в ст. 270 НК РФ. Несоблюдение какого-либо из указанных критериев означает невозможность принятия той или иной затраты в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

5. Исследование сущности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» показало, что понятия «расходы организаций» и «затраты организаций», хотя и равнозначны в общепринятом смысле, так как по своей сути имеют одинаковый смысл – это затраты организации, связанные с выполнением определенных операций, – все же несколько разнятся в зависимости от сферы применения. Понятие «расходы организаций» чаще употребляется в налоговом и бухгалтерском учете. Понятие «затраты организаций» в большей степени применимо к финансовой сфере и сфере управления организацией.

6. Определение понятия «затраты организаций» отсутствует в нормативных актах по бухгалтерскому учету, однако практика бухгалтерского учета отождествляет понятия «расходы организаций» и «затраты организаций». В свою очередь, рассматриваемый в работе налоговый учет по налогу на прибыль четко разграничивает эти понятия. Во-первых, трактовка понятия «расходы организаций» в приведенных статьях НК РФ включает, помимо обоснованных и документально подтвержденных затрат, еще и возможные

убытки, делая в результате понятие «расходы организаций» шире, чем понятие «затраты организаций». Во-вторых, расходы организаций – это количественный показатель уменьшения средств организаций или увеличения ее долговых обязательств в процессе хозяйствования.

7. Понятие «расходы организаций» отображает факт использования материалов, сырья, услуг, а понятие «затраты организаций» – потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незаконченного производства, готовой продукции, отгруженных товаров и т. п.

8. К финансово-правовым признакам понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» относятся: обоснованность, документальная подтвержденность, направленность на получение дохода. Данные признаки являются оценочными.

9. Перечни расходов по налогу на прибыль организаций такие, как: расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли, - являются открытыми. Такое построение норм законодательства базируется на модели - подпадают конкретные расходы организации под действие требований п. 1 ст. 252 НК РФ или нет. При соблюдении требований к расходам по налогу на прибыль организаций могут быть отнесены и другие, не упомянутые в НК РФ расходы, в противном случае при несоблюдении таких требований расходы не будут учитываться для целей налогообложения прибыли. Перечень расходов, прямо поименованных в ст. 270 НК «Расходы не учитываемые в целях налогообложения прибыли», ни при каких обстоятельствах не может быть учтен при налогообложении прибыли. С точки зрения законодателя, в рамках НК РФ не представляется возможным отразить все возможные случаи несения организацией расходов в связи с разнообразием сфер осуществляемой деятельности и необходимостью в этой связи проводить иные взаимообусловленные мероприятия расходного характера.

10. Во избежание противоречий с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»¹, в котором регламентируется порядок обложения страховыми взносами выплат и иных вознаграждений, начисляемых плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений, гражданско-правовых договоров и гл. 23 НК РФ, регулирующей порядок обложения доходов физических лиц налогом на доходы физических лиц, целесообразна классификация выплат работникам, относимых к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли. Данная классификация обуславливается особенностями формирования базы исчисления страховых взносов для организаций, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров и особенностями исчисления налога на доходы физических лиц с этих выплат (заработная плата, гарантии, компенсации, прочие выплаты).

11. Амортизация в целях налогообложения - это систематическое и поэтапное снижение стоимости имущества, приносящего экономическую выгоду, на протяжении срока его полезного использования.

12. Расходы организаций могут быть признаны необоснованными, если налоговым органом будет доказано, что деятельность организации, ее контрагента, взаимозависимых или аффилированных лиц направлена не на получение прибыли, а на совершение операций, связанных с получением налоговой выгоды. При этом налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик, осуществляя те или иные расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, дейст-

¹ О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный Закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738; 2013. № 52. Ст. 6678.

вовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

13. Обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды должна быть возложена на налоговые органы. Указанные доказательства базируются на основании фактов, установленных в ходе мероприятий налогового контроля, а также собранных доказательств по данным фактам. Каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами.

14. Налоговому органу предоставляется возможность переквалификации налоговых сделок налогоплательщика. Давая свою переквалификацию сделок, исходя из их экономического содержания, а не избранной формы, налоговый орган осуществляет перерасчет налога, если доказано, что деятельность налогоплательщика направлена лишь на минимизацию налога.

