Жестков Игорь Александрович. Расходы по налогу на прибыль организаций: финансово-правовые аспекты: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Жестков Игорь Александрович;[Место защиты: Саратовская государственная юридическая академия].- Саратов, 2014.- 151 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**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

**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

**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 1

Заключение 1

Библиографический список

Использованных источников 1

## 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 расхо- дованием 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 оста- новиться 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 предусмотрен- ным в нем порядком.

Данные налогового учета должны отражать следующее: 1) порядок формирования суммы доходов и расходов; 2) порядок определения доли расходов, учитываемых для целей нало- гообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде; 3) сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на рас- ходы 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 информа ции для определения налоговой базы по конкретному налогу на основе дан ных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ1. Налоговый учет формирует полную и достовер- ную информацию о порядке учета именно для целей налогообложения. Бла- годаря налоговому учету внешние субъекты получают необходимую инфор- мацию 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 организаци и нало- гового учета: 1) последовательность применения норм и правил налогового учета; 2) обеспечение непрерывного отражения в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с установлен- ным НК РФ порядком влекут за собой или могут повлечь изменение разме- ров 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 все- го, государству4. Не подвергая сомнению данный тезис, целесообразно заме- тить, что организации также должны быть заинтересованы в развитии нало- гового 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

Во-вторых, развитие системы налогового учета и его эволюция потен- циально 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 общест- венных 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 неком- мерческие. Деятельность коммерческих организаций направлена главным образом на извлечение прибыли. В отличие от них некоммерческие органи- зации, в том числе бюджетные учреждения, такой цели не ставят, хотя имеют право заниматься предпринимательской и иной деятельностью для получе- ния 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 ос- новная деятельность направлена на получение прибыли. Коммерческие орга- низации наделены общей правоспособностью, т.е. правом осуществлять лю- бую деятельность, не запрещенную законом.

## Документальное подтверждение расходов организаций

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 сущест- вует 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 контр- агента, взаимозависимых или аффилированных лиц направлена не на полу- чение прибыли, а на совершение операций, связанных с получением налого- вой выгоды. Законодательство о налогах и сборах РФ не содержит понятия «налого- вая 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 обстоятельс тв могут ква- лифицироваться как правомерная реализация субъективного права, напр и- мер, посредством применения налогового планирования либо как злоупо т- ребление правом.

Согласно общей теории права управомоченное лицо может осуществ лять свои права в соответствии с их назначением (в допустимых формах). Если правообладателем нарушается назначение субъективного права (пове- дение правообладателя выходит за рамки допустимого), имеет место зло- употребление субъективным правом. Злоупотребление правом признается своеобразным правонарушением, потому что отклоняющееся поведение пра- вообладателя формально соответствует закону (букве закона), однако по су- ществу 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 сформу- лировать некоторые признаки налогового злоупотребления и отнести к ним ряд обстоятельств.

1. Квалифицируемое как злоупотребление действие должно заключать- ся в создании юридических конструкций, не соответствующих действитель- ности (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 граж- данско-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 за- конных оснований.

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

Налоговое планирование призвано обеспечить минимизацию налого- вых платежей организаций-налогоплательщиков без нарушения действующе- го законодательства. Оно предполагает уменьшение размера уплачиваемых налогов способами, не противоречащими нормам НК РФ. Как верно отмеча- ет А.М. Некрасов, «стремление к максимизации конечного финансового ре- зультата предпринимательской деятельности субъекта хозяйственной дея- тельности включает в том числе и задачу управления налоговой обязанно- стью и планированием размера налоговых платежей»1.

Налоговое планирование обязательно включает в себя правовую со ставляющую, поскольку базируется на нормах налогового законодательства, либо использует существующие пробелы в правовом регулировании налого- вых отношений. Минимизация налогов с использованием разрешенных законом способов и приемов – главное, что отличает этот аспект налогового планирова- ния от уклонения от налогообложения, предполагающего использование неза- конных схем уменьшения размера налоговых обязательств и потому являющего- ся наказуемым деянием. Уклонение от уплаты налогов совершается недобросо- вестным 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 Постановле- нием Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогопла- тельщиком налоговой выгоды».

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

Как уже отмечалось, расходы налогоплательщика могут быть подтвер- ждены документами, оформленными в соответствии с российским законода- тельством.

Основной нормативно-правовой акт, регулирующий документальное оформление первичных учетных документов, – Федеральный закон от 6 де- кабря 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 пе речне реквизитов первичного учетного документа, порядке его составления и оформления, представления и внесения исправлений.

В соответствии с данным Законом любой шаг хозяйственной деятель ности (сделка, событие, операция, оказывающие или способные оказать 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 ре квизитов 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 хозяйст- венной 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 (от- ветственных) за правильность оформления свершившегося события; 7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных рекви- зитов, необходимых для идентификации этих лиц. В соответствии с п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ формы первичных учет- ных документов утверждает руководитель экономического субъекта по пред- ставлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерско- го учета. Таким образом, согласно данному Закону первичные документы необходимо составлять по произвольным формам. Важно, чтобы они вклю чали обязательные реквизиты и были утверждены руководителем экономи ческого субъекта.

Значимой представляется позиция, предложенная ФНС России в Пись- ме 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 переда- точный документ (далее – УПД) на основе действующей формы счета- фактуры посредством включения в нее дополнительных реквизитов и сведе- ний и рекомендуют его форму. К указанной форме Федеральная налоговая служба прилагает перечень операций, для которых она может быть использо- вана. Кроме того, ФНС России дает рекомендации по заполнению реквизитов и разъясняет порядок определения даты признания доходов (расходов) на ос- новании отраженных в универсальном передаточном документе дат.

Предложенная ФНС России форма не является обязательной к приме- нению. Организации вправе использовать любые формы первичных доку- ментов, соответствующих требованиям Закона № 402-ФЗ.

На данном этапе позиция ФНС России является обоснованной, так как рассматриваемая форма по сути представляет собой нововведение, од- нако при апробации данной УПД на практике представляется значимым ее законодательное закрепление. Введение обязательности применения указан- ной 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 государства, должны содержать реквизиты, отражающие сущность совершенной опе- рации. 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 бух- галтерской 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 рус- ском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Как отмечает Министерство финансов РФ, такой перевод может сде- лать как профессиональный переводчик, так и специалист самой организа- ции3, причем на основании подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на перевод документов сторонним специалистом налоговики позволяют отнести к ин- формационным услугам.

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

В зависимости от вида расхода базовым документом может выступать договор или внутренний документ организации. Например, если расходы ор- ганизации связаны с приобретением товаров (имущественных прав, услуг, работ) у других организаций, то основанием их возникновения будет слу- жить 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 пред принимательства»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.

## Особенности признания в составе расходов по налогу на прибыль организаций затрат на добровольное медицинское страхование

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 стра- хование может быть не предусмотрено в трудовом или коллективном дого- воре. Суд установил, что согласно ст. 255 НК РФ учитывать расходы, связан- ные с содержанием работников, можно не только тогда, когда соответст- вующее 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 зави- симости от того, кому будут направляться выплаты страховой компании при наступлении страхового случая: медицинским учреждениям, оказы- вающим медицинские услуги; самим сотрудникам (на основании предо с- тавленных первичных документов об оплате медицинских расходов, преду- смотренных программой ДМС).

Аналогичное мнение высказывает Минфин России в Письме от 13 ян- варя 2009 г. № 03-03-06/1/2: «... При условии соответствия договоров добро- вольного личного страхования работников правилам добровольного меди- цинского страхования вышеуказанные расходы могут учитываться в расхо- дах по налогу на прибыль организаций как в случае оплаты страховщиком медицинских расходов медицинскому учреждению, оказывающему меди цинские услуги застрахованным работникам организации-работодателя (ор- ганизации-страхователя), так и непосредственно застрахованным работникам организации-работодателя (организации-страхователя) при представлении соответствующих первичных документов об оплате ими медицинских расхо- дов, 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 понесен- ных по данному договору расходов (конкретно на каждого работника), то учесть затраты возможно лишь в части фактических расходов организации, не возме- щенных 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, произ- веденных при условии соответствия положениям ст. Налогового кодекса, может быть учтена в составе расходов по налогу на прибыль организаций».

В случае, если организация расторгает договор со страховой компани- ей до истечения года с момента начала его действия, то расходы, учтенные по данному договору, необходимо восстановить, а налоговую базу по нало- гу 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 добро- вольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских рас- ходов застрахованных работников (абз. 5 п. 16 ст. 255 НК РФ)».

Минфин России в Письме от 16 ноября 2010 г. № 03-03-06/1/7311 уста навливает, что при заключении дополнительных соглашений к договору ДМС организация может учесть для целей налога на прибыль и суммы до- полнительно возникших расходов. Аналогичное мнение высказал Федеральный арбитражный суд Мос- ковского 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 доброволь- ного медицинского страхования. При этом каких-то пределов по времени, на которое может быть застрахован работник, в Законе не установлено