

*На правах рукописи*

**ЖЕСТКОВ Игорь Александрович**

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

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Саратов – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

<b>Научный руководитель</b>	доктор юридических наук, доцент <b>Попов Василий Валерьевич</b>
<b>Официальные оппоненты:</b>	<b>Соколова Эльвира Дмитриевна</b> доктор юридических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федера- ции», профессор
	<b>Лайченкова Наталия Николаевна</b> кандидат юридических наук, доцент, Сара- товский социально-экономический инсти- тут (филиал) ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», доцент
<b>Ведущая организация</b>	<b>ФГАОУ ВПО «Северо-Кавказский феде- ральный университет»</b> (юридический ин- ститут)

Защита диссертации состоится 24 декабря 2014 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla/diss.html>).

Автореферат разослан «    » ноября 2014 г.

**Ученый секретарь  
диссертационного совета**



**Кобзева Елена Васильевна**

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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. Кузнеченковой, 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. Перекладывание 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

производства 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.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

*Во введении* обосновывается актуальность избранной темы; характеризуется степень научной разработанности проблемы; определяются цели и задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основы, а также нормативно-правовая база; формируются основные результаты проведенного исследования, обусловившие научную новизну диссертации, приводятся данные об апробации результатов исследования.

*Глава первая «Расходы организаций как финансово-правовое понятие»* состоит из двух параграфов и связана с рассмотрением расходов организаций с позиции финансового права.

*Первый параграф «Генезис понятия «расходы организаций»* посвящен исследованию развития и формирования понятия «расходы организаций» в зарубежной и российской правовой науке.

Посредством исследования генезиса понятия «расходы организаций» в финансово-правовом аспекте выявлено, что ни одна организация независимо от временного этапа ее деятельности, формы собственности и иных факторов, влияющих на организационно-правовой статус данного субъекта, 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. Подчеркивается, что налоговый учет обеспечивает соблюдение не только интересов государства в области проводимой им фискальной политики, но и интересов самих организаций-налогоплательщиков.

*Во втором параграфе «Правовая характеристика расходов при исчислении налога на прибыль организаций»* рассматриваются теоретические основы понятия «расходы по налогу на прибыль организаций», и дается финансо-



во-правовая характеристика данного понятия посредством анализа и обобщения работ представителей отечественных научных школ финансового права и зарубежных ученых, занимающихся вопросами правового регулирования расходов по налогу на прибыль организаций, и положений законодательства РФ.

Автор установил, что 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.

Указывается, что понятие «расходы организаций» имеет самостоятельное определение в законодательстве о налогах и сборах РФ. В целом, 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. Автором обосновано, что трактовка понятия расходов организаций для целей бухгалтерского учета по налогу на прибыль, закрепленная нормативными актами по бухгалтерскому учету, неприменима для целей налогообложения прибыли указанных субъектов.

Проведенное исследование теоретических и практических проблем финансово-правового регулирования понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» позволило разработать фундаментальную терминологическую основу. 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 РФ. Несоблюдение какого-либо из указанных критериев означает невозможность принятия той или иной затраты в составе расходов по налогу на прибыль организаций.

При рассмотрении сущности понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» обосновывается, что понятия «расходы организаций» и «затраты организаций», хотя и идентичны в общепринятом смысле, так как имеют одинаковый смысл - это затраты организации, связанные с выполнением определенных операций, - все же несколько разнятся при употреблении в зависимости от сферы применения. Понятие «расходы организаций» чаще используется в налоговом и бухгалтерском учете. Понятие «затраты организаций» наиболее употребимо в сфере управления организацией.

Подчеркивается, что определение понятия «затраты организаций» отсутствует в нормативных правовых 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 статьях НК РФ включает помимо обоснованных и документально подтвержденных затрат еще и возможные убытки. В результате, определяя понятие «расходы организаций» шире, чем понятие «затраты организаций». Во-вторых, расходы организаций - это количественный показатель уменьшения средств организаций или увеличения их долговых обязательств в процессе хозяйствования. Расходы организаций отображают факт использования материалов, сырья, услуг, а затраты организаций - потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами организаций и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незаконченного производства, готовой продукции, отгруженных товаров и т. п.