15. Существующая правоприменительная практика обязывает организацию-налогоплательщика проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента и нести ответственность за недобросовестность контрагента по обязательному перечислению налоговых сборов. Исполнение функции налогового контроля за деятельностью контрагентов является прямой обязанностью налоговых органов, и перекладывание данной функции на налогоплательщика кардинально противоречит общим принципам функционирования гражданского оборота, участниками которого выступают налогоплательщики при совершении хозяйственных операций. Однако данный подход должен применяться только в случае наличия достаточных данных о реальности совершения хозяйственной операции.

16. Необходимо вменение в обязанность налоговому органу первоначально проверять факт совершения организацией хозяйственной операции, а в дальнейшем рассматривать иные аспекты хозяйствования.

17. Применение расчетного метода при определении необоснованной налоговой выгоды организации возможно, если факт совершения организацией-налогоплательщиком реальной хозяйственной операции по осуществлению расходов не оспаривается, первичные документы, подтверждающие хозяйственную операцию, влекущую затраты организации-налогоплательщика, признаны налоговым органом недостоверными, а из состава расходов по налогу на прибыль организаций исключена значительная часть материальных затрат.

18. НК РФ не устанавливает перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении указанных работ, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению и заполнению. Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается ли факт осуществления заявленных им расходов имеющимися у налогоплательщика документами. При этом во внимание принимаются представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера этих расходов, которые подлежат правовой оценке в совокупности.

19. Практика применения расходов по налогу на прибыль организаций предопределяет целесообразность законодательного закрепления Универсального передаточного документа – документа на основе действующей формы счета-фактуры посредством включения в нее дополнительных реквизитов и сведений, необходимых для налогового учета.

20. Расходы организаций для признания их направленными на получение дохода должны быть осуществлены в целях получения именно дохода от предпринимательской деятельности, а не прибыли (положительной разности между доходами и расходами). В случае получения убытка от деятельности, направленной на получение дохода, расходы организаций должны призна-

ваться обоснованными. Наравне с направленностью на получение доходов в качестве критерия обоснованности расходов может выступать направленность расходов на предупреждение и (или) минимизацию размера возможных (понесенных) убытков.

21. В целях налогового учета по налогу на прибыль организаций следует дополнить понятие объекта рекламирования в ст. 3 «Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе» Федерального закона от 13 марта 2006 года № 38-ФЗ «О рекламе» в части информации не только сведениями о производимых (реализуемых) товарах, но и о самой организации, а также данными, что объектом рекламирования могут быть товары, которые организации-налогоплательщику не принадлежат, но от реализации которых зависит результат ее экономической деятельности. Это реклама «в пользу третьих лиц».

22. Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки - это затраты на создание новой или усовершенствование производимой продукции (товаров, работ, услуг), новых или усовершенствованных технологий, методов организации производства и управления, положительный результат которых должен обладать значительным элементом новизны.

23. Необходимо дополнить Налоговый кодекс РФ санкциями за неполное использование сумм резерва предстоящих расходов на НИОКР в течение установленного срока.

24. Исследование финансово-правовых особенностей признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на добровольное медицинское страхование показало, что расходы на добровольное медицинское страхование возможно учесть в составе расходов по налогу на прибыль организаций вне зависимости от того, кому будут направляться выплаты страховой компании при наступлении страхового случая: непосредственно медицинским учреждениям, оказывающим медицинские услуги; самим сотрудникам (на основании предоставленных ими первичных документов об

оплате ими медицинских расходов, предусмотренных программой добровольного медицинского страхования).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ) (в ред. от 28 июня 2014 г. № 198-ФЗ) // СЗ РФ. – 2014. – № 26 (ч. 1). – Ст. 445.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г. № 129-ФЗ) // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; 2014. № 19. – Ст. 2334.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; 2013. – № 44. – Ст. 5640.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 146-ФЗ (в ред. от 27 января 2014 г. № 244-ФЗ) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340; 2014. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4245.

5. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 199-ФЗ (в ред. от 28 июня 2014 г. № 199-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 3; 2014. – № 26 (ч. 1). – Ст. 3405.

