

Санкт-Петербургский государственный университет

Направление «Юриспруденция»

Понятия и признаки расходов по налогу на прибыль

Выпускная квалификационная работа
студента 2 курса магистратуры
очной формы обучения
Беляевой Дарьи Владимировны

Научный руководитель:
профессор, доктор юридических наук
Ногина Оксана Аркадьевна

Санкт-Петербург

2017 год

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Понятие и общие условия признания расходов для расчета налога на прибыль.....	6
§ 1. Понятие расходов по налогу на прибыль.....	6
§ 2. Обоснованность (экономическая оправданность) расходов организации....	9
§ 3. Документальное подтверждение расходов	16
§ 4. Направленность расходов на получение доходов.....	23
Глава 2. Классификация расходов по налогу на прибыль.....	26
§ 1. Правовое значение классификации расходов.....	26
§ 2. Материальные расходы.....	27
§ 3. Расходы на оплату труда.....	29
§ 4. Амортизационные отчисления.....	33
§ 5. Прочие расходы.....	39
§ 6. Внереализационные расходы.....	46
Глава 3. Проблемы правового регулирования отдельных видов расходов.....	49
§ 1. Прямые и косвенные расходы	49
§ 2. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль.....	53
Заключение.....	59
Список использованной литературы.....	62

Введение

Налог на прибыль-это прямой федеральный налог, он является ведущим и бюджетообразующим налоговым платежом. По данным Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации¹ за счет налога на прибыль в 2016 году было обеспечено формирование 19 % доходов консолидированного бюджета Российской Федерации. Поступления от налога составили в 2016 году 2 770,2 млрд. рублей, что на 6,6% больше, чем в 2015 году².

Расходы играют существенную роль при исчислении налога на прибыль. При определении объекта налогообложения по налогу на прибыль на величину расходов налогоплательщик может уменьшить облагаемые доходы. Таким образом, уровень налогового бремени налогоплательщика в значительной мере зависит от того, какая часть его расходов по налогу на прибыль, может быть учтена в целях налогообложения.

Именно расходы налогоплательщика подвергаются более тщательной проверке со стороны налоговых органов и более половины статей главы 25 НК РФ посвящены правовому регулированию расходов для налога на прибыль.

С момента вступления в действие в 2002 г. 25 главы НК РФ, регулирующей вопросы налогообложения прибыли, прошел значительный период времени. С тех пор в нормы налогового кодекса ежегодно вносились и вносятся поправки. Однако применение многих положений 25 главы Налогового Кодекса Российской Федерации, по-прежнему вызывает не только в доктрине, но и на практике много вопросов и споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Целью данной работы стало выявление правовых проблем, связанных с определением понятия расходы, раскрытие содержания квалифицирующих

¹ В работе использованы следующие сокращения: Российская Федерация-РФ, Россия; Налоговый кодекс Российской Федерации-НК РФ; Гражданский Кодекс Российской Федерации-ГК РФ; Министерство финансов Российской Федерации- Минфин России, Минфин РФ; Федеральная налоговая служба Российской Федерации-ФНС России, ФНС РФ; Федеральный закон Российской Федерации-ФЗ; Высший Арбитражный суд Российской Федерации-ВАС РФ;

² <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

признаков расходов, наличие которых, позволяют налогоплательщику учесть расход при исчислении его налоговых обязательств по налогу на прибыль. Была предпринята попытка дать оценку последовательности и непротиворечивости правового регулирования расходов в налоговом законодательстве с учетом анализа сложившейся практики правоприменения.

Структура работы. Настоящая работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы.

В первой главе рассмотрены понятие и квалифицирующие признаки расходов по налогу на прибыль. Раскрыто понятие признаков обоснованности (экономической оправданности) расходов организации, документального подтверждения расходов, направленности расходов на получение доходов. Проанализирована имеющаяся практика Конституционного суда в части оправданности расходов организации.

Во второй главе проанализирована классификация расходов по налогу на прибыль на основе норм налогового кодекса. Рассмотрено правовое значение классификации расходов и дана общая характеристика реализационных: материальных расходов, расходов на оплату труда, амортизационных и прочих расходов, внереализационных расходов. Рассмотрены отдельные нормы 25 главы НК РФ, регулирующие расходы и вызывающие вопросы при правоприменении.

Третья глава посвящена проблемам регулирования отдельных видов расходов, в частности деления расходов на прямые и косвенные для налогоплательщиков, применяющих метод начисления. Выявлены правовые проблемы в регулировании деления расходов по налогу на прибыль на прямые и косвенные. Дана характеристика расходов, не учитываемых при расчете налога на прибыль.

Поставленная цель обусловила выполнение следующих задач в рамках данной работы:

- раскрыть содержание понятия расходы и каждого из трех обязательных(квалифицирующих) признаков расходов по налогу на прибыль;
- проанализировать сущность и специфику каждого признака расхода по

налогу на прибыль;

-рассмотреть проблему необоснованной налоговой выгоды применительно к риску признания расходов налогоплательщика не обоснованными;

-рассмотреть классификацию расходов по налогу на прибыль на основе анализа норм главы 25 НК РФ, проанализировать судебную практику и попытаться выявить проблемы в действующем правовом регулировании отдельных видов расходов.

Объектом исследования выступают общественные отношения, возникающие в процессе правового регулирования расходов по налогу на прибыль.

Предмет исследования составляют нормы налогового права и других отраслей права, в качестве правовой базы, регламентирующей расходы по налогу на прибыль, проблематика правового регулирования признаков расходов по налогу на прибыль с учетом современной законодательной базы и правоприменительной практики.

В ходе исследования использовались официальные материалы государственных органов, учебники и учебные пособия, статьи из периодической литературы, материалы судебной практики, справочно-правовая система Консультант Плюс-2017.

Глава 1. Понятие и общие условия признания расходов для расчета налога на прибыль

§ 1. Понятие расходов по налогу на прибыль

Объект налогообложения по налогу на прибыль установлен законодателем в статье 247 НК РФ как прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для различных категорий налогоплательщиков в главе 25 НК РФ даются несколько определений объекта налогообложения по налогу на прибыль.

1) полученные доходы, которые были уменьшены на величину произведенных расходов (для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства);

2) доходы от источников в РФ (для иных иностранных организаций, получающих доходы от источников в РФ, и не осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство). При этом в соответствии с п.4 ст. 309 НК РФ предусмотрено, что только в отношении закрытого перечня пассивных доходов, по выбору налогоплательщика, только определенные доходы могут уменьшаться на величину ранее понесенных расходов, связанных с приобретением определенных видов имущества. В частности эти нормы распространяются на доходы от продажи акций (долей) и финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) в организациях, в которых более 50 % их активов состоит из недвижимости, находящейся на территории РФ; от продажи недвижимости, расположенной на территории РФ; доходов от реализации паев закрытых паевых инвестиционных фондов недвижимости.

3) величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, которые приходятся на одного участника рассчитываются согласно правилам, закрепленным в п.1 ст. 278.1 НК РФ и п.6 ст.288 НК РФ. В соответствии со ст.25.1 НК РФ, под консолидированной группой налогоплательщиков понимают добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль, которая образуется на основе договора о создании такой группы. Договор между такими налогоплательщиками заключается в порядке и на условиях, которые установлены в НК РФ для целей исчисления и

уплаты налога на прибыль организаций с учётом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанной группы налогоплательщиков;

4) 20 % от понесенных расходов (для представительств иностранных организаций, ведущих на территории РФ подготовительную и (или) вспомогательную деятельность в интересах третьих лиц без соответствующего вознаграждения за эту деятельность)³.

Таким образом, прибыль в главе 25 НК РФ определяется через понятие дохода, который уменьшается на величину произведенных расходов.

Само понятие прибыли нормами налогового закона не раскрывается и как указывает Н.А.Шевелева может пониматься «как экономическая категория»⁴, которая указывает на прирост имущества налогоплательщика, как некий результат его экономической деятельности.

Поскольку понятие дохода не является объектом нашего исследования, остановимся более подробно на второй составляющей прибыли, на понятии расход.

Следует отметить, что с введением в действие с 1 января 2001 г. главы 25 НК РФ в России принципиально изменилось правовое регулирование расходов, признаваемых в целях налогообложения прибыли. До 2001 г. расходы налогоплательщиков формировали себестоимость продукции и были установлены в виде закрытого перечня в Постановлении Правительства РФ от 5 мая 1992 г. № 552 «О составе затрат, по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов при налогообложении прибыли».

Новая конструкция учета расходов для налога на прибыль, при которой расходы по налогу на прибыль стали рассматриваться как налоговые вычеты, в большей мере соответствовала условиям рыночной экономики и свободы предпринимательской деятельности, а также международной практике налогооб-

³ См.п.3 ст.207 НК РФ

⁴ Шевелева.Н.А. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник/ М.В.Кустова, О.А.Ногина, С.В.Овсянников, Н.А.Шевелева; Отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юристъ, 2004. –С.213.

ложения прибыли.

Во многих странах правовое регулирование расходов по налогу на прибыль осуществляется подобным образом: устанавливается, что если расход соответствует определенным признакам, то он уменьшает налогооблагаемый доход. Так, в налоговом законодательстве Германии есть общее определение понятия «расходы» и специальный подробный перечень затрат, которые не могут быть признаны в качестве расхода, или нормируются. Пример такого расхода, который полностью не может быть принят к вычету в Германии: штрафы за неуплату налога⁵.

В Швеции при расчете налога на прибыль корпораций из налогооблагаемых доходов вычитаются расходы, которые связаны с получением этого дохода. При этом есть перечень расходов, которые не могут быть полностью приняты при расчете налога (например, расходы на ведение споров с налоговыми властями) или принимаются с учетом утвержденных норм (например: представительские расходы, расходы на развлечения и отдых сотрудников, на благотворительные пожертвования и т.д.)⁶.

В Китае при определении налоговой базы по прибыли из налогооблагаемого дохода полностью вычитаются расходы по обычным видам деятельности, направленные на получение дохода (расходы на работников, расходы на налоги (за исключением расходов по налогу на прибыль), убытки, потери). Некоторые расходы принимаются только в пределах установленных лимитов: рекламные, представительские, на благотворительность (при условии, что они понесены в соответствии с законом КНР «О благотворительности»⁷).

Правовое регулирование расходов в главе 25 НК РФ осуществляется двояко: с одной стороны есть определенные перечни расходов, с другой стороны даются признаки расходов.

⁵ См. Орловская Е.А. Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии: подходы, выработанные судебной практикой//Налоговед. 2007.№3 –С.53.

⁶См. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие/Л.В.Попова,И.А.Дрожжина,Б.Г.Маслов.-М.:Дело и Сервис.2008.-С.208-211

⁷ См. Ломанчук В.А., Кислинских Ю.В. Особенности налогообложения в Китае//Социальное и экономическое развитие АТР : опыт, проблемы, перспективы.2015. № 1.-С.56.

Определение расходов в совокупности с признаками - это предмет многочисленных судебных споров, касающихся того, какие расходы следует признавать при исчислении налога и включать в налоговую базу.

В ст. 252 НК РФ законодателем было сформулировано понятие расходов, как любых затрат налогоплательщика при условии, их документального подтверждения и обоснованности. Исключение составили расходы, прямо поименованные законодателем в закрытом перечне в ст. 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения».

Расходы - это затраты, затраты - категория экономическая, понимается как уменьшение имущественной массы налогоплательщика в денежной или в натуральной форме.

Из определения расходов по ст. 252 НК РФ можно выделить три обязательных или квалифицирующих признака для признания расходов при налогообложении прибыли:

- обоснованность (экономическая оправданность);
- документальная подтвержденность;
- направленность расходов на получение доходов.

§ 2. Обоснованность (экономическая оправданность) расходов организаций

Согласно абз. 3 п.1 ст. 252 НК РФ расходы признаются обоснованными, если они экономически оправданы и их оценка выражена в денежной форме.

Одним из обязательных (квалифицирующих) признаков, позволяющих принять расход для целей налогообложения, является такое относительное понятие, как обоснованность расхода. Такой подход законодателя к правовому регулированию расходов налогоплательщика, а именно с позиции требования обоснованности его затрат, с точки зрения юридической определенности данного понятия представляется весьма спорным.

Налоговый кодекс не раскрывая сам термин «обоснованный расход» определяет его другим определением «оправданность затрат».

Представляется полезным для уяснения понятия «обоснованный» обратиться к Толковому словарю русского языка С.И.Ожегова. В словаре термин «обоснованный» раскрывается как подтвержденный фактами, серьезными доводами, убедительный.⁸ Следовательно, применительно к налоговому законодательству, можно говорить о том, что расходы налогоплательщика будут признаваться обоснованными в случае подтверждения их несения реальными фактами, необходимость их осуществления данным налогоплательщиком для государства в лице контролирующих органов будет убедительна, не будет вызывать сомнений.

Отсутствие в налоговом законодательстве РФ четкого регулирования порядка определения расходов налогоплательщика при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, оценочный характер признаков, которые используются для их характеристики изначально приводят к тому, что определение обоснованности того или иного расхода становится субъективным. Вместе с тем, подход законодателя, представляющий налогоплательщику открытый перечень расходов, который может быть им понесен в ходе осуществления его предпринимательской деятельности, представляется вполне оправданным. Глава 25 НК РФ регулирует порядок определения налоговой базы для широкого круга налогоплательщиков, предпринимательская деятельность которых может быть весьма многообразна и, соответственно, невозможно учесть и предусмотреть в налоговом законодательстве такое регулирование расходов, которое учитывало бы всю специфику определенной деятельности конкретного налогоплательщика.

В 2007 году Конституционный суд РФ в двух Определениях высказал свою правовую позицию по поводу определения понятия «экономическая обоснованность расходов».⁹

⁸ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М., 2013

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 320-О-П "По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации"; Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 366-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения "Институт управления" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налого-

Конституционный суд РФ указал на отсутствие неопределенности по вопросу о соответствии норм, содержащихся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ Конституции РФ.