На основании проведенного сравнительно-правового анализа автор отмечает, что перечни расходов по налогу на прибыль организаций, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и расходы, не учитываемых в целях налогообложения прибыли являются открытыми. Такое построение норм российского законодательства о налогах и сборах базируется на модели - подпадают ли конкретные расходы организации под действие

требований п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ или нет. При соблюдении указанных требований к расходам по налогу на прибыль организаций могут быть отнесены и другие, не упомянутые в Налоговом кодексе РФ расходы, в противном случае, при несоблюдении таких требований, расходы не будут учитываться для целей налогообложения прибыли. Доказано, что перечень расходов, прямо поименованных в ст. 270 Налогового кодекса РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли», ни при каких обстоятельствах не может быть учтен при налогообложении прибыли. С точки зрения федерального законодателя, в рамках Налогового кодекса РФ не представляется возможным отразить все возможные случаи несения организацией расходов в связи с разнообразием сфер осуществляемой деятельности.

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

Предлагается авторское определение понятия амортизации в целях налогообложения. Это систематическое и поэтапное снижение стоимости

имущества, приносящего экономическую выгоду, на протяжении срока его полезного использования.

***Во второй главе «Финансово-правовые признаки расходов по налогу на прибыль организаций»***, включающей три параграфа, исследуются признаки понятия «расходы по налогу на прибыль организаций» в финансово-правовом аспекте.

*Первый параграф «Обоснованность расходов организаций»* посвящен анализу законодательства Российской Федерации, российской и зарубежной правоприменительной практики относительно необоснованных расходов организаций. Диссертантом установлено, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Отмечается, 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. 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, но ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

Аргументируется тезис о том, что обязанность по доказательству получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды должна быть возложена на налоговые органы. Каждое обстоятельство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и должно быть подтверждено в ходе налоговой проверки соответствующими доказательствами.

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

Действующая правоприменительная практика исходит из обязанности организации-налогоплательщика проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента. При этом формулируется вывод, что осуществление контроля за деятельностью контрагентов организаций-налогоплательщиков является прямой обязанностью налоговых органов, и перекладывание данной обязанности на налогоплательщика кардинально противоречит общим принципам налогообложения. Однако такой подход должен применяться только при наличии достаточных данных о реальности совершения хозяйственной операции организацией.

Предлагается законодательно закрепить в Налоговом кодексе РФ норму о вменении в обязанность налоговому органу первоначально проверять факт совершения хозяйственной операции, а в дальнейшем рассматривать иные аспекты хозяйствования.

Автор обосновал, что применение расчетного метода при определении необоснованной налоговой выгоды организации возможно, если факт совершения организацией-налогоплательщиком реальной хозяйственной операции по осуществлению расходов не оспаривается налоговым органом; первичные документы, подтверждающие хозяйственную операцию, влекущую затраты организации, признаны налоговым органом недостоверными; из состава расходов по налогу на прибыль организации исключается значительная часть материальных затрат, что, в свою очередь, влечет изменение налоговой базы по налогу на прибыль.

*Во втором параграфе «Документальное подтверждение расходов организаций»* констатируется, что Налоговый кодекс РФ не закрепляет перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении хозяйствен-

ных операций организацией. Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается ли факт осуществления заявленных организацией расходов имеющимися у налогоплательщика документами. При этом во внимание принимаются представленные организацией доказательства в подтверждение факта и размера этих расходов, которые подлежат правовой оценке в совокупности. Такая ситуация порождает отсутствие единой практики правоприменения. В этой связи предлагается закрепление в Налоговом кодексе РФ нормы об Универсальном передаточном документе на основе действующей формы счета-фактуры посредством включения в нее дополнительных реквизитов и сведений, необходимых для налогового учета.

*В третьем параграфе «Направленность расходов организаций на получение дохода»* автор рассматривает расходы, направленные на получение дохода (прибыли) организациями-налогоплательщиками.

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

*В третьей главе «Проблемы правового регулирования отдельных видов расходов по налогу на прибыль организаций»*, состоящей из трех параграфов, исследуются особенности признания некоторых видов затрат в составе расходов организаций по налогу на прибыль.

*В первом параграфе «Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на рекламу»* рассматриваются финансово-правовые особенности признания в составе расходов по налогу на при-

быль организаций затрат на рекламу. Отмечается, что в определенный период деятельности каждая организация сталкивается с необходимостью проведения рекламной кампании реализуемого ею товара, оказываемых услуг, выполняемых работ, следствием чего выступают рекламные расходы. В целях налогового учета по налогу на прибыль предлагается дополнить ст. 3 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 положением, согласно которому объектом рекламирования могут быть товары, организации-налогоплательщику не принадлежащие, но от реализации которых зависит результат ее экономической деятельности.

*Во втором параграфе «Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки»* исследуются финансово-правовые особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки. Указывается, что в современных условиях развития российской экономики осуществление затрат на научные исследования, внедрение и коммерциализацию их результатов является обязательным условием доходности и конкурентоспособности организаций. Предлагается авторское определение расходов 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. Аргументируется целесообразность дополнения Налогового кодекса РФ санкцией за неполное использование сумм резерва предстоящих расходов на НИОКР в течение установленного срока.

*В третьем параграфе «Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на добровольное медицинское стра-*

хование» выявляются финансово-правовые особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на добровольное медицинское страхование. Выбор данного вида расходов организаций обосновывается тем, что одним из важнейших признаков успешной и стабильной деятельности организации является социальный пакет, предоставляемый ею своим сотрудникам. Соответственно, заключение организацией договора о добровольном медицинском страховании работников не только повышает мотивацию сотрудников, но и улучшает общий имидж данного налогоплательщика. При этом 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).

**В заключении** подводятся итоги проведенного исследования, излагаются основные результаты и выводы, полученные автором, формулируются предложения, направленные на совершенствование действующего законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики.

**Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:**

*- статьи в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России для опубликования основных научных результатов диссертации:*

1. Жестков, И. А. Необоснованная налоговая выгода (правовые аспекты) [Текст] / И. А. Жестков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2012. – № 5 (88). – С. 178-182 (0,6 п.л.);



2. *Жестков, И. А.* К вопросу о применении расчетного метода при определении необоснованной налоговой выгоды [Текст] / И. А. Жестков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2013. – № 2 (91). – С. 140-143 (0,4 п.л.);

3. *Жестков, И. А.* Финансово-правовые особенности признания в составе расходов организаций, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки [Текст] / И. А. Жестков // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 16-18 (0,25 п.л.);

4. *Жестков, И. А.* Финансово-правовые аспекты признания в составе расходов организаций, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на добровольное медицинское страхование [Текст] / И. А. Жестков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2014. – № 2 (97). – С. 245-249 (0,5 п.л.);

- статьи в иных научных изданиях:

5. *Жестков, И. А.* Недоимка как налоговое правонарушение [Текст] / И. А. Жестков // Институциональные проблемы современного финансового права : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф. Саратов, 2 июня 2011 г.). – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – С. 235-238 (0,25 п.л.);

6. *Жестков, И. А.* Недоимка как налоговое правонарушение [Текст] / И. А. Жестков // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 3-4 июня 2011 г.) – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – С. 152 (0,25 п.л.);

7. *Жестков, И. А.* Расходы организаций на формирование резервов предстоящих расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки [Текст] / И. А. Жестков // Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. (по матер. всерос. науч.-практ. конф., Саратов, 1-2 июня 2012 г.). – Саратов : Изд-во

ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. – С. 202-203 (0,25 п.л.);

8. *Жестков, И. А.* Финансово-правовые аспекты признания в составе расходов организаций, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат на рекламу [Текст] / И. А. Жестков // *Путь науки.* – 2014. - №7 (7). – С. 70-70 (0,4 п.л.);

9. *Жестков, И. А.* К вопросу о направленности расходов организаций на получение дохода [Текст] / И. А. Жестков // *Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых : сб. науч. тр. (по матер. всерос. науч.-практ. конф. магистрантов и аспирантов, Саратов, 7-8 октября 2014 г.). – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», 2014. – С. 90-91 (0,2 п.л.).*