6. О языках народов Российской Федерации: Федеральный закон от 25 октября 1991 г. № 1807-1 (в ред. от 12 марта 2014 г. № 29-ФЗ) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 50. – Ст. 1740; СЗ РФ. – 2014. – № 50. – Ст. 1740.

7. О средствах массовой информации: Федеральный закон от 27 декабря 1991 г. № 2124-1 (в ред. от 2 июля 2014 г. № 185-ФЗ) // СЗ РФ. – 2013. – № 27. – Ст. 3477.

8. Об организации страхового дела в Российской Федерации: Федеральный закон от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 (в ред. от 21 июля 2014 г. № 223-ФЗ) // Российская газета. – 1993. № 6; СЗ РФ. – 2014. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4224.

9. О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ (в ред. от 2 ноября 2013 г. № 291-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 35. – Ст. 4137; 2013. – № 44. – Ст. 5630.

10. О рекламе: Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г. № 264-ФЗ) // СЗ РФ. – 2006. – № 12. – Ст. 1232; 2013. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4265.

11. Об информации, информационных технологиях и о защите информации: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г. № 222-ФЗ) // Российская газета. – 1992. – № 32; СЗ РФ. – 2014. № 30, ч. 1. – Ст. 4223.

12. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (в ред. от 4 июня 2014 г. № 143-ФЗ) // СЗ РФ. – 2009. – № 30. – Ст. 3738; – 2014. № 23. – Ст. 2928.

13. О внесении изменений в статью 95 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»: Федеральный закон от 7 июня 2011 г. № 132-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 24. – Ст. 3357.

14. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2013 г. № 425-ФЗ) // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344; 2013. – № 52 (ч. 1). – Ст. 6690.

15. О внесении изменений в Федеральный закон «О рекламе» и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 7 мая 2013 г. № 98-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г. № 264-ФЗ) // СЗ РФ. – 2013. – № 19. – Ст. 2325; 2014. – № 30 (Часть I). – Ст. 4265.

16. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 (в ред. от 10 декабря 2010 г. № 264-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 52; 2010. – № 51 (ч. 3). – Ст. 6942.

17. Об особенностях направления работников в служебные командировки: Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 (в ред. от 14 мая 2013 г. № 411-ФЗ) // СЗ РФ. – 2008. – № 42. – Ст. 4821; 2013. – № 20. – Ст. 2504.

18. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденное Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П // Вестник Банка России. – 2011. – № 66 (утратило силу).

19. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденное Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П (в ред. от 29 апреля 2014 г. № 3248-ФЗ) // Вестник Банка России. – 2012. – № 34.

20. Приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (в ред. от 24 декабря 2010 г. № 1864) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – № 23; 2011. – № 13.

21. Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99» (в ред. от 27 апреля 2012 г. № 55н) // Российская газета. – 1999. – 22 июня; 2012. – 29 июня.

22. Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94-н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (в ред. от 8 ноября 2010 г. № 142н) // Финансовая газета. – 2000. – № 46; 2010. – № 52.

23. Приказ Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160 н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (в ред. от 18 июля 2012 г. № 106н) // Российская газета. – 2011. – № 278; 2013. – № 151.

24. Указание Банка России от 23 мая 2014 г. № 32404 «О порядке ведения кассовых операций с юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства // Вестник Банка России. – 2014. – № 46.

Интерпретационные акты Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ

25. Письмо УФНС России по г. Москве от 19 ноября 2004 г. № 26-12/74944. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

26. Письмо Министерства финансов РФ от 7 июня 2005 г. № 03-03-01-04/1/310. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

27. Письмо Министерства финансов РФ от 18 января 2006 г. № 03-03-02/13. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

28. Письмо УФНС России по г. Москве от 26 мая 2008 г. № 20-12/050126110. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

29. Письмо Министерства финансов РФ от 28 октября 2008 г. № 03-03-06/1/608. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

30. Письмо Министерства финансов РФ от 13 января 2009 г. № 03-03-06/1/2. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

31. Письмо Министерства финансов РФ от 10 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-177. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

32. Письмо Министерства финансов РФ от 28 июля 2009 г. № 03-11-06/2/136. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

33. Письмо Министерства финансов РФ от 3 ноября 2009 г. № 03-03-06/1/725110. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

34. Письмо Министерства финансов РФ от 6 июля 2009 г. № 03-02-07/1-340. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

35. Письмо ФНС РФ от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 // Официальные документы (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»). – 2010. – № 9.