В п. 2 Определения № 366-О-П Конституционный Суд РФ отметил, что отказ законодателя от установления закрытого перечня затрат, которые могут быть учтены налогоплательщиком при определении налоговой базы, принимая во внимание многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, вполне оправданно. Применение же подхода, при котором законодателем осуществлялось бы детальное и исчерпывающее нормативное закрепление расходов ограничивало бы права налогоплательщика. Таким образом, предоставленная налогоплательщику налоговым законом возможность, согласно которой он вправе самостоятельно определять те расходы, которые могут быть приняты к вычету в целях исчисления налога на прибыль по каждой хозяйственной операции, принимая во внимание, как особенности финансово-хозяйственной деятельности самого налогоплательщика, так и фактические обстоятельства, и не приводит к нарушению тех прав и свобод, которые гарантированы ему Конституцией РФ.

Конституционный Суд РФ характеризует нормы налогового законодательства как абстрактно сформулированные нормы-принципы, различные по своему характеру и значению. При этом различная степень детализации норм законодательства о налогах и сборах позволяет эффективно применять эти нормы в неограниченных конкретных правовых ситуациях. Присутствие в НК РФ оценочных понятий, не приводит к неопределенности в законодательном регулировании.

В п. 3 Определения № 320-О-П Конституционный Суд РФ обратил внимание на то, что применение общих критериев отнесения затрат налогоплательщика к расходам, указанных в положениях ст. 252 НК РФ и других статьях главы 25 НК РФ, должно осуществляться с учетом целей и общих принципов налогообложения и позиций, уже ранее им высказывались.

Характеризуя предпринимательскую деятельность, Конституционный Суд РФ обратился к п. 1 ст. 2 ГК РФ и подчеркнул, что это деятельность, которая ведется налогоплательщиками самостоятельно, направлена на систематическое получение прибыли. Все риски, связанные с ведением предпринимательской деятельности являются рисками налогоплательщика.

Правовое регулирование налогообложение прибыли закреплено в главе 25 НК РФ. Отмечая его особенности, Конституционный Суд РФ указывает, что налоговый закон устанавливает не только «определенную соотносимость доходов и расходов»¹⁰, но и связь понесенных расходов именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Перечень затрат, которые подлежат 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 НК РФ). Суд отмечает, что вышеуказанный 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, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В своем Определении Конституционный Суд РФ ссылается и на Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53)¹¹, который указал что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический

¹⁰Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 366-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения "Институт управления" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации"

¹¹ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ.2006.№ 12.-СПС «Консультант Плюс».

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.

Конституционный Суд РФ указал в Определении № 320-О-П, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности, не регулирует порядок, 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.

Закрепленный частью 1 статьи 8 Конституции РФ принцип свободы экономической деятельности означает, что налогоплательщик, осуществляя на свой риск предпринимательскую деятельность вправе единолично и самостоятельно оценивать ее целесообразность и эффективность.

« По смыслу правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 года N 3-П¹², 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»¹³.

Следовательно, нормы, содержащиеся в абз.2 и 3 п.1 ст. 252 НК РФ, не допускают, их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленно-

¹² См. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 N 3-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона "Об акционерных обществах", регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании "Кадет Истеблишмент" и запросом Октябрьского районного суда города Пензы".

¹³ Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 366-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения "Институт управления" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации".

стью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Конституционный суд РФ отмечает, что применение норм налогового законодательства должно осуществляться с учетом требований п. 7 ст. 3 НК РФ. Данная норма обязывает все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толковать в пользу налогоплательщиков. Также Конституционный Суд РФ указывает на ранее высказанные им правовые позиции, согласно которым судам следует устанавливать, исследовать и оценивать все обстоятельства, которые имеют значение для правильного разрешения дела¹⁴.

Конституционный Суд РФ отметил в вышеуказанных Определениях, что судебная практика в РФ формировалась на основе презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций.

Позиции Конституционного Суда РФ получили свое дальнейшее развитие в практике арбитражных судов РФ. Так в Постановлении Тринадцатого Апелляционного Арбитражного Суда от 09 октября 2014 №№ 13АП-19107/2014 по делу №А56-27001/2014 суд отметил, что «...Налоговый кодекс Российской Федерации не наделяет налоговые органы полномочиями оценивать целесообразность действий налогоплательщика и определять, какие действия в рамках своей хозяйственной деятельности вправе производить налогоплательщик. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Экономическая обоснованность тех или иных расходов является оценочной категорией и самостоятельно определяется налогоплательщиком в каждом конкретном случае исходя

¹⁴Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации".

из фактических обстоятельств и особенностей его финансово-хозяйственной деятельности»¹⁵.

Отдельного рассмотрения требует вопрос о проблеме налоговой выгоды в отношении риска признания расходов налогоплательщика не обоснованными.

Налоговый орган может признать расходы налогоплательщика необоснованными в случае, если докажет, что его деятельность была направлена на получение налоговой выгоды.

Понятие налоговой выгоды и обоснование ее получения было дано в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53. Под налоговой выгодой следует понимать снижение размера налоговых обязательств за счет осуществления экономически оправданных действий добросовестного налогоплательщика (например, использование льгот, вычетов, законного уменьшения налоговой базы и т.п.).

ВАС РФ указал, что в общем случае действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Но в определенных случаях налоговая выгода может быть признана необоснованной. Постановление Пленума ВАС РФ № 53 содержит перечень признаков, которые свидетельствуют о необоснованности налоговой выгоды. К ним относятся случаи учета операций не в соответствии с действительным экономическим смыслом или не обусловленные целями делового характера; отсутствие реальной экономической или предпринимательской деятельности, а также в тех случаях, когда налоговым органом будет доказана невозможность осуществления операций, принимая во внимание время ее совершения, место нахождения имущества, отсутствие материальных и трудовых ресурсов, отсутствие самого товара(а он мог даже не производиться) с которым якобы совершались операции и т.п. Перечень таких признаков является открытым, но бремя доказывания необоснованности получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды возлагается на налоговые органы.

¹⁵Аналогичные выводы также содержатся, например, в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04 сентября 2014 N Ф07-6204/2014 по делу N А56-63443/201315, Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12 мая 2015 N Ф08-2478/2015 по делу N А53-7828/201415, Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09 июля 2015 N Ф07-4378/2015 по делу N А56-55835/201415 и других.

Судебная практика по признанию налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком необоснованной, менялась. Со второй половины 2010 года суды из-за неубедительной доказательной базы, собранной налоговыми органами часто выносили решения в пользу налогоплательщиков. Однако в последнее время судебная практика меняет вектор в пользу налоговых органов. И как отмечает К.А. Сасов: «Споры о признании налоговой выгоды необоснованной – это почти всегда споры о фактах и доказательствах, а не о праве. Очень часто в судебных актах возникают одинаковые упреки к документам и поведению налогоплательщика и его поставщиков. При этом оценка одних и тех же обстоятельств в каждом случае и регионе может быть различной».¹⁶

Анализируя последние подходы Верховного Суда РФ к рассмотрению споров по признанию налоговой выгоды необоснованной, К.А. Сасов обращает внимание на тот факт, что: «Зарождающаяся практика Верховного Суда РФ по делам об обоснованности получения налоговой выгоды ориентирует налогоплательщиков представлять суду доказательства реальности хозяйственной деятельности, ее разумное объяснение и деловую цель»¹⁷.

Этой же позиции об актуальности вопроса доказательства, в первую очередь о реальности самой хозяйственной операции, а, следовательно, и расходов налогоплательщика и исчерпаниии на современном этапе положений Постановления Пленума ВАС РФ № 53 придерживается и Н.А.Шевелева.¹⁸

§ 3. Документальное подтверждение расходов организации

В п. 1 ст. 252 НК РФ содержится второй квалифицирующий признак для признания расходов в целях их принятия для расчета налога на прибыль: документальное подтверждение расходов. Характеризуя этот признак, следует отметить, что он формализован, это базовый признак, так как в случае отсутствия документального подтверждения расходов, не возникают и юридические основания для уменьшения налогооблагаемой базы.

¹⁶ Сасов К.А. Доктрина необоснованной налоговой выгоды в практике Верховного Суда РФ// Налоговед. 2015. № 5 -С. 37

¹⁷ Шевелева Н.А., Указ. Соч. С. 39

¹⁸ Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2013. N 6. -С. 9.

Законодателем установлено, что затраты налогоплательщика будут признаны оформленными надлежащим образом, если они подтверждены документами, которые:

- оформлены в соответствии с требованиями законодательства РФ;
- оформлены в соответствии с обычаями делового оборота, то есть документами, которые обычно применяются для оформления данного типа операций на территории того иностранного государства где осуществлен расход;
- подтверждаются иными, так называемыми косвенными документами, к которым НК РФ относит, например: приказ по командировке, отчет о выполненной работе в соответствии с договором, таможенную декларацию и т.п.

Вопрос документального оформления расходов организации не раз становился предметом судебного разбирательства. Так, ВАС РФ в одном из своих Определений от 17 июня 2009 г. № ВАС-5445-09¹⁹ отметил, что в НК РФ нет перечня документов, которые налогоплательщик должен оформлять при осуществлении тех или иных операций. Так же ВАС РФ указал на то, что налоговым законом не предусмотрено каких-либо специальных требований по оформлению или заполнению документов. Для признания возможности принятия к учету, понесенного налогоплательщиком расхода, при расчете налога на прибыль, по тем документам, которые имеются у налогоплательщика, главным критерием должен стать именно факт осуществления им заявленных расходов. Доказательства, которые представит налогоплательщик для подтверждения факта и размера расходов должен быть принят во внимание и подлежать правовой оценке в совокупности с имеющимися документами²⁰.

Рассмотрим более подробно правовое регулирование документального оформления расходов по отдельным видам.

¹⁹ Документ опубликован не был.-СПС «Консультант Плюс».

²⁰ Аналогичные выводы содержатся также, например и в Постановлении ФАС Московского округа от 12.02.2014 N Ф05-2554/2013 по делу N А40-136320/12-140-970, Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2014 N Ф07-1457/2014 по делу N А21-3697/2013, Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.02.2015 N Ф01-5942/2014 по делу N А29-459/2014, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 08.10.2015 N Ф06-815/2015 по делу N А12-41908/2014

Так как глава 25 НК РФ, как уже ранее нами отмечалось, не содержит требований к документам, которыми можно подтвердить расходы налогоплательщика, то нам необходимо рассмотреть те нормативно-правовые акты (далее НПА), в которых данные требования к оформлению документов были установлены. Федеральный Закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», (в ред. от 23 мая 2016 г.)²¹ (далее – Закон № 402-ФЗ) является тем основным НПА, который регулирует не только вопросы установления обязательного перечня реквизитов первичного учетного документа, но и порядок его составления, оформления, представления, а также внесения исправлений.

Закон № 402-ФЗ также не содержит определения первичного учетного документа, однако статья 9 данного закона содержит требование законодателя о том, что каждый факт хозяйственной жизни организации должен быть оформлен первичным учетным документом. Из системного толкования норм главы 25 НК РФ и Закона № 402-ФЗ следует, что расходы налогоплательщика при расчете налога на прибыль, должны быть по общему правилу подтверждены первичным учетным документом, который должен быть составлен либо в момент совершения хозяйственной операции, либо непосредственно после ее совершения.

Кроме того в статье 9 Закона № 402-ФЗ содержится перечень реквизитов, которые обязательно должны быть в первичном учетном документе, а именно: наименование как документа, так и экономического субъекта, который его составил; дата составления документа и содержание факта хозяйственной жизни с указанием величины натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни; наименование должностей лиц, совершивших данную операцию и ответственных за правильность ее оформления; подписи этих лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, которые необходимы для идентификации лиц, подписавших первичные документы²².

²¹ СЗ РФ.2011.№ 50.Ст.7344; 2014. № 45. Ст. 6154.

²² См. Ст.9 Закона 402-ФЗ

Нормы закона о бухгалтерском учете также позволяют экономическим субъектам использовать первичные документы, которые составлены по произвольной форме. При этом такие первичные учетные документы должны содержать все предусмотренные нормами статьи 9 закона № 402-ФЗ обязательные реквизиты и должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта.

Расходы налогоплательщика могут быть подтверждены документами, которые составлены в соответствии с обычаями делового оборота. Они оформляются на основании требований законодательства иностранного государства, на территории которого совершалась хозяйственная операция, а значит, могут быть составлены на иностранном языке. В связи с этим возникает вопрос о том, должен ли налогоплательщик в целях соблюдения требований, установленных статьей 252 НК РФ обеспечивать построчный перевод таких документов на русский язык?

Налоговый кодекс РФ также не содержит норм, регулирующих данный вопрос. Однако системный анализ действующего российского законодательства позволяет сделать вывод об обязательности такого построчного перевода, данный вывод также подтверждается и имеющейся судебной практикой.

Согласно Конституции РФ, Закону РФ от 25 октября 1991 г. № 1807-1 «О языках народов Российской Федерации» (в ред. от 12.03.2014 № 29-ФЗ)²³, государственным языком Российской Федерации является 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 N 34н²⁴ (далее Положение № 34н), первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 13.10.2008 № Ф04-

²³ Ведомости СНД и ВС РСФСР.1991.№ 50. Ст. 1740; СЗ РФ 2014.№11. Ст. 1094.

²⁴ См. Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998.№ 23; 2011. № 13

6232/2008(13382-A74-40) по делу № А75-205/2008²⁵, которое было оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12.02.2009 № ВАС -1152/09²⁶ был сделан вывод о том, что поскольку расходы налогоплательщика, уменьшая налогооблагаемую прибыль, носят заявительный характер, то постольку на налогоплательщика возлагается обязанность доказывания правомерности и обоснованности их осуществления. Обязанность доказывания реализуется налогоплательщиком в том числе, путем предоставления налоговому органу документов, отвечающих критериям ст. 252 НК РФ, а, следовательно, и требованиям п.п.3 и 7 ст. 23 НК РФ, требованиям (действующего на период вынесения судебного решения) Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ²⁷, Положения № 34н, согласно которому документирование « ...фактов хозяйственной деятельности осуществляется на русском языке; первичные учетные документы, составленные на иных языках должны иметь построчный перевод на русский язык»²⁸.