36. Письмо Министерства финансов РФ от 16 апреля 2010 г. № 03-02-08/25. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

37. Письмо Министерства финансов РФ от 15 марта 2010 г. № 03-02-08/14. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

38. Письмо Министерства финансов РФ от 16 марта 2010 г. № 03-02-07/1-110. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

39. Письмо Министерства финансов РФ от 19 марта 2010 г. № 03-02-07/1-118. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

40. Письмо Министерства финансов РФ от 29 марта 2010 г. № 03-03-06/1/201. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

41. Письмо Министерства финансов РФ от 26 марта 2010 г. № 03-08-05/1110. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

42. Письмо Министерства финансов РФ от 4 августа 2010 г. № 03-03-06/1/52074944. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

43. Письмо Министерства финансов РФ от 16 ноября 2010 г. № 03-03-06/1/731. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

44. Письмо Министерства финансов РФ от 16 марта 2011 г. № 03-03-06/1/142. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

45. Письмо Министерства финансов РФ от 10 мая 2011 г. № 03-03-06/1/284. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

46. Письмо Министерства финансов РФ от 7 июня 2011 г. № 03-03-06/1/327. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

47. Письмо Министерства финансов РФ от 9 сентября 2011 г. № 03-03-10/86. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

48. Письмо Министерства финансов РФ от 20 октября 2011 г. № 03-03-06/2/157. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

49. Письмо Министерства финансов РФ от 2 ноября 2011 г. № 03-03-06/3/11. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

50. Письмо Министерства финансов РФ от 8 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/721. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

51. Письмо Министерства финансов РФ от 13 января 2012 г. № 03-03-06/1/12 «Об определении срока полезного использования временных (нетитульных) зданий, сооружений в целях налогообложения налогом на прибыль». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

52. Письмо Министерства финансов РФ от 20 апреля 2012 г. № 03-03-06/1/202110. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

53. Письмо Министерства финансов РФ от 27 сентября 2012 г. № 03-03-06/1/508. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

54. Письмо ФНС России от 3 июля 2012 г. № ЕД-4-3/10859@ «О взносах работодателей, уплаченных по договорам добровольного медицинского страхования». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

55. Письмо ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Материалы судебной практики

56. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. – 1998. – № 42. – Ст. 5211.

57. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 2004 г. № 3-П // СЗ РФ. – 2004. – № 9. – Ст. 830.

58. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 24 февраля 2004 г. № 3-П» // СЗ РФ. – 2001. – № 29. – Ст. 3000.

Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.

59. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2004. – № 48. – Ст. 4838.

60. Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О // СЗ РФ. – 2006. – № 43. – Ст. 4529.

61. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П // СЗ РФ. – 2007. – № 28. – Ст. 3479.

62. Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. № 366-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2007. – № 6.

63. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2006. – № 12.

64. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/072008 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2006. – № 12.

65. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 по делу А11-1066/2009 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2010. – № 7.

66. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2012. – № 11.

67. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 октября 2012 г. № 58 «О некоторых вопросах практики применения арбитражного законодательства» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2012. – № 10.

ражными судами Федерального закона «О рекламе» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2012. – № 12.

68. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 июня 2009 г. № ВАС-5445/09. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

69. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 июня 2010 г. № ВАС-4058/10. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

70. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июня 2010 г. № ВАС-8347/10. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

71. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2010 г. № ВАС-10026/10. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

72. Определение Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2010 г. № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2010. – № 10.

73. Определение Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 апреля 2011 г. № ВАС-5354/11. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

74. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13 января 2005 г. № А43-1729/2004-32-152. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

75. Постановление Федерального Арбитражного суда Уральского округа от 12 января 2006 г. № Ф09-5996/05-С2. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

76. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 2 марта 2006 г. № А55-11685/2005. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

77. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 апреля 2006 г. № А56-35713/2005. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

78. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 2 июня 2006 г. № А57-11649/05-35. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

79. Постановление Федерального Арбитражного суда Московского округа от 11 декабря 2006 г. № КА-А40/12000-06. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

80. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 июля 2007 г. № А56-19610/2006. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

81. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 сентября 2007 г. № А42-14020/2005. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

82. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 января 2008 г. № КА-А40/14448-07 по делу № А40-8668/07-111-22. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

83. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20 октября 2008 г. № Ф09-7467/08-СЗ по делу № А76-1705/08. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

84. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 декабря 2008 г. № А40/11710-08. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

85. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 января 2009 г. № КА-А40/12837-08-2 по делу № А40-49874/07-112-277. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

86. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16 марта 2009 г. № КА-А40/1402-09. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

87. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 февраля 2010 г. по делу № А44-2914/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

88. Постановление Федерального Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16 августа 2010 г. по делу № А33-14147/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

89. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18 августа 2010 г. по делу № А33-19963/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

90. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24 августа 2010 г. по делу № А10-5604/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

91. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 25 февраля 2010 г. по делу № А55-9925/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

92. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 марта 2011 г. № КА-А40/17564-10 по делу № А40-95355/09-112-687. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

93. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26 марта 2010 г. по делу № А28-10410/2009. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

94. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 декабря 2010 г. № А53-7659/2010. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

95. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 февраля 2011 г. № КА-А40/18297-10 по делу № А40-18924/10-111-122. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

96. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 22 апреля 2011 г. по делу № А14-6088/2010/228/24. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

97. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 9 июня 2011 г. № КА-А41/5548-11. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

98. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 июня 2011 г. № КА-А40/6036-11 по делу № А40-129174/09-126-952 . Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

99. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 7 ноября 2011 г. по делу № А19-723/2011 . Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

100. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 декабря 2011 г. № Ф09-8067/11 по делу № А76-8322/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

101. Постановление Федерального Арбитражного суда Поволжского округа от 12 января 2012 г. по делу № А65-6678/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

102. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18 апреля 2012 г. по делу № А32-28960/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

103. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19 апреля 2012 г. № Ф09-2373/12 по делу № А71-5465/11. Доку-

мент опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

104. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 5 мая 2012 г. № А40-79747/11-91-341. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

105. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 июня 2012 г. по делу № А33-16632/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

106. Определение Арбитражного суда Хабаровского края от 8 августа 2012 г. по делу А73-7509/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

107. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10 октября 2012 г. по делу № А82-4230/2011г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

108. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 17 мая 2013 г. по делу № А40-76264/12-90-406. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

109. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 23 августа 2013 г. по делу № А64-5546/2012 г. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

Научная и учебная литература

110. *Арефкина, Е.И., Болтинова, О.В.* [и др.]. Правовые основы бухгалтерского учета [Текст] / Е.И. Арефкина, О.В. Болтинова [и др.]. – М.: Проспект, 2010. – 312 с.

111. *Ашмарина, Е.М.* Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в РФ: учебное пособие [Текст] / Е.М. Ашмарина. – М.: Юристъ, 2006. – 301 с.

112. *Барац, С.М.* Курс двойной бухгалтерии [Текст] / С.М. Барац. – СПб., 1912. – 840 с.

113. *Белов, В.А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики [Текст] / В.А. Белов. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 96 с.
114. *Винницкий, Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д.В. Винницкий. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2003. – 397 с.
115. *Волков, И.М.* Законы вавилонского царя Хаммурапи [Текст] / И.М. Волков. – М., 1914. – 81 с.
116. *Вольф, А.М.* Значение счетоводства, развитие и построение совершенной системы бухгалтерии, пути и преграды к распространению счетоводства [Текст] / А.М. Вольф. – СПб., 1891. – 342 с.
117. *Гуляева, А.Ф.* Введение в специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»: учебно-справочное пособие [Текст] / А.Ф. Гуляева. – Ростов н/Д: МПСИ, 2003. – 104 с.
118. *Гусева, Т.А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование [Текст] / Т.А. Гусева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
119. Доклады и приговоры, состоявшиеся в правительствующем Сенате. – СПб., 1888. – 148 с.
120. *Дьяченко, В.П.* История финансов СССР (1917–1950 гг.) [Текст] / В.П. Дьяченко. – М.: Наука, 1978. – 495 с.
121. *Корнаухов, М.В.* Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина [Текст] / М.В. Корнаухов. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2006. – 115 с.
122. *Крохина, Ю.А.* Налоговое право: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению 521400 «Юриспруденция» и по специальностям 021100 «Юриспруденция», 023100 «Правоохранительная деятельность» [Текст] / Ю.А. Крохина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 463 с.

123. *Кузьмина, М.С.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие [Текст] / М.С. Кузьмина. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 208 с.
124. *Матузов, Н.И.* Теория государства и права [Текст] / Н.И. Матузов. – М.: Юристъ, 2004. – 512 с.
125. *Малис, Н.И., Толкушкин, А.В.* Налоговый учет: учебное пособие [Текст] / Н.И. Малис, А.В. Толкушкин. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 573 с.
126. *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка. – М.: А Темп, 2013. – 944 с.
127. *Савсерис, С.В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве [Текст] / С.В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. – 117 с.
128. *Сасов, К.А.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению [Текст] / К.А. Сасов. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320 с.
129. *Сасов, К.А.* Солидарная ответственность в налоговом праве [Текст] / К.А. Сасов. – М.: Альпина Паблишер, 2011. – 201 с.
130. *Соколов, Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
131. *Фельдгаузен, Э.Э.* // Счетоводство. – 1889. – № 9.
132. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева [Текст]. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, ИНФРА-М, 2012. – 752 с.

Научные статьи

133. *Абросимова, Ю.В.* О признании расходов на ДМС [Текст] / Ю.В. Абросимова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 8. – С. 36–40.
134. *Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н.* Сложные вопросы. Из практики налогового консультирования [Текст] / А.В. Брызгалин, В.Р. Верник, А.Н. Головкин // Налог на прибыль. – 2004. – № 1. – С. 166–174.

135. *Гришина, О.П.* Как налоговая инспекция расчетный метод применяет [Текст] / О.П. Гришина // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – № 18. – С. 31–42.

136. *Карасева, М.В.* Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) [Текст] / М.В. Карасева // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С.12–18.

137. *Лайченкова, Н.Н.* Отдельные теоретические проблемы эффективности и развития финансового контроля в Российской Федерации / Н.Н. Лайченкова // Правовой механизм государственного контроля и надзора: перспективы развития. – 2013. – С. 82-86.

138. *Лайченкова, Н.Н.* Налоговые стимулы: разделяй и властвуй / Н.Н. Лайченкова // Налоговая политика и практика. – 2009. -№10 – С. 103-107.

139. *Либерман, К.* Все о расходах предприятия [Текст] / К. Либерман // Российский бухгалтер. – 2013. – № 5. – С. 27–64.

140. *Митрофанова, И.А., Захаров, А.А.* К вопросу о надежности контрагента [Текст] / И.А. Митрофанова, А.А. Захаров // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 4. – С. 132–138.

141. *Некрасов, А.М.* О некоторых оценочных категориях в налоговом законодательстве России [Текст] / А.М. Некрасов // Право и государство: теория и практика. – 2010. – № 9. – С. 68.

142. *Оганян, К.И.* Прежде всего расшифровки требует термин «экономически оправданные затраты» [Текст] / К.И. Оганян // Учет. Налоги. Право. – 2005. – № 13. – С. 42–45.

143. *Перелеева, Т.* Расходы на рекламу [Текст] / Т. Перелеева // Российский бухгалтер. – 2011. – № 7. – С. 29–35.

144. *Попов, В.В.* К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / В.В. Попов // Налоги. – 2011. – № 6. – С. 14–16.

145. *Попов, В.В., Тришина, Е.Г.* О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогообязанными субъектами своих прав [Текст] / В.В. Попов, Е.Г. Тришина // Вестник Пермского университета. – 2013. – № 2 (20). – С. 72–79.

146. *Попов, В.В.* Соотношение принципа презумпции невиновности налогообязанных субъектов и конституционной обязанности по уплате налогов и сборов // Институциональные проблемы современного финансового права : сб. науч. тр. (по матер. Междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2011г.) [Текст] / [редкол.: Е.В. Покачалова, отв. ред.] и др.] ; ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – С. 277–280.

147. *Смирнов, Д.А.* Оценочные понятия и принципы налогового права: вопросы соотношения и правоприменения [Текст] / Д.А. Смирнов // Ленинградский юридический журнал. – 2013. - №2 – С. 87-104.

148. *Смирнов, Д.А.* Понятие принципов налоговой системы России [Текст] / Д.А. Смирнов // Вестник Саратовской государственной академии права. - 2010. - № 4 (74). - С. 225-23

149. *Семенихин, В.В.* Налог на прибыль организаций, доходы и расходы: повышающие и понижающие коэффициенты [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги. – 2012. – № 26. – С. 14–20.

150. *Семенихин, В.В.* Налог на добавленную стоимость: НДС в рекламе – льгота, безвозмездная передача, сверхнормативные рекламные расходы [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги. – 2012. – № 31. – С. 61–72.

151. *Сушкова, С.А., Филиппова, Н.Г.* Налог на прибыль: как оценить экономическую оправданность расходов [Текст] / С.А. Сушкова, Н.Г. Филиппова // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 2. – С. 10–19.

152. *Тарасов, Д.Л., Шестакова, Е.В., Пашков, Р.В., Яковлев, М.В., Ларин, В.В.* Расходы без подтверждающих документов [Текст] / Д.Л. Тарасов [и др.] // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2013. – № 8. – С. 8–13.

153. *Тришина, Е.Г.* Вина как критерий разграничения судебных и судебных ошибок [Текст] / Е.Г. Тришина // Судебная реформа и проблемы развития гражданского и арбитражного процессуального законодательства: материалы международной научно-практической конференции. – М.: РАП, 2012. – С. 112–119.

154. *Филатов, А.Н.* К вопросу о правомерности налоговых проверок [Текст] / А.Н. Филатов // Налоги. – 2012. – С. 20–27.

Диссертации и авторефераты диссертаций

155. *Попов, В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Попов. – Саратов, 2012. – 45 с.

156. *Соколова, Э.Д.* Теоретические аспекты правового регулирования финансовой деятельности государства и муниципальных образований: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Э.Д. Соколова – М., 2008. – 46 с.

157. *Решетников, Н.А.* Правовое регулирование налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.А. Решетников. – Саратов, 2013. – 175 с.

158. *Сабанин, Р.Л.* Доходы и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложении: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Р.Л. Сабанин. – М., 2002. – 182 с.

159. *Салынина, С.Ю.* Финансовый и налоговый учет в организациях жилищно-коммунального хозяйства: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / С.Ю. Салынина. – М., 2003. – 259 с.

Ресурсы сети «Интернет»

160. История права России // Сайт электронной библиотеки Библиотекарь.Ру. URL: <http://www.bibliotekar.ru/istoria-prava-rossii/29.htm> (дата обращения: 07.02.2014).

161. Амортизация // Общий толковый словарь русского языка. URL: <http://tolkslovar.ru/a37470.html> (дата обращения: 10.02.2014).
162. Web-сайт // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 17.03.2014).
163. Буклеты и лифлеты // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 04.04.2014).
164. Флайеры (флаеры) // Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова. URL: <http://www.ozhegov.org> (дата обращения: 04.04.2014).
165. Интервью председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А. Иванова // Сайт электронного журнала «Главбух». URL: [http://www. glavbukh.ru/art/16823](http://www.glavbukh.ru/art/16823) (дата обращения: 26.02.2014).
166. Opinions // Сайт Верховного суда США. URL: [http://www. supremecourt.gov/opinions/07pdf/06-1509.pdf](http://www.supremecourt.gov/opinions/07pdf/06-1509.pdf) (дата обращения: 04.04.2014).

Иные источники

167. Рекомендация ЮНЕСКО «О стандартизации международной статистики в области науки и техники» (принята в г. Париже 27 ноября 1978 г. на 20-й сессии Генеральной конференции ЮНЕСКО) // Свод нормативных актов ЮНЕСКО. – М.: Международные отношения, 1991. – С. 556–570.

168. Проект Федерального закона № 448864-5 «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

169. Проект Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части противодействия преступлениям и иным правонарушениям в сфере налогообложения и введения порядка оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультатПлюс».

170. Доклады и приговоры, состоявшиеся в правительствующем Сенате. – СПб., 1888. – С. 83–84.