Следовательно, представляется обоснованным, в целях соблюдения требований к документам, составленным в соответствии с обычаями делового оборота на иностранном языке, требовать их построчного перевода на русский язык, который к тому же может быть выполнен не только профессиональными переводчиками, но и специалистами самого налогоплательщика.²⁹

Наконец, в случае отсутствия надлежаще оформленного документа налогоплательщики вправе использовать документы, которые позволяют косвенно подтвердить понесенные расходы. Такие документы выполняют двойную функцию, не только подтверждают факт осуществления хозяйственной операции, но дополнительно могут подтверждать и обоснованность расходов.

Например, в настоящее время сократилось количество документов, которые должны быть оформлены при направлении сотрудника в служебную ко-

²⁵ Документ опубликован не был.-СПС «Консультант Плюс».

²⁶ Документ опубликован не был.-СПС «Консультант Плюс».

²⁷ СЗ РФ .1996.№ 48. Ст. 5369..

²⁸ См. Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998.№ 23; 2011. № 13

²⁹ См. Письмо 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. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях 15 ААС от 14.09.2015 по делу № А32-24932/2014; 9 ААС от 19.09.2016 по делу № А40-51925/2016 и других. Документы опубликованы не были. -СПС «Консультант Плюс»..

мандировку, и наличие приказа о командировании сотрудника и проездных документов позволит подтвердить факт нахождения сотрудника в другой местности и оправдать понесенные расходы.

Если рассматривать в качестве «косвенного» документа договор, то здесь следует принять во внимание возможность установить суть сделки из содержания самого договора, связь понесенного расхода с полученным доходом.

Перечень документов, которые могут косвенным образом подтверждать расходы, принимаемые в целях исчисления налога на прибыль, в главе 25 НК РФ, является открытым. Необходимо, чтобы из имеющихся у налогоплательщика документов было возможно установить содержание осуществленной хозяйственной операции, подтвердить направленность понесенного расхода на получение дохода.

Завершая рассмотрение признака документального подтверждения расходов, следует отметить, что в части документального подтверждения наиболее сложной является проблема достоверности информации в первичном документе. В последнее время проблема достоверности выходит за пределы документальной подтвержденности.

Может ли быть документ признан первичным, если он содержит недостоверную информацию? Ведь если у налогоплательщика имеется первичный документ контрагента, который полностью соответствует требованиям Закона № 402-ФЗ, то он формально соответствует действующему законодательству. Однако, в последующем, при осуществлении мероприятий налогового контроля может быть установлено, что документ, например, не подписывался тем лицом, который указан в документе.

В настоящее время появилось значительное количество судебных решений, в которых отсутствие реальности хозяйственных операций налогоплательщика при наличии у него первичных документов, формально соответствующих требованиям законодательства, приводит к отказу в признании таких расходов для налога на прибыль. Например, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 мая 2015 г. № Ф06-23448/2015 по делу № А12-

24016/2014³⁰, оставленного в силе Определением ВС РФ от 30 сентября 2015 № 306-КГ15-11504³¹. В нем ВС РФ отметил, что : «затраты могут быть отнесены к расходам..., уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль... только в случае их реального характера».

Налогоплательщик не во всех случаях сам может оценить достоверность информации, содержащейся в первичном документе. И здесь проблемы недостоверности информации перерастает в проблему взаимодействия участников гражданского оборота для целей налогообложения.

Если первичный документ содержит недостоверную информацию, значит это не первичный документ, значит, расход не может быть принят к вычету налогоплательщиком? Судебная арбитражная практика по этому поводу не однородна.

В большинстве случаев, при подтверждении налогоплательщиком фактического осуществления и реальности затрат другими, имеющимися у него документами, суды выносят судебные решения в пользу налогоплательщика, несмотря на выявленные пороки первичных учетных документов. При этом налоговое законодательство не содержит обязанности налогоплательщика проверять достоверность реквизитов и в случае недостоверности реквизитов нет юридических оснований для признания документов, не соответствующими требованиям налогового законодательства.

В связи с проблемой доказывания реальности операции интерес вызывает новое законодательное регулирование ведения ЕГРЮЛ. До внесения изменений в Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"³² (далее - "Закон о регистрации") при соблюдении требований, которые были сформулированы в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, тем не менее все риски признания операций не реальными относились на налогоплательщиков.

³⁰ Документ опубликован не был. -СПС «Консультант Плюс».

³¹ Документ опубликован не был. -СПС «Консультант Плюс».

³² См. СЗ РФ 2001. №33(часть I). Ст. 3431; 2016.№ 5. Ст. 559.

Представляется, что с поправками, внесенными в Закон о регистрации, которые вступили в силу с 1 января 2016 г., у ФНС, как у государственного органа, ответственного, в том числе и за осуществление государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, ведение ЕГРЮЛ, появилась прямая обязанность контролировать достоверность данных, содержащихся в ЕГРЮЛ. В случаях выявления недостоверных данных о юридическом лице или ИП, в соответствии с п.п.1 п. 7 ст. 7.1 ФНС должна своевременно вносить соответствующие записи о недостоверности данных в ЕГРЮЛ.

Оспаривая реальность операций налогоплательщика, а значит и документальную подтвержденность затрат, налоговые органы часто ссылаются на регистрацию контрагента по адресу «массовой» регистрации, на несуществующий адрес, на непредставление налоговой отчетности контрагентом и неуплату им налогов. Подобные аргументы, как представляется, по фактам, выявленным после 1 января 2016 года не должны приниматься судами во внимание. У ФНС РФ имеются собственный информационный ресурс «Риски»³³ и возможность по своевременному отслеживанию ситуации с налогоплательщиками и, следовательно, обязанность оперативно, по мере выявления, вносить записи о «неблагонадежности» такого налогоплательщика в ЕГРЮЛ. Это позволит добросовестным налогоплательщикам, проявляющим должную осмотрительность в выборе контрагента избежать дополнительных проблем в ведении предпринимательской деятельности и уплате соответствующих налогов.

§ 4. Направленность расходов организации на получение доходов

Направленность расходов на получение доходов является третьим квалифицирующим признаком расходов в целях их признания для целей налогообложения.

На основании абз. 4 п.1 ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

³³ Приказ ФНС России от 24.06.2011 № ММВ-8-2/42дсп@ "Об утверждении Методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «Риски»".

Определение понятия «расходы, направленные на получение дохода» в налоговом законодательстве отсутствует.

Раскрывая это понятие, следует предположить, что деятельность, направленная на получение дохода – это именно предпринимательская деятельность. Согласно п.1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено самим НК РФ. В связи с этим, обратимся к определению предпринимательской деятельности, содержащимся в ст. 2 ГК РФ. Выделим следующие признаки предпринимательской деятельности:

- это самостоятельная деятельность – гражданин или юридическое лицо осуществляет эту деятельность от своего имени, в своих интересах, действует как отдельный полноценный субъект гражданских прав;

- осуществляется на свой собственный риск – очень существенный признак. Результаты предпринимательской деятельности непредсказуемы заранее. Объективно в этом признаке заложен элемент неопределенности;

- деятельность, которая направлена на систематическое получение прибыли.

- это деятельность, которая осуществляется специальными субъектами: гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, либо юридическими лицами.

Понятие дохода в целях налогообложения закреплено в статье 41 НК РФ как экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Обобщая вышеизложенное можно сделать вывод о том, что для того, чтобы признать расходы, направленными на получение дохода, они должны быть направлены на получение дохода от предпринимательской деятельности, но не прибыли, как суммированного результата деятельности налогоплательщика (положительная разница между полученными доходами и понесенными расходами за налоговый период). Такой подход позволяет признавать расходы нало-

гоплательщика обоснованными даже в случае получения убытка от ведения предпринимательской деятельности.

Данный вывод подтверждается практикой правоприменения. Например, в Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12.05.2015 N Ф08-2478/2015 по делу N А53-7828/2014³⁴ 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, то есть их обусловленностью экономической деятельностью налогоплательщика. В Постановлении Девятого Апелляционного Арбитражного суда от 8 февраля 2016 г. № 09АА-58834/2015 по делу № А40-132682/2015³⁵ суд указал, что «хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами».

³⁴ Документ опубликован не был. -СПС «Консультант Плюс»..

³⁵ Документ опубликован не был. -СПС «Консультант Плюс»..

Глава 2. Классификация расходов по налогу на прибыль

§ 1. Правовое значение классификации расходов

В соответствии с п.2 ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, условий и направлений деятельности налогоплательщика делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (реализационные по классификации Н.А.Шевелевой³⁶, данный термин будет использоваться нами в дальнейшем) и внереализационные расходы.

По моему мнению, следует согласиться с позицией С.А. Сосновского, что с правовой точки зрения такое деление будет иметь значение с одной стороны для определения момента признания расходов, с другой стороны для правильного определения строк налоговой декларации, в которых должны быть отражены соответствующие расходы³⁷.

При этом законодатель в п.4 ст. 252 НК РФ дает право налогоплательщику самостоятельно определить группу расходов, а значит классифицировать их, в тех случаях, когда затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов.

Включение налогоплательщиком расходов не в ту строку декларации по налогу на прибыль не всегда приводит к искажению налоговой базы. В таком случае, данный расход просто подлежит дополнительной проверке с точки зрения правомерности его учета в декларации при определении налоговой базы в данном налоговом периоде.

Следовательно, правовое значение квалификации расходов на реализационные и внереализационные не следует переоценивать.

НК РФ классифицирует расходы на реализационные (ст. 253 НК РФ) и внереализационные (ст. 265 НК РФ).

Реализационные в свою очередь в соответствии с п.2 ст. 253 НК РФ подразделяются на :

³⁶ Н.А.Шевелева., Указ. Соч. С.229.

³⁷ Пепеляев С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли: учебное пособие/Под общей ред.С.Г.Пепеляева.-М:Статут, 2015.- С140.

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Глава 25 НК РФ содержит перечень расходов, однако как ранее уже указывалось, даже упоминание расхода в перечне не означает, что они могут признаваться в целях налогообложения прибыли автоматически, в отрыве от требований статьи 252 НК РФ и наоборот, даже если расходы прямо не поименованы в главе 25 НК РФ, но по своей сути соответствуют признакам расходов, установленными в статье 252 НК РФ, то это означает, что они могут признаваться в качестве расхода, учитываемого при исчислении налога на прибыль.

Данный подход законодателя очень важен в современных условиях динамично развивающейся российской экономики. Ведь появляются и новые способы ведения бизнеса, и новые виды расходов, и новые разновидности операций и сделок, которые отсутствуют в перечнях расходов, содержащимся в главе 25 НК РФ, и требуют дополнительного анализа, взвешенного подхода при их классификации и принятии решения о возможности их учета в качестве расхода по налогу. Это, в свою очередь, может приводить к возникновению новых налоговых споров в части признания расходов по налогу на прибыль.

§ 2. Материальные расходы

К материальным расходам, в частности, относятся стоимость: покупного сырья и материалов, используемых в процессе производства (за исключением стоимости возвратных отходов); покупных материалов, используемых для упаковки и другой предпродажной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (работ, услуг); покупных комплектующих и полуфабрикатов, которые в дальнейшем будут подвергнуты обработке; топлива, воды и энергии, необходимых для технологических целей; работ (услуг) производственного характера, выполняемых сторонними организациями или предпринимателями, а также структурными подразделениями организации; имущества, не являющегося амортизируемым (покупных инструментов, производственного инвентаря,

лабораторного оборудования, спецодежды и т. д.); затрат, связанных с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Перечень материальных расходов приведен в п.1 ст. 254 НК РФ, но он не является исчерпывающим. В состав материальных расходов также могут быть включены другие документально подтвержденные и экономически оправданные затраты, которые непосредственно связаны с процессами производства и реализации (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Помимо перечисленных затрат к материальным расходам приравниваются: издержки на рекультивацию земель и другие природоохранные мероприятия (за исключением расходов, предусмотренных ст. 261 НК РФ); потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке ценностей в пределах норм естественной убыли; технологические потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг); расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых и т. д. Это предусмотрено п. 7 ст. 254 НК РФ.

В части правового регулирования норм, связанных с признанием в качестве материальных расходов налогоплательщика сумм потерь от недостач и (или) порчи при хранении, транспортировке ценностей в пределах норм естественной убыли, следует отметить недостатки юридической техники при установлении данной нормы. Норма бланкетная и отсылает для решения вопроса об установлении норм естественной убыли к Постановлению Правительства РФ. Правительство РФ было наделено соответствующим полномочием по установлению таких норм в целях налогообложения. В свою очередь Правительство РФ в нарушение п.1 ст. 4 НК РФ переложило свое полномочие по установлению соответствующих норм на ряд органов исполнительной власти: в частности на Министерство здравоохранения РФ, Министерство промышленности и

торговли РФ, Министерство сельского хозяйства РФ и др³⁸. Подобное регулирование приводит к снижению правовой определенности в части установления соответствующих норм как для налогоплательщика, так и для контролирующих органов.

Завершая рассмотрение материальных расходов отметим, что Н.А. Шевелева характеризуя материальные расходы отмечает, что «отличительным признаком материальных затрат является их «производственный» характер - непосредственная связь с производством продукции»³⁹.

§ 3. Расходы на оплату труда

Перечень расходов на оплату труда приведен в статье 255 НК РФ. Перечисленные в нем выплаты можно сгруппировать по следующим категориям:

- 1) Начисления сотрудникам состоящим или не состоящим в штате по тарифным ставкам, по должностным окладам, по сдельным расценкам;
- 2) стимулирующие и поощрительные начисления и надбавки, например премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и т. д.;
- 3) компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. В эту группу могут быть отнесены надбавки за сверхурочные работы, компенсации за неиспользованный отпуск и т. д.;
- 4) возмещение затрат по уплате процентов по кредитам и займам на приобретение жилья;
- 5) расходы, связанные с содержанием сотрудников, например, стоимость бесплатно предоставляемого жилья, питания, спецодежды по требованиям законодательства и т. д.;

³⁸ См. Постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей» (в ред. от 26.03.2014) // Собр. Законодательства Рос. Федерации. 2002 № 46 Ст. 4596-СПС «Консультант Плюс»

³⁹ Н.А. Шевелева., Указ. Соч. С.230

б) отчисления в резервы на предстоящую оплату отпусков и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет в соответствии со статьей 324.1 НК РФ.

Кроме того, при соблюдении ограничений, предусмотренных п. 16 статьи 255 НК РФ, к расходам на оплату труда могут быть отнесены затраты по договорам на добровольное страхование жизни сотрудников, добровольное пенсионное страхование, негосударственное пенсионное обеспечение, а также дополнительные взносы организации на накопительную часть трудовой пенсии.

Чтобы все перечисленные затраты можно было включить в расчет налога на прибыль, они должны одновременно удовлетворять двум условиям:

1) быть предусмотрены нормами российского законодательства (действующими нормами законодательства бывшего СССР), трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами⁴⁰, т.е. соответствовать по формальному признаку;

2) соответствовать критериям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ (затраты экономически обоснованы, документально подтверждены, направлены на получение дохода).

Перечень расходов на оплату труда, которые можно учесть при налогообложении прибыли, не является закрытым (п. 25 ст. 255 НК РФ). Следовательно, к ним можно отнести и другие расходы, прямо не прописанные в статье 255 НК РФ, но соответствующие указанным условиям.

Некоторые расходы учитываются в составе затрат в пределах норм. К нормируемым расходам на оплату труда относятся: расходы на негосударственное пенсионное обеспечение (абз. 4 п. 16 ст. 255 НК РФ); расходы на добровольное страхование сотрудников (п. 16 ст. 255 НК РФ); расходы на личное страхование сотрудников (на случай смерти и (или) причинения вреда здоро-

⁴⁰ См. абз. 1 ст. 255 НК РФ; ст. 423 ТК РФ; письма Минфина России от 18 сентября 2009 г. № 03-03-06/4/20, от 21 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/122, ФНС России от 23 сентября 2005 г. № 02-1-08/195 и от 31 октября 2005 г. № ММ-8-02/326.-СПС «Консультант Плюс».

вью) (абз. 6 п. 16 ст. 255 НК РФ); расходы на возмещение процентов, уплаченных сотрудниками по кредитам и займам на приобретение (строительство) жилья (п. 24.1 ст. 255 НК РФ).

В частности, общая сумма платежей по договорам долгосрочного страхования жизни сотрудников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения в совокупности с дополнительными взносами на накопительную часть пенсий не должна превышать 12 процентов от суммы расходов на оплату труда (абз. 7 п. 16 ст. 255 НК РФ).

В 2016-2017 гг. Судебной коллегией по экономическим спорам ВС РФ был рассмотрен ряд дел, связанных с правомерностью признания в расходах на оплату труда при расчете налога на прибыль выплат сотрудникам при увольнении по соглашению сторон⁴¹.

Судебные споры были вызваны тем, что налогоплательщики, проводя мероприятия по оптимизации численности персонала и замене неэффективных сотрудников, осуществляли увольнение таких сотрудников по соглашению сторон с выплатой денежных компенсаций при увольнении. Размер такой компенсации составлял от 2 до 5 среднемесячных заработных плат сотрудников и компенсации включались в расходы на оплату труда по налогу на прибыль. Налоговый орган посчитал такие выплаты при увольнении экономически необоснованными расходами из-за факта увольнения сотрудников с одной стороны, с другой стороны, исходя из того, что выплаты осуществлялись не на основе трудовых договоров, а на основании дополнительных соглашений.

Суды нижестоящих инстанций поддержали налоговые органы. Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ в Определении от 27.03.2017 сформулировала правовую позицию по этому вопросу и указала, что выплата при

⁴¹ См. Определения от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015 (дело Парламент Продакшн), от 17.03.2017 № 305-КГ16-17247 по делу № А40-186959/2015 (дело Всероссийского банка развития регионов), от 27.03.2017 № 305-КГ16-18369 по делу № А40-213762/14 (дело АО «МХК «ЕвроХим»).

увольнении сотрудника по соглашению сторон может рассматриваться, как плата за отказ сотрудника продолжать трудовые отношения. Следовательно, такой выплатой организация достигает одновременно двух целей: увольнение сотрудника с одной стороны, и предотвращение конфликтной ситуации, связанной с увольнением с другой, что позволяет признать такие выплаты экономически оправданными с точки зрения ст. 252 НК РФ.

Коллегия ВС РФ признала выплаты сотрудникам в пределах пятикратного среднемесячного заработка увольняемого работника сопоставимыми с обычным размером выходного пособия, установленного статьей 178 ТК РФ. А значит, никаких препятствий признания таких выплат в качестве расхода по налогу на прибыль в соответствии со статьями 255 НК РФ и 252 НК РФ не имелось.

Судом было отмечено, что экономическая оправданность расходов налогоплательщика в форме таких выплат, может быть поставлена под сомнение налоговым органом только при наличии доказательств отсутствия у налогоплательщика деловой цели увольнения работника по основаниям, отличным установленными в ст. 178 ТК РФ, а именно увольнение не по сокращению численности или штата и не в связи с ликвидацией организации.

В данном Определении коллегии ВС РФ еще раз был сделан вывод о том, что оценка экономической обоснованности расходов налогоплательщика не должна подменяться оценкой целесообразности его решений.

В дальнейшем, чтобы избежать споров, представляется необходимым дополнить п. 9 ст. 255 НК РФ положениями, которые бы позволяли принимать в расходы по налогу на прибыль выплаты при увольнении работников по соглашению сторон, в том числе при оптимизации штатов организации, ограничив такие выплаты, например, пятью среднемесячными заработными платами увольняемого сотрудника.

Завершая рассмотрение расходов на оплату труда отметим, что нормами налогового закона предусмотрено, что в составе расходов на оплату труда нельзя учесть расходы, прямо поименованные в ст. 270 НК РФ. Подробнее на ана-

лизе таких норм мы остановимся при рассмотрении расходов, не принимаемых для налогообложения в § 2 главы 3 настоящей работы.

§ 4. Амортизационные отчисления

Под амортизацией в бухгалтерском учете понимают процесс переноса по частям стоимости основных средств и нематериальных активов на стоимость производимой продукции(работ, услуг) по мере их физического или морального износа.⁴²

Для целей налогового учета в главе 25 НК РФ этот термин используется в этом же значении. Используя именно механизм амортизации налогоплательщики постепенно учитывают при расчете налога на прибыль расходы , связанные с приобретением или созданием определенных видов имущества и имущественных прав.

В соответствие со ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются: имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если они удовлетворяют следующим требованиям: используются налогоплательщиком для получения дохода; планируются к использованию на срок более 12 месяцев, при этом первоначальная стоимость такого имущества превышает 100 000 руб. (в отношении имущества, введенного в эксплуатацию с 1 января 2016 года)⁴³ или 40 000 руб. (в отношении имущества, введенного в эксплуатацию ранее) и находится у него на праве собственности(за некоторыми исключениями, перечисленными в п. 1 ст. 256 НК РФ).

Так, унитарное предприятие вправе амортизировать имущество, полученное в оперативное управление или хозяйственное ведение. Однако, имущество

⁴² Амортизация // Энциклопедический словарь экономики и права. URL: <http://enc-dic.com/ecolaw/Amortizacija-12151.html> (дата обращения: 14.03.2017).

⁴³ См. П.7 ст. 5 ФЗ от 08 июня 2015 г. № 150-ФЗ "О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"

созданное или приобретенное за счет средств целевого бюджетного финансирования (в т. ч. и предыдущим собственником), не амортизируется.⁴⁴

В целях стимулирования инвестиционной деятельности, законодатель разрешил организациям, осуществляющим деятельность в области информационных технологий, не включать в состав амортизируемого имущества электронно-вычислительную технику (п. 6 ст. 259 НК РФ). Затраты на ее приобретение такие организации могут учитывать как материальные расходы (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ) и принимать в качестве расхода по налогу на прибыль одномоментно.

Капитальные вложения в форме неотделимых улучшений арендованных основных средств и основных средств, полученных в безвозмездное пользование (по договору ссуды), если они произведены с согласия арендодателя (ссудодателя), но без возмещения с его стороны, также могут быть включены в состав амортизируемого имущества.

Налоговое законодательство делит амортизируемое имущество на основные средства и нематериальные активы, понятие которых раскрывается в ст. 257 НК РФ.

Под основными средствами в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ понимается часть имущества, используемая в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

В соответствии с п. 3 ст. 257 НК РФ, объект интеллектуальной собственности (исключительные права на него) признается нематериальным активом в налоговом учете, только если он удовлетворяет следующим требованиям: используется в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации; срок его планируемого использования должен быть более 12 месяцев; объект способен приносить экономические выгоды (доход), а также необходимо соблюдение формального условия о

⁴⁴ Письмо Минфина России от 12 ноября 2015 г. № 03-03-06/4/65313. .-СПС «Консультант Плюс».

наличии у налогоплательщика документов, подтверждающих существование объекта интеллектуальной собственности и (или) исключительное право на него. К таким документам, согласно нормам гражданского законодательства относятся : свидетельства, патенты, договор приобретения (уступки) патента, товарного знака и т.д.

Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ к нематериальным активам относятся :

1) Исключительное право: патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных; автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем; на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; на аудиовизуальные произведения; патентообладателя на селекционные достижения.

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

Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества зависит от способа его получения, потому что оно может быть приобретен за плату, получено безвозмездно, создано самим налогоплательщиком, получено в качестве вклада в уставный капитал, по договору мены, получено в лизинг или по концессионному соглашению.

Такая вариативность способов получения приводит к значительному количеству проблем при формировании первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

Так, например, НК РФ обязывает налогоплательщика включать в первоначальную стоимость основного средства все расходы, связанные с его приобретением, сооружением, доведением до состояния, в котором объект становится пригодным к эксплуатации. Поскольку данная формулировка содержит в себе оценочные значения, постольку , налогоплательщик должен самостоятельно

разграничить расходы, которые он понес в связи с приобретением основного средства на те, которые связаны с его приобретением и подлежат включению в первоначальную стоимость по налоговому учету и те, которые могут быть отнесены к его текущей деятельности.

От правильности классификации таких расходов будет зависеть налоговая стоимость объекта в течении всего периода его амортизации, а значит и размер налогового обязательства организации по прибыли.

Такие оценочные формулировки норм НК РФ приводят к многочисленным судебным спорам с налоговыми органами по вопросам формирования первоначальной стоимости объекта. К таким спорным моментам например, относятся вопросы включения или не включения в первоначальную стоимость основных средств стоимости пусконаладочных работ⁴⁵, процентов по целевым кредитам (займам), полученным на приобретение(строительство) амортизируемого имущества⁴⁶ и другие.

Интересен судебный спор, который рассматривался ВС РФ в 2014 г. по вопросу включения в первоначальную стоимость земельного участка затрат организации по сносу жилых домов на земельных участках, приобретенных с целью создания санитарно-защитных зон (далее- СЗЗ)⁴⁷. Данный вопрос главой 25 НК РФ никак специально не регулируется. ВС в споре поддержал налоговые органы и не признал право налогоплательщика включать такие затраты в текущие расходы, указав на то, что они подлежали включению в первоначальную стоимость земельного участка. Если принимать во внимание, то что земельные участки относятся к не амортизируемому имуществу, то тогда возместить фактически понесенные затраты налогоплательщик сможет только в случае продажи земельного участка.

⁴⁵ Постановление Седьмого Апелляционного Арбитражного Суда от 23.06.2014 № 07АП-4325/2014 по делу № А27-19078/2013. . .-СПС «Консультант Плюс».

⁴⁶ Письма МФ РФ от 14.03.2015 № 03-03-10/12339; от 28.06.2013 № 03-03-06/1/24671 и др., Постановление ФАС СЗО от 14.11.2013 по делу № А26-7196/2011.-СПС «Консультант Плюс».

⁴⁷ Определение ВС РФ от 03.09.2014 №307-7С14-314 по делу № А44-1827/2013. -СПС «Консультант Плюс».

НК РФ устанавливает норму, согласно которой отдельные виды имущества налогоплательщика не амортизируются: земельные участки; объекты природопользования; объекты мобилизационного назначения, которые используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объекты мобилизационного назначения, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объекты, отнесенные к музейным предметам, музейным коллекциям и другие произведения искусства⁴⁸; объекты внешнего благоустройства⁴⁹; объекты незавершенного капитального строительства; основные средства, переведенные на консервацию на срок, превышающий три месяца; основные средства, полученные (переданные) в безвозмездное пользование (кроме переданных органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в соответствии с требованиями законодательства; основные средства, которые находятся на реконструкции или модернизации более года и не используются в деятельности организации⁵⁰; финансовые вложения; машины и оборудование, числящиеся как товары или готовые изделия; машины и оборудование, сданные в монтаж или находящиеся в пути; печатные издания (книги, брошюры и т. п.).⁵¹

В зависимости от метода амортизации будет определяться величина ежемесячных амортизационных отчислений. Налоговое законодательство РФ позволяет налогоплательщикам применять только два метода: линейный и нели-

⁴⁸ См. подп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ; ст. 3 Закона от 26 мая 1996 г. № 54-ФЗ. -СПС «Консультант Плюс».

⁴⁹ Письма Минфина России от 7 июля 2009 г. № 03-03-06/1/443, от 4 декабря 2008 г. № 03-03-06/4/94, от 30 октября 2007 г. № 03-03-06/1/745, от 25 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/201.-СПС «Консультант Плюс».

⁵⁰ Письмо Минфина России от 23 октября 2009 г. № 03-03-06/1/682.-СПС «Консультант Плюс».

⁵¹ Не начисляется независимо от стоимости. Включается в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, в момент приобретения (подп. 6 п. 2 ст. 256 НК РФ).

нейный.

В зависимости от категории основных средств и от условий их эксплуатации при начислении амортизации в налоговом учете организация может применять повышающие (понижающие) коэффициенты.

Налогоплательщик вправе выбрать метод амортизации и закрепить его в учетной политике для целей налогообложения. В соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 259 НК РФ с начала очередного налогового периода он вправе изменить выбранный метод начисления амортизации. При этом перейти с нелинейного метода начисления амортизации на линейный можно не раньше, чем через пять лет после начала его применения.

Независимо от выбранного в учетной политике способа начисления амортизации стоимость некоторых основных средств можно списывать только линейно: здания, сооружения, передаточные устройства и нематериальные активы, срок полезного использования которых составляет более 20 лет (входящие в восьмую–десятую амортизационные группы). Период ввода такого объекта в эксплуатацию не имеет значения; амортизируемые основные средства, эксплуатация которых обусловлена деятельностью, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях. Ограничение по методу начисления амортизации действует с 1 января 2014 года и применяется только в том случае, если основные средства используют операторы новых морских месторождений или организации, получившие лицензию на разработку месторождений.

При применении линейного метода амортизация начисляется по каждому объекту исходя из его первоначальной стоимости.

При нелинейном методе амортизация рассчитывается по каждой амортизационной группе, исходя из суммарной стоимости всех входящих в данную группу объектов.

Расчет суммы амортизации должен осуществляться на ежемесячной основе.

В 2006 г. в НК РФ была введена норма, позволяющая налогоплательщику единовременно учитывать в расходах по налогу на прибыль так называемую «амортизационную премию». Сам термин активно используется на практике, но в нормах НК РФ отсутствует. Порядок применения амортизационной премии изменялся и в условиях действующего правового регулирования амортизационная премия составляет от 10 до 30 % от первоначальной стоимости основного средства. Она может быть учтена в расходах по налогу на прибыль в момент ввода основного средства в эксплуатацию, в зависимости от амортизационной группы⁵².

Это норма, которая также вызывает большое количество судебных споров и применение которой часто разъясняется Минфином РФ. Споры, связанные с применением налогоплательщиком амортизационной премии касаются объектов основных средств к которым она применяется (основные средства, которые ранее эксплуатировались другим налогоплательщиком и по которым ранее уже была применена амортизационная премия, по неотделимым улучшениям в арендованные основные средства⁵³, по лизинговому имуществу⁵⁴), по периодам в которые амортизационная премия включается в расходы⁵⁵, по вопросам обязанности восстановления суммы амортизационной премии в расходах в случае выбытия основных средств и т.д.

§ 5. Прочие расходы

Как уже ранее отмечалось, исходя из многообразия экономической деятельности налогоплательщиков, законодательно невозможно создать закрытый перечень всех возможных расходов и в НК РФ существуют так называемые «прочие расходы», которые являются весьма разнородными.

⁵² См. П.9 ст. 258 НК РФ

⁵³ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.01.2012 по делу № А74-956/2011; Определение Верховного Суда РФ от 09.09.2014 N 305-КГ14-1382 по делу N А40-86219/13 и др; в пользу налоговых органов: Письмо МФ РФ от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 03.04.2014 по делу № А28-2330/2013 и др.-СПС «Консультант Плюс».

⁵⁴ Определение ВС РФ от 25.10.2016 N 302-КГ16-13937 по делу N А10-4521/2015 и др. -СПС «Консультант Плюс».

⁵⁵ Постановления ФАС Московского округа от 17.02.2014 № А40-172861/12; АС Поволжского округа от 25.06.2015 № Ф06-24568/2015 по делу № А72-9796/2014; АС Северо-Кавказского округа от 13.07.2015 № А63-2489/2013; АС Западно-Сибирского округа от 20.07.2015 № А81-4348/2014 и др.-СПС «Консультант Плюс».

Открытый перечень прочих расходов содержится в нескольких нормах главы 25 НК РФ, описать все из них в данной работе не представляется возможным, поэтому остановимся на наиболее распространенных прочих расходах.

Н.А.Шевелева объединяет все прочие расходы в несколько групп:

«1)затраты, вызванные требованиями действующего законодательства»⁵⁶.

В условиях действующего правового регулирования в эту группу могут быть включены: расходы по уплате налогов и сборов, за исключением косвенных (НДС, акцизы⁵⁷); расходы на сертификацию продукции и услуг; расходы на стандартизацию; суммы портовых и аэродромных сборов; расходы на обеспечение пожарной безопасности; расходы на гражданскую оборону и др.

К налогам, которые включаются в состав прочих расходов, относятся все налоги и сборы, начисленные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением прямо перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Это различные виды налогов: налог на имущество организаций; таможенные пошлины; государственная пошлина; земельный налог, транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых и др.

Следовательно, если при проверке налоговый орган установит факт неуплаты налогов, которые подлежали у налогоплательщика включению в расходы по налогу на прибыль и в случае, если сам налог на прибыль также входил в предмет этой налоговой проверки, то налоговый орган обязан учесть все налоговые обязательства налогоплательщика с учетом этого обстоятельства. Налоговое обязательство по налогу на прибыль подлежит уточнению на сумму неуплаченного налога, например налога на имущество, транспортного или иного подобного налога. Такая позиция неоднократно содержалась в многочисленных решениях ВАС РФ и подтверждена практикой ВС РФ⁵⁸.

⁵⁶Н.А.Шевелева., Указ.Соч.С. 237.

⁵⁷ При определенных условиях могут также учитываться в расходах (ст. 170 НК РФ)

⁵⁸ Определения ВС от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138 по делу № А40-126568/2015; от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478 по делу № А40-159285/2015...-СПС «Консультант Плюс».

Следующую группу прочих расходов налогоплательщика, Н.А.Шевелева называет «затратами на организацию своей деятельности»⁵⁹.

В эту группу могут быть отнесены расходы по набору работников; расходы на содержание служебного автотранспорта; расходы на командировки сотрудников; расходы на управление организацией и др.

Наконец, группа затрат «на обеспечение своей деятельности»⁶⁰.

В данную группу могут быть отнесены расходы на юридические и информационные услуги, расходы на аудиторские услуги; расходы на рекламу и др.

Одним из важных признаков расходов по налогу на прибыль является также нормируемость определенных расходов. Это означает, что расходы могут быть включены в затраты по налогу на прибыль либо в ограниченном размере; либо если они соответствуют закрытому перечню затрат. Для определенных затрат законодателем устанавливаются дополнительные условия, соблюдение которых позволит учесть затраты в расходах.

Перечень нормируемых расходов достаточно разнообразен. Нормируются расходы на рекламу, за исключением некоторых видов таких расходов; представительские расходы; компенсации за использование личного автомобиля(мотоцикла) сотрудника в служебных целях; ранее упомянутые при рассмотрении расходов на оплату труда некоторые виды страхования; расходы на нотариальное оформление и др.

Расходы на рекламу.

Установлен закрытый перечень расходов на рекламу(абз.2-4 п. 4 ст. 264 НК РФ), которые не подлежат нормированию и в полной сумме учитываются при расчете налога на прибыль. Все остальные рекламные расходы можно учи-

⁵⁹ Н.А.Шевелева, Указ.Соч.С. 238.

⁶⁰ Н.А.Шевелева, Указю Соч.С. 238.

тывать в расходах только в пределах норматива: не больше 1 процента выручки от реализации за отчетный (налоговый) период, без учета НДС и акцизов.

В части учета расхода на рекламу у налогоплательщиков и налоговых органов часто возникают споры.

Один из относительно недавно появившихся в России видов расходов организаций – это услуги мерчандайзинга (продвижение товаров через розничную сеть). Само понятие мерчандайзинга в российском налоговом кодексе отсутствует, но как отмечает А.В.Демин, повсеместно используется на практике⁶¹. Долгое время налоговые органы вообще отказывались признавать такие расходы как экономически оправданные⁶². Сегодня вопрос с признанием расходов на услуги по мерчандайзингу для целей учета налога на прибыль так не стоит. Но существуют расхождения в позиции Минфина РФ и судов в части классификации расходов на мерчандайзинг как рекламных расходов или как просто прочих расходов, а значит и в правилах учета затрат на них при расчете налога на прибыль.

Минфин РФ рекомендует организациям учитывать расходы на мерчандайзинг как рекламные.⁶³ Анализируя нормы закона о рекламе и положения ст. 779 ГК РФ официальный орган приходит к выводу, что если целью заключения договора по возмездному оказанию услуг по мерчандайзингу являются действия покупателя-организации розничной сети по привлечению внимания потенциальных покупателей к товарам поставщика путем применения специальных технологий выкладки товара, то это услуги по рекламе товара, а значит расходы на такие услуги подлежат нормированию по правилам п. 4 ст. 264 НК РФ. Некоторые суды поддерживают позицию Минфина РФ⁶⁴.

⁶¹Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.

⁶² Письма Минфина России от 17 октября 2006 г. N 03-03-02/247; от 3 октября 2006 г. N 03-03-04/1/677 .-СПС «Консультант Плюс».

⁶³Письма МинФина РФ от 13.12.2011 N 03-03-06/1/818; от 18.03.2014 N 03-03-06/1/11641; от 22.04.2015 N 03-03-06/22913 и др. . .-СПС «Консультант Плюс».

⁶⁴ Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 6 августа 2008 г. № Ф04-4721/2008(9200-А46-40), Уральского округа от 17 декабря 2007 г. № Ф09-10398/07 по делу № А60-9282/07 и др. . -СПС «Консультант Плюс».

Однако, в большинстве случаев суды не соглашаются с позицией финансового ведомства. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 13.07.2009 N КА-А40/6444-09 по делу № А40-81239/08-111-395 суд указал, что выкладка товара представляет собой определенное расположение самого товара в местах его продаж и не содержит дополнительных сведений и информации. Цель выкладки - привлечение внимания покупателей к товару и стимулирование к покупке определенной продукции, которые достигаются посредством грамотного расположения товара. Таким образом, отождествление выкладки товара с его рекламой противоречит целям и сущности рекламной деятельности⁶⁵.

Таким образом, в связи с отсутствием в главе 25 НК РФ, специальных норм по учету расходов на мерчандайзинг, и в дальнейшем возможны судебные споры в части размера расходов, которые могут быть приняты при расчете налога на прибыль (при соблюдении всех прочих условий, предъявляемых к расходам налогоплательщика нормами ч. 1 ст. 252 НК РФ), а именно, различные подходы к тому: будут ли они учитываться как расходы на рекламу, а значит нормироваться или как прочие расходы приниматься для целей налогообложения в полной сумме.

Представительские расходы

Значительное количество споров организаций с налоговыми органами связано в части признания представительских расходов.

В соответствии с п. 2 ст.264 НК РФ, к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика :

-на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества,

-на проведение заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

⁶⁵ Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении ФАС Московского округа от 18.02.2013 N А40-83540/12-116-180, Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 29.03.2013 № А32-5215/2012 и других

Детального перечня затрат, которые можно назвать представительскими, в п. 2 ст. 264 НК РФ нет. Но в нем обозначены конкретные мероприятия, в рамках которых возникают представительские расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль:

- официальный прием (завтрак, обед, ужин) представителей других организаций с участием официальных лиц принимающей стороны. По этой статье затрат могут быть учтены, например, расходы на ресторан или закупку продуктов и приготовление обеда силами организации, которая проводит мероприятие. Согласно разъяснениям финансового ведомства к таким расходам также могут быть отнесены и расходы на приобретение алкогольных напитков⁶⁶. Суды также поддерживают это право налогоплательщика⁶⁷.

- доставка представителей других организаций и официальных лиц принимающей стороны на мероприятие и обратно. По этой статье затрат могут быть учтены, например, оплату автотранспорта, арендованного для перевозки участников из гостиницы к месту конференции (в пределах одного населенного пункта).

-буфетное обслуживание представителей других организаций и официальных лиц принимающей стороны во время переговоров. По этой статье затрат могут быть учтены, например, оплата услуг предприятий общепита во время кофе-пауз или расходы на организацию буфета силами организации, которая проводит мероприятие;

-перевод выступлений участников или печатных текстов, которые используют в ходе мероприятия. По этой статье могут быть учтены расходы на оплату услуг только привлеченных переводчиков. Если переводом занимаются штатные сотрудники принимающей стороны, то их зарплата к представительским расходам не относится.

⁶⁶ Письма Минфина от 25.03.2010 N 03-03-06/1/176, УФНС по г. Москве от 12.04.2007 N 20-12/034115 и др. . . - СПС «Консультант Плюс».

⁶⁷ См. Постановления ФАС Поволжского округа от 15.01.2013 по делу № А55-14189/2012; Северо-Западного округа от 16.07.2008 N А56-15358/2007, Северо-Кавказского округа от 30.10.2008 N Ф08-6557/2008 по делу № А53-2231/2008-С5-34, Центрального округа от 27.08.2009 N А48-2871/08-18, Уральского округа от 03.03.2010 N Ф09-1131/10-С3 по делу № А76-24812/2008-42-852/88 и др. .-СПС «Консультант Плюс».

Не могут быть признаны как представительские расходы на :

-развлекательные и оздоровительные мероприятия (например, посещение боулинга, бильярда, экскурсий, театров, тренажерного зала, бассейна, сауны и т.п.);

-оплату проезда и проживания лиц, приглашенных для участия в представительском мероприятии из других населенных пунктов;

- приобретение подарков, призов, дипломов для участников мероприятия⁶⁸.

Представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов налогоплательщика на оплату труда за соответствующий налоговый период.

Расходы на обучение сотрудников, на прохождение независимой оценки

Еще одна группа прочих расходов, по которым глава 25 НК РФ устанавливает дополнительные условия для признания расхода в целях налогообложения прибыли это расходы на обучение сотрудников (подп.23 п.1 ст. 264 НК РФ; п. 3 ст. 264 НК РФ):

1) Обучение сотрудника проводится в интересах организации;

2) Между организацией и учебным заведением заключен договор на обучение⁶⁹.

3) Учебное заведение имеет действующую лицензию или соответствующий статус, если это иностранная организация.

4) Обучается сотрудник, который работает в организации по трудовому договору или лицо, заключившее с организацией договор, по которому он не позднее трех месяцев после окончания обучения обязан заключить с ней трудовой договор и отработать в ней не менее года.

⁶⁸ Письма Минфина от 01.12.2011 № 03-03-06/1/796 и др. . -СПС «Консультант Плюс».

⁶⁹ Письмо Минфина России от 9 декабря 2016 № 03-03-РЗ/73562.-СПС «Консультант Плюс».

§ 6. Внереализационные расходы

Перечень внереализационных расходов, установленных в статье 265 НК РФ открытый. В него попали расходы, которые не связаны с производством и реализацией. Данный вид расходов может быть условно разделен на текущие расходы организации (п.1 ст. 265 НК РФ) и убытки (п.2 ст. 265 НК РФ).

Н.А.Шевелева предлагает следующую классификацию внереализационных расходов⁷⁰:

1) *Расходы, возникающие в связи с получением доходов от вложения денежных средств.* В эту группу могут быть отнесены расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, расходы по обслуживанию приобретенных ценных бумаг, проценты по долговым обязательствам любого вида.

2) *Расходы, возникающие исходя из особенностей гражданско-правовых договоров.* К таким расходам могут быть отнесены расходы на содержание переданного по договору аренды имущества. Это такие расходы как задаток, залог. Если гражданско-правовые договоры сопровождаются с использованием таких способов расчетов и это приводит к возникновению расходов, то это принимается в соответствии с НК РФ. Расходы в виде премий(скидок) выплаченных продавцом покупателю за выполнение определенных условий договора и др.

3) *Расходы, возникающие в результате бухгалтерских операций.* Например : у налогоплательщиков, применяющих метод начисления расходы на формирование резервов по сомнительным долгам. Выявление расходов прошлых лет.

4) *Расходы, возникающие из гражданско-правовой ответственности.* Это штрафы, пени, неустойки и иные санкции за нарушение обязательств по договорам, суммы возмещения убытков или ущерба.

⁷⁰ Н.А. Шевелева, Указ. Соч. С. 241.

5) *Расходы в виде курсовых разниц*: отрицательные разницы при купле-продаже валюты, а также при переоценке имущества и валютных обязательств; курсовые разницы (отрицательные) по сделкам, требования (обязательства) в которых выражены в иностранной валюте, и расчеты по которым ведутся в иностранной валюте; курсовые разницы (отрицательные) по сделкам, требования (обязательства) в которых выражены в иностранной валюте или условных единицах, но расчеты по которым ведутся в рублях. Раньше эти разницы назывались суммовыми. Курсовые разницы по сделкам, совершенным до 1 января 2015 года, следует учитывать для целей налогообложения прибыли в прежнем порядке, который был установлен п.п.5.1 п.1 ст. 265 НК РФ⁷¹.

б) *Иные внереализационные расходы*, например расходы на ликвидацию основных средств и другие.

7) *Расходы, не связанные с извлечением дохода*. В эту группу могут быть отнесены судебные расходы и арбитражные сборы; в виде сумм НДС, относящихся к поставленным товарно-материальным ценностям(работам, услугам) , если кредиторская задолженность по ним списана в отчетном периоде; расходы на расчетно-кассовое и иные услуги банков, расходы на проведение собраний акционеров и др.

Некоторые внереализационные расходы подлежат нормированию Например, расходы на уплату процентов по долговым обязательствам.

Поскольку в соответствии с п.п. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ перечень внереализационных расходов открыт, к ним могут быть отнесены и иные расходы, не связанные с производством и реализацией, но соответствующие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ.

К внереализационным расходам приравниваются некоторые виды убытков, перечень которых в соответствии с п. 2 ст. 265 НК РФ также является открытым. Например, налоговую базу по налогу на прибыль уменьшают: убытки прошлых лет, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде; суммы

⁷¹ Письма Минфина России от 1 октября 2015 г. № 03-03-06/1/56180, от 14 мая 2015 г. № 03-03-10/27647. -СПС «Консультант Плюс».

безнадежных долгов (если организация создает резерв по сомнительным долгам суммы безнадежных долгов, не покрытых за счет резерва); недостачи материальных ценностей (при отсутствии виновных лиц); потери от стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций.

Глава 3. Проблемы правового регулирования отдельных видов расходов

§ 1. Прямые и косвенные расходы

Налогоплательщики, которые для формирования налоговой базы применяют метод начисления, должны применять еще одну классификацию расходов на производство и реализацию, а именно делить все расходы на прямые и косвенные согласно правилам, установленным в ст. 318 НК РФ. Свой выбор налогоплательщики должны закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Прямые расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) налогоплательщика и признаются в качестве расхода по налогу на прибыль в периоде реализации товаров (работ, услуг). Косвенные расходы полностью признаются в качестве расхода по налогу на прибыль в текущем периоде.

Таким образом, применяемая организацией методика деления расходов на прямые и косвенные может оказывать существенное влияние на размер его налогового обязательства по налогу на прибыль, как за отчетный, так и за налоговый период.

В нормах 25 главы НК РФ отсутствуют определения самих понятий «прямые» и «косвенные» расходы, отсутствуют критерии деления расходов на прямые и косвенные. Отсутствие определенности в правовом регулировании деления расходов, соответственно, порождает многочисленные судебные споры между налоговыми органами и налогоплательщиками по вопросам правомерности и обоснованности применяемой конкретной организацией методики деления расходов на прямые и косвенные.

Представляется, однако, что само обоснование классификации деления расходов на прямые и косвенные обусловлено экономической теорией.

Так, общепринято, что те расходы, которые непосредственно связаны с производством продукции, включаются в себестоимость конкретной продукции, составляют ее основу, называются прямыми. Косвенные расходы, как правило, связаны с производством нескольких видов продукции, могут быть

включены в себестоимость конкретных видов продукции путем экономически обоснованного распределения с применением различных методов.

В первоначальной редакции главы 25 НК РФ норма, согласно которой расходы налогоплательщика делились на прямые и косвенные была императивной. К прямым расходам согласно ст. 318 НК РФ тогда относились:

- 1) материальные расходы, предусмотренные п.п. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ;
- 2) расходы на оплату труда, предусмотренные статьей 255 НК РФ;
- 3) амортизационные отчисления, определяемые в соответствии с порядком, установленным ст. 256 - 259 НК РФ, по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относились все иные суммы расходов, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

С 1 января 2005 года законодатель предоставил налогоплательщику право самостоятельно определять в своей учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, закрепив его в п. 1 ст. 318 НК РФ⁷².

Таким образом, в действующей редакции ст. 318 НК РФ содержит незначительно изменённый перечень расходов, которые могут быть отнесены к прямым, но теперь это перечень примерный. Данный вывод следует из формулировок абз.5 п. 1 ст. 318 НК РФ: «К прямым расходам могут быть отнесены, в частности...».

В действующей редакции ст. 318 НК РФ сохранены следующие виды прямых расходов:

- 1) материальные затраты (сырье, материалы, комплектующие изделия, полуфабрикаты, т.е. то что образует основу, либо является необходимым компонентом при производстве продукции);
- 2) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства с учетом расходов на обязательное пенсионное страхование, на обя-

⁷²Федеральный закон от 06.06.2005 N 58-ФЗ (ред. от 23.06.2014) "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"

зательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

3) амортизация по основным средствам, используемым в производстве.

Как уже ранее отмечалось, в нормах НК РФ нет критериев деления расходов на прямые и косвенные, отсутствуют такие критерии и в правовых позициях ВАС РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 02.11.2010 № 8617/10 по делу А40-40695/08-35-148 суд в споре о праве отнесения налогоплательщиком ОАО «Башспирт» расходов на упаковку и маркировку алкогольной продукции к косвенным, пришел к выводу, что при решении вопроса необходимо анализировать технологический процесс производства конкретной продукции. Исходя из анализа требований действующего законодательства в области правового регулирования оборота спиртосодержащей продукции в РФ, предприятия, производящие алкогольную продукцию не могут обойтись без акцизных марок, специальной маркировки бутылок. Основываясь на таком подходе, Президиум ВАС РФ в данном деле делает вывод о том, что розлив и маркировка для ОАО «Башспирт» являлись неотъемлемой частью технологического процесса на предприятии, а значит спорные затраты следовало учитывать как материальные и прямые.

Анализируя современную судебную практику, С.А.Сосновский справедливо отмечает, что сформированная ею правовая позиция по критериям деления расходов на прямые и косвенные, не соответствует нормам НК РФ.⁷³

⁷³ С.А.Сосновский Экономический анализ при разрешении налоговых споров: прямые и косвенные расходы по налогу на прибыль// Налоговед, 2014. №3. –С.60.

Так, например, суды во многих судебных решениях приходят к выводу, что перечень прямых расходов, установленный НК РФ налогоплательщики могут «...как сузить, так и расширить. Ограничений нет»⁷⁴.

Минфин РФ в своих многочисленных разъяснениях⁷⁵ как и суды считает, что нормы НК РФ не определяют процесс формирования состава прямых затрат налогоплательщиком без учета особенностей его технологических процессов, без учета экономической оправданности такого распределения.

Суды в ряде решений указывали, что налогоплательщик вправе включить какие-либо расходы из установленного в п.1 ст. 318 НК РФ перечня, в косвенные «только при отсутствии реальной возможности отнести указанные затраты к прямым расходам, применив при этом экономически обоснованные показатели»⁷⁶.

Основной проблемой при решении вопроса о праве налогоплательщика на включение затрат из перечня п.1 ст. 318 НК РФ в косвенные, суды считают ответ на вопрос используются ли материалы, персонал и основные средства в производстве продукции? Если да, то это должны быть только прямые расходы.

Правовая позиция судов основывается на ст. 252, 318, 319 НК РФ, однако только одна из них, ст. 318 НК РФ регулирует вопросы деления расходов на прямые и косвенные.

Как считает С.А.Сосновский⁷⁷, требование экономической оправданности правил распределения расходов на прямые и косвенные нормативно может выводиться только из п.3 ст. 3 НК РФ. Данная норма-принцип говорит о том, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание, они не могут быть

⁷⁴ Постановление ФАС Уральского округа от 06.05.2010 N Ф09-3091/10-С3 по делу N А71-12937/2009-А25 и др. . .-СПС «Консультант Плюс».

⁷⁵ Письма Минфина РФ 07.12.2012 № 03-03-06/1/636; от 30.08.2013 № 03-03-06/1/35755; от 19.05.2014 № 03-03-Р3/23603 и др. . .-СПС «Консультант Плюс».

⁷⁶ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.10.2013 по делу N А56-63786/2012; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.01.2015 N Ф06-18543/2013, Ф06-19895/2013, Ф06-19104/2013 по делу N А55-4387/2014; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 06.10.2016 N Ф03-4617/2016 по делу N А51-1958/2016; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.08.2016 N Ф03-3509/2016 по делу N А59-3336/2015; Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.01.2016 N Ф03-5998/2015 по делу N А51-11452/2015 и др. .-СПС «Консультант Плюс».

⁷⁷ С.А.Сосновский, Указ. Соч. С.64.

произвольными. Однако, в самой судебной практике ссылка на эту норму-принцип отсутствует.

Позиция судов основывается на презумпции того, что налогоплательщик должен обосновать и доказать свою методику деления затрат. Если ему это не удастся, значит, расходы признаются прямыми.

Полагаем, что необходимо согласиться с мнением С.А.Сосновского, который деление расходов на прямые и косвенные, а значит и возможность признания их в расходах по налогу на прибыль в определенном отчетном (налоговом) периоде характеризует только как «этап признания их для целей налогообложения»⁷⁸.

Эта позиция основана на нормах налогового закона, поскольку сначала затраты налогоплательщика, должны быть оценены на соответствие признакам расходов по налогу на прибыль, установленными в п.1 ст. 252 НК РФ, а только после признания их экономически оправданными они могут подлежать делению на прямые и косвенные.

То есть суды в своих судебных решениях вводят, по мнению С.А.Сосновского, новый термин-омоним, «экономическая оправданность методики классификации расходов для целей применения ст. 318 НК РФ»⁷⁹.

Полагаем, что нормы статьи 318 НК РФ нуждаются в уточнении, путем внесения в нее определенных ориентиров, критериев, которые, основываясь на особенностях технологических процессов производства, внесли бы правовую определенность в обоснованность самостоятельного деления расходов налогоплательщиком на прямые и косвенные.

§ 2. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль

В статье 270 НК РФ приведен перечень расходов, которые нельзя учесть при расчете налоговой базы по налогу на прибыль ни при каких условиях. То

⁷⁸ С.А.Сосновский, Указ.Соч. С. 64

⁷⁹ С.А.Сосновский, Указ.Соч. С. 64.

есть экономическая обоснованность этих расходов в данном случае значения не имеет.

Следует отметить, что расходы, перечисленные в данной статье, можно разделить на две категории:

а.) расходы, которые не учитываются в полном объеме (например, дивиденды, материальная помощь, премии, выплаченные из средств чистой прибыли);

б.) расходы, которые нельзя учесть в размерах, превышающих определенные нормы. Например:

1) расходы на добровольное страхование сотрудников. Их можно учесть, если совокупная сумма взносов не превышает 12 процентов от фонда оплаты труда. Суммы взносов, превышающие данный лимит, учесть в расходах нельзя (п. 16 ст. 255, п. 6, 7 ст. 270 НК РФ);

2) проценты по долговым обязательствам в контролируемой сделке (ст. 269, п. 8 ст. 270 НК РФ);

3) компенсации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях сверх норм, установленных Правительством РФ (подп. 11 п. 1 ст. 264, п. 38 ст. 270 НК РФ);

4) суммы выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством (п. 37 ст. 270 НК РФ);

5) представительские расходы сверх норм (4% от фонда оплаты труда) (п. 2 ст. 264, п. 42 ст. 270 НК РФ);

б) расходы на приобретение или изготовление призов для победителей розыгрышей, проводимых во время массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы сверх норм (1% от выручки) (п. 4 ст. 264, п. 44 ст. 270 НК РФ).

В некоторых случаях в расходах нельзя учесть затраты, которые прямо не поименованы в статье 270 НК РФ

П. 49 ст. 270 НК РФ предусматривает, что нельзя учесть любые расходы, которые не отвечают критериям п. 1 ст. 252 НК РФ. А значит, даже те расходы, которые прямо не поименованы в ст. 270 НК РФ, нельзя учесть при налогообложении, если: не доказана их экономическая обоснованность; нет документов, подтверждающих такие расходы.

Перечень расходов, приведенный в ст. 270 НК в целях исчисления налога на прибыль следует оценить как приоритетный. В пользу этого тезиса говорит судебная практика. Так, например, в решении АС г. Москвы от 19.10.2016 № А40-153353/14 суд сформулировал вывод о верховенстве норм ст. 270 НК РФ над другими статьями главы 25 : «...статья 255 НК РФ содержит открытый перечень расходов на оплату труда, за исключением тех расходов, что отражены в ст.270 НК РФ». Такой же вывод содержится в постановлении АС Западно-Сибирского округа от 28.09.2015 № Ф04-23985/2014 по делу № А81-3707/2014.

В связи с наличием большого количества споров с налоговыми органами по вопросам правомерности включения организациями тех или иных расходов в расчет при исчислении налога на прибыль, в то время, как по мнению налогового органа, они не могли быть учтены в расходах в соответствии со ст. 270 НК РФ, остановимся на анализе судебной практики по признанию в расходах отдельных выплат работникам.

Можно выделить четыре самых распространённых выплаты, поименованных в ст. 270 НК РФ, которые налогоплательщики пытаются учесть в расходах по налогу на прибыль :

- 1) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов)(п.21 ст. 270 НК РФ);
- 2) в виде сумм материальной помощи работникам (п.23 ст.270 НК РФ);

3) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей(п. 24 ст. 270 НК РФ);

4) в виде единовременных выплат, не связанных с трудовой функцией.

Минфин РФ неоднократно указывал, что в базе по налогу на прибыль не учитываются вознаграждения руководству или работникам, если они выплачиваются не на основании трудовых договоров или контрактов. Премии за производственные результаты могут быть учтены, если порядок, размер и условия их выплаты указаны в локальных нормативных актах организации(далее –ЛНА). Вознаграждения должны быть экономически оправданы, документально подтверждены и не должны быть в перечне не учитываемых⁸⁰.

Суды поддерживают такое подход финансового ведомства. В постановлении АС Московского округа от 12.07.2016 № Ф05-9407/2016 по делу № А40-127925/2015 суд исключил из расходов налогоплательщика премии и поощрения за эффективную работу, так как указанные выплаты не были поименованы ни в трудовых договорах, ни в ЛНА организации.

В постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 03.02.2016 г. № Ф02-6927/2015 по делу № А78-6579/2015 суд посчитал, что выплаты ежеквартальных премий руководству организации, основанные на решении, принятом единственным участником фирмы , которое не может быть признано ЛНА работодателя, а следовательно не могут быть учтены в расходах для целей налогообложения по прибыли, так как решение учредителя не соответствует требованиям ТК РФ в части установления системы оплаты труда в организации.

В постановлении АС Западно-Сибирского округа от 03.08.2016 г. № Ф04-3309/2016 по делу № А27-11162/2015 суд поддержал налоговый орган и исключил из расходов организации выплаты вознаграждения руководителям организации за поручительство перед банком за возврат кредита, признав, что такая выплата не связана с результатами трудовой деятельности , кроме того исходя

⁸⁰ Письма Минфина от 16.12.2016 № 03-03-06/1/75456 и др. -СПС «Консультант Плюс».

из обстоятельств конкретного дела признана и экономически не обоснована, в связи с выданными банку различными обеспечениями.

В соответствии с п. 23 ст. 270 НК РФ материальная помощь работникам не может быть включена в расходы. Она не связана с выполнением получателем трудовой функции, а имеет ярко выраженную социальную функцию. Суды считают, что даже в случае включения материальной помощи в выплаты работникам по коллективному договору, она не является оплатой труда⁸¹.

В постановлении АС Центрального округа от 04.03.2016 № Ф10-246/2016 по делу № А08-831/2015 суд отказал налогоплательщику в признании в качестве расходов по налогу на прибыль на сумму выплат женщинам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком. Суд мотивировал свое решение тем, эти выплаты являются социальной поддержкой женщин, находящихся в отпуске по уходу за ребенком и не связаны с выполнением ими трудовой функции, несмотря на то, что указанные выплаты не именовались материальной помощью.

Единовременные выплаты при выходе на пенсию также не признаются в качестве расхода по налогу на прибыль. В постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 08.04.2016 № Ф02-1542/2016 (Определением ВС РФ от 04.04.2016 № 304-КГ16-1909 оставлено в силе) по делу № А81-6399/2014, судом были исключены из расходов по налогу на прибыль единовременные выплаты работникам организации пособия в связи с выходом на пенсию, предусмотренного коллективным договором и формально подпадающим под требования ст. 255 НК РФ. Но суд посчитал, что данные выплаты не имели характера выплат, стимулирующих труд и мастерство. К аналогичному выводу по другому делу еще ранее пришел Президиум ВАС РФ в Постановлении от 01.03.2011 № 13018/10 по делу № А19-25409/09-43,13018/10.

Однако имеются и иные судебные решения по данному вопросу. Так некоторые федеральные арбитражные суды в своих решениях указывали, что если данные выплаты были предусмотрены коллективными договорами, причем вы-

⁸¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 14.06.2013 № 17744/2 по делу № А62-1345/2012. -СПС «Консультант Плюс».

плачивались не всем уходящим на пенсию сотрудникам, а только тем, которые отработали на данном предприятии установленный продолжительный период времени, то они по своей сути не противоречат п.25 ст. 270 НК РФ, поскольку стимулируют работников на долгосрочные трудовые отношения с организацией-работодателем.

С такой позицией ряда судов вполне можно согласиться, и предложить законодателю уточнить норму п.25 ст. 270 НК РФ. В частности, уточнение возможно, в части включения, конкретных требований о возможности принятия такого рода выплат в качестве расходов на оплату труда по налогу на прибыль при соблюдении установленных налоговым законом условий (например, включение указанных выплат в коллективные договора, наличие долгосрочных трудовых отношений с конкретными работниками, например не менее 20 лет,) либо позволить нормировать такие выплаты.

Заключение

Проведенное исследование понятия и признаков расходов по налогу на прибыль позволяет утверждать следующее:

1. Действующее правовое регулирование в части определения понятия и признания расходов по налогу на прибыль является достаточно сложным для понимания, наличие противоречивых формулировок в нормах налогового закона, приводит к большому количеству споров налогоплательщиков с налоговыми органами.

Нормы налогового кодекса в отношении расходов по налогу на прибыль недостаточно конкретны, при том, что в целях актуализации положений норм главы 25 НК РФ законодатель постоянно вносит в нее поправки. Однако, юридическая техника при внесении поправок оставляет желать лучшего.

2. В доктрине и в самом налоговом законе нет однозначного ответа на вопрос: сколько признаков должно быть у расхода для возможности признания его таковым в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль. Должны ли все перечисленные в НК признаки присутствовать одновременно или достаточно наличия одного, двух признаков. От ответа на этот вопрос зависит объем бремени доказывания налогоплательщиком правомерности признания расхода в качестве такового при расчете налога на прибыль. Представляется, что признак экономической обоснованности затрат может рассматриваться как альтернативный признаку направленности расходов на получение доходов⁸².

3. Классификация расходов на реализационные и внереализационные не имеет большого правового значения, так как понесенный налогоплательщиком расход при соблюдении правил, установленных ст. 252 НК РФ и иных норм главы 25 НК РФ может быть принят при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Предложено уточнить формулировку п.9 ст. 255 НК РФ в части нормирования выплат, выплачиваемых работнику при проведении организационных мероприятий по оптимизации численности на основании соглашений,

⁸²Н.А.Шевелева, Указ.Соч. С 229

поскольку экономическая обоснованность таких выплат для налогоплательщика в современных экономических условиях не вызывает сомнений и подкрепляется судебной практикой. Уточнение нормы позволит избежать необоснованных претензий со стороны налоговых органов, а предложенное на основе анализа правоприменительной практики нормирование таких расходов позволит соблюсти в части регулирования такого вида расходов по налогу на прибыль конституционно-правовой принцип баланса частных и публичных интересов.

4. В части нормирования прочих расходов представляется неоправданным установление ряда норм, в частности нормирование расходов на обучение сотрудников, на рекламу. Так, в условиях динамично развивающейся экономики такой подход законодателя, ограничивающий налогоплательщика в части признания расходов, направленных на обучение сотрудников представляется устаревшим и требует пересмотра либо в части повышения нормативов, либо их полной отмены.

В условиях жесткой конкуренции на рынках, существующее нормирование расходов на рекламу тоже вызывает большие сомнения. Представляется необходимым предоставить налогоплательщику больше свободы в части осуществления расходов на рекламу и возможности их признания в качестве расходов по налогу на прибыль, так же как эти расходы, без какого-либо нормирования, учитываются в странах с развитой экономикой.

5. Отсутствие должной правовой определенности в регулировании еще одной, законодательно закреплённой в ст. 318 НК РФ классификации расходов по налогу на прибыль, а именно в делении расходов на прямые и косвенные⁸³, также порождает большое количество судебных споров. Споры связаны с признанием правомерности и обоснованности применяемой налогоплательщиком, методики деления расходов на прямые и косвенные по правилам ст. 318 НК РФ.

⁸³ См. п.1 ст. 318, данная норма действует для налогоплательщиков, которые при формировании налоговой базы применяют метод начисления

Диспозитивности нормы, позволяющей налогоплательщику руководствуясь перечнем расходов, установленным в норме 318 статьи, самостоятельно определять собственные правила деления расходов представляется недостаточным. Необходимо дополнить данную норму четкими критериями для такой квалификации. Требование к критериям должно быть основано в первую очередь на обязательном учете технологических производственных процессов налогоплательщика. Критерии деления должны быть экономически оправданы, то есть установление какие расходы в данном технологическом процессе прямые, а какие косвенные должно быть объективным. Представляется, что такое уточнение критериев для деления расходов налогоплательщика на прямые и косвенные, позволит соблюсти баланс частных и публичных интересов и сократит споры по данному вопросу.

6. В части расходов, не учитываемых при расчете налога на прибыль мы предлагаем дополнить норму п. 25 ст. 270 НК РФ правилом о возможности учета при расчете налоговой базы единовременных выплат работникам, уходящим на пенсию при соблюдении определенных условий : включения выплаты в коллективный договор и наличие продолжительного трудового стажа, например не менее 20 лет у данного работодателя, либо ввести нормирование таких выплат.

В современных условиях постоянного сокращения трудоспособного населения в РФ, стимулирование долгосрочных трудовых отношений для экономики, посредством предоставления через нормы главы 25 НК РФ возможности работодателю принимать такие выплаты в расходах по налогу на прибыль, а значит и использовать регулирующую функцию налога на прибыль, представляются весьма актуальными.

Список использованной литературы.

I. Нормативные правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

1. Федеральные конституционные законы и федеральные законы:

1) Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Рос.газ.-1993.-25 дек.- (с учетом поправок, внесенных законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ, от 05 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) (в ред. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ). -СПС «Консультант Плюс».

2) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. –1994. – № 32. – Ст. 3301; -(в ред. от 28 марта 2017 г.).- СПС «Консультант Плюс».

3) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] от 31 июля 1998 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.- (в ред. от 28.12.2016).- СПС «Консультант Плюс».

4) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] от 5 августа 2000 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000.-№ 32. – Ст. 3340. (в ред. от 03 апреля 2017).-СПС «Консультант Плюс».

5) Трудовой Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] от 30 декабря 2001 N197-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации, 07 января 2002, N 1 (ч. 1), ст. 3.- (в ред. от 03 июля 2016).- СПС «Консультант Плюс».

6) О языках народов Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 25 октября 1991 г. № 1807-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 50. – Ст. 1740.- (в ред. от 12 марта 2014 г). -СПС «Консультант Плюс».

7) О налоге на прибыль предприятий и организаций: Федеральный закон от 27 декабря 1991 г. № 2116-1// Рос.газ.-1992.-5 мар.

8) О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации.-1996.- №48.-Ст.5369.(утр. силу).-СПС «Консультант Плюс».

9) О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс] Федеральный закон от 08 августа 2001 г. № 129-ФЗ //Собр. законодательства Рос. Федерации.-2001.-№ 33 (Часть 1).-Ст.343.- (в ред. от 28 дек. 2016 г.).-СПС «Консультант Плюс».

10) О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собр. Законодательства Рос.Федерации. – 2011. – № 50. –Ст. 7344. -(в ред. от 23 мая 2016 г.). -СПС «Консультант Плюс».

2. Постановления и распоряжения Правительства РФ.

11) О составе затрат, по производству и реализации продукции(работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции(работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов при налогообложении прибыли: Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 № 552 //Собрание актов Президента и Правительства РФ».-1992. № 9. Ст. 602 (утр. силу).

12) О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814//Собр. Законодательства Рос. Федерации.2002 № 46 Ст. 4596-(в ред. от 26 марта 2014)-СПС «Консультант Плюс»

3. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти и уполномоченных организаций.

13) 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.

14) Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной де-

тельности организаций и Инструкции по его применению» (в ред. от 8 ноября 2010 г.) //Финансовая газета.-2000.-№46; 2010.-№52.

15) Приказ ФНС России от 24.06.2011 № ММВ-8-2/42дсп@ «Об утверждении Методических рекомендаций по ведению информационного ресурса «Риски».

Письма Министерства Финансов РФ и ФНС России

16) Письмо ФНС России от 23 сентября 2005 г. № 02-1-08/195@ «По вопросу учета для целей налогообложения прибыли расходов по оплате сверхурочных работ, превышающих 120 часов в год».- СПС «Консультант Плюс».

17) Письмо ФНС России от 31 октября 2005 г. № ММ-8-02/326 « О порядке учета для целей налогообложения прибыли расходов по выплате авторских вознаграждений».- СПС «Консультант Плюс».

18) Письмо Министерства финансов РФ от 25 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/201. - СПС «Консультант Плюс».

19) Письмо Министерства финансов РФ от 3 октября 2006 г. № 03-03-04/1/677.- СПС «Консультант Плюс».

20) Письмо Министерства финансов РФ от 17 октября 2006 г. № 03-03-02/247.- СПС «Консультант Плюс».

21) Письмо Министерства финансов РФ от 30 октября 2007 г. № 03-03-06/1/745.- СПС «Консультант Плюс».

22) Письмо Министерства финансов РФ от 21 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/122.- СПС «Консультант Плюс».

23) Письмо Министерства финансов РФ от 4 декабря 2008 г. № 03-03-06/4/94.- СПС «Консультант Плюс».

24) Письмо Министерства финансов РФ от 7 июля 2009 г. № 03-03-06/1/443.- СПС «Консультант Плюс».

25) Письмо Министерства финансов РФ от 18 сентября 2009 г. № 03-03-06/4/20. - СПС «Консультант Плюс».

26) Письмо Министерства финансов РФ от 23 октября 2009 г.

№ 03-03-06/1/682.- СПС «Консультант Плюс».

27) Письмо Министерства финансов РФ от 3 ноября 2009 г.

№ 03-03-06/1/725.- СПС «Консультант Плюс».

28) Письмо Министерства финансов РФ от 26 марта 2010 г.

№ 03-08-05/1. - СПС «Консультант Плюс».

29) Письмо Министерства финансов РФ от 12 октября 2011 г.

№ 03-03-06/1/663.- СПС «Консультант Плюс».

30) Письмо Министерства Финансов от 1 декабря 2011 г.

№ 03-03-06/1/796.- СПС «Консультант Плюс».

31) Письмо Министерства финансов РФ от 13 декабря 2011 г.

№ 03-03-06/1/818.- СПС «Консультант Плюс».

32) Письмо Министерства финансов РФ от 20 апреля 2012 г.

№ 03-03-06/1/202.- СПС «Консультант Плюс».

33) Письмо Министерства финансов РФ от 7 декабря 2012 г.

№ 03-03-06/1/636.- СПС «Консультант Плюс».

34) Письмо Министерства финансов РФ от 28 июня 2013 г.

№ 03-03-06/1/35755.-СПС «Консультант Плюс».

35) Письмо Министерства финансов РФ от 30 августа 2013 г.

№ 03-03-06/1/24671.-СПС «Консультант Плюс».

36) Письмо Министерства финансов РФ от 18 марта 2014 г.

№ 03-03-06/1/11641.-СПС «Консультант Плюс».

37) Письмо Министерства финансов РФ от 14 марта 2015 г.

№ 03-03-10/12339.-СПС «Консультант Плюс».

38) Письмо Министерства финансов РФ от 22 апреля 2015 г.

№ 03-03-06/22913.-СПС «Консультант Плюс».

39) Письмо Министерства финансов РФ от 14 мая 2015 г.

№ 03-03-10/27647.-СПС «Консультант Плюс».

40) Письмо Министерства финансов РФ от 19 мая 2015 г.

№ 03-03-РЗ/23603.-СПС «Консультант Плюс».

41) Письмо Министерства финансов РФ от 1 октября 2015 г.

№ 03-03-06/1/56180.-СПС «Консультант Плюс».

42) Письмо Министерства финансов РФ от 12 ноября 2015 г.
№ 03-03-06/4/65313.-СПС «Консультант Плюс».

43) Письмо Министерства финансов РФ от 9 декабря 2016 г.
№ 03-03-РЗ/73562.-СПС «Консультант Плюс».

44) Письмо Министерства финансов РФ от 16 декабря 2016 г.
№ 03-03-06/1/75456.-СПС «Консультант Плюс».

Материалы судебной практики.

45) Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 2004 г.
№3-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей
74 и 77 Федерального закона "Об акционерных обществах", регулирующих по-
рядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа
дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании "Кадет Истеблишмент"
и запросом Октябрьского районного суда города Пензы" // Собр. Законода-
тельства Рос. Федерации. – 2004. – № 9. – Ст. 830.

46) Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г.
№267-О "По жалобе открытого акционерного общества "Востокибэлек-
тро-сетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей
третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Россий-
ской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса
Российской Федерации" // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2006. – №
43. – Ст. 4529.

47) Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г. №
320-О-П "По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке
конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового
кодекса Российской Федерации// Собр. Законодательства Рос. Федерации. –
2007. – № 28. – Ст. 3479.

48) Определение Конституционного Суда РФ от 4 июня 2007 г.
366-О-П "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного
некоммерческого образовательного учреждения "Институт управления" на

нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 6

49) 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.

50) Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 июня 2009 г. ВАС-5445/09 по делу № А42-2570/2007. –СПС «Консультант Плюс».

51) Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 марта 2011 г. № 13018/10 по делу № А19-25409/09-43,13018/10.- СПС «Консультант Плюс».

52) Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 июня 2013 г. № 177400/2 по делу № А62-1345/2012.- СПС «Консультант Плюс».

53) Определение Верховного Суда РФ от 03 сентября 2014 N 307-7С14-314 по делу N А44-1827/2013.-СПС «Консультант Плюс».

54) Определение Верховного Суда РФ от 09 сентября 2016 N 305-КГ14-1382 по делу N А40-86219/13.-СПС «Консультант Плюс».

55) Определение Верховного Суда РФ от 23 сентября 2016 N 305-КГ16-5939 по делу N А40-94960/2015.-СПС «Консультант Плюс».

56) Определение Верховного Суда РФ от 25 октября 2016 N 302-КГ16-13937 по делу N А10-4521/2015.-СПС «Консультант Плюс».

57) Определение Верховного Суда РФ от 30 ноября 2016 N 305-КГ16-10138 по делу N А40-126568/2015.-СПС «Консультант Плюс».

58) Определение Верховного Суда РФ от 26 января 2017 N 305-КГ16-13478 по делу N А40-159285/2015.-СПС «Консультант Плюс».

59) Определение Верховного Суда РФ от 17 марта 2017 N 305-КГ16-17247 по делу N А40-186959/2015.-СПС «Консультант Плюс».

- 60) Определение Верховного Суда РФ от 27 марта 2017 N 305-КГ16-18369 по делу N A40-213762/2014.-СПС «Консультант Плюс».
- 61) Постановление ФАС Уральского округа от 17 декабря 2007 г. № Ф09-10398/07 по делу № А60-9282/07.-СПС «Консультант Плюс».
- 62) Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2008 г. по делу № А56-15358/2007.- СПС «Консультант Плюс».
- 63) Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 августа 2008 г. № Ф04-4721/2008(9200-А46-40).-СПС «Консультант Плюс».
- 64) Постановление ФАС Центрального округа от 27 августа 2008 г. по делу № А48-2871/08-18.- СПС «Консультант Плюс».
- 65) Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 октября 2008 № Ф04-6232/2008(13382-А74-40) по делу № А75-205/2008.- СПС «Консультант Плюс».
- 66) Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 30 октября 2008 г № Ф08-6557/2008 по делу № А53-2231/2008-С5-34.- СПС «Консультант Плюс».
- 67) Постановление ФАС Московского округа от 13 июля 2009 г. № КА-А40/6444-09 по делу № А40-81239/08-111-395.-СПС «Консультант Плюс».
- 68) Постановление ФАС Уральского округа от 3 марта 2010 г. № Ф09-1131/10-С3 по делу № А76-24812/2008-42-852/88.- СПС «Консультант Плюс».
- 69) Постановление ФАС Уральского округа от 6 мая 2010 г. № Ф09-3091/10-С3 по делу № А71-12937/2009-А25.- СПС «Консультант Плюс».
- 70) Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 января 2012 г. по делу № А74-956/2011.- СПС «Консультант Плюс».
- 71) Постановления ФАС Поволжского округа от 15 января 2013 г. по делу № А55-14189/2012.-СПС «Консультант Плюс».
- 72) Постановление ФАС Московского округа от 18 февраля 2013 г. № А40-83540/12-116-180.-СПС «Консультант Плюс».
- 73) Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29 марта 2013 г. № А32-5215/2012.-СПС «Консультант Плюс».

- 74) Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 октября 2013 г. по делу № А56-63786/2012.- СПС «Консультант Плюс».
- 75) Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 ноября 2013 г. по делу N А26-7196/2011.-СПС «Консультант Плюс».
- 76) Постановление ФАС Московского округа от 12 февраля 2014 N Ф05-2554/2013 по делу N А40-136320/12-140-970.- СПС «Консультант Плюс».
- 77) Постановление ФАС Московского округа от 17 февраля 2014 г. по делу № А40-172861/12.- СПС «Консультант Плюс».
- 78) Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2014 N Ф07-1457/2014 по делу N А21-3697/2013.- СПС «Консультант Плюс».
- 79) Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 апреля 2014 г. по делу № А28-2330/2013.- СПС «Консультант Плюс».
- 80) Постановление Седьмого Апелляционного Арбитражного суда от 23 июня 2014 г. № 07АП-4325/2014 по делу № А27-19078/2013.-СПС «Консультант Плюс».
- 81) Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04 сентября 2014 N Ф07-6204/2014 по делу N А56-63443/2013.- СПС «Консультант Плюс».
- 82) Постановление Тринадцатого Апелляционного Арбитражного Суда от 09 октября 2014 №№ 13АП-19107/2014 по делу №А56-27001/2014.- СПС «Консультант Плюс».
- 83) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28 января 2015 г. № Ф06-19895/2013,Ф06-19104/2013 по делу № А55-4387/2014.- СПС «Консультант Плюс».
- 84) Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24 февраля 2015 N Ф01-5942/2014 по делу N А29-459/2014. - СПС «Консультант Плюс».
- 85) Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12 мая 2015 N Ф08-2478/2015 по делу N А53-7828/2014.- СПС «Консультант Плюс».

86) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 мая 2015 г. № Ф06-23448/2015 по делу № А12-24016/2014.- СПС «Консультант Плюс».

87) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25 июня 2015 г. № Ф06-24568/2015 по делу № А72-9796/2014.- СПС «Консультант Плюс».

88) Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09 июля 2015 N Ф07-4378/2015 по делу N А56-55835/2014.- СПС «Консультант Плюс».

89) Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13 июля 2015 г. № А63-2489/2013.- СПС «Консультант Плюс».

90) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20 июля 2015 г. по делу № А81-4348/2014.- СПС «Консультант Плюс».

91) Постановление Пятнадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 14 сентября 2015 по делу № А32-24932/2014.-СПС «Консультант Плюс».

92) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 сентября 2015 г. № Ф04-23985/2014 по делу № А81-3707/2014.- СПС «Консультант Плюс».

93) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08 октября 2015 N Ф06-815/2015 по делу N А12-41908/2014. - СПС «Консультант Плюс».

94) Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29 января 2016 г. № Ф03-5998/2015 по делу № А51-11452/2015.- СПС «Консультант Плюс».

95) Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 3 февраля 2016 г. № Ф02-6927/2015 по делу № А78-6579/2015.- СПС «Консультант Плюс».

96) Постановление Девятого Апелляционного Арбитражного Суда от 8 февраля 2016 г. № 09АА-58834/2015 по делу № А40-132682/2015. - СПС «Консультант Плюс».

97) Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 4 марта 2016 г. № Ф10-246/2016 по делу № А08-831/2015.- СПС «Консультант Плюс».

98) Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 8 апреля 2016 г. № Ф01-1542/2016 по делу № А81-6399/2014.- СПС «Консультант Плюс».

99) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12 июля 2016 г. № Ф05-9407/2016 по делу № А40-127925/2015.- СПС «Консультант Плюс».

100) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 3 августа 2016 г. № Ф04-3309/2016 по делу № А27-11162/2015.- СПС «Консультант Плюс».

101) Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 8 августа 2016 г. № Ф03-3509/2016 по делу № А59-3336/2015.- СПС «Консультант Плюс».

102) Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 19 сентября 2016 г. по делу № А40-51925/2016.-СПС «Консультант Плюс».

103) Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 6 октября 2016 г. № Ф03-4617/2016 по делу № А51-1958/2016.- СПС «Консультант Плюс».

104) Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19 октября 2016 г. по делу № А40-153353/14.- СПС «Консультант Плюс».

Научная и учебная литература

105) Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики.-СПб: Юридический центр «Пресс»,2003.-397с.

106) Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата.-2-е изд., перераб. и доп.- М.: Издательство Юрайт,2016.-360с.

107) Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. 368 с.

108) Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие. -М.:Финансы и статисти-

ка, 2007.-208с.

109) Кустова М.В., Ногина О.А., Овсянников С.В., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Особенная часть: Учебник/отв.ред.Н.А.Шевелева.- М.:Юристъ, 2004.-670с.

110) Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка.- М.:А Темп, 2013.-944с.

111) Пепеляев.С.Г., Сосновский С.А. Налогообложение доходов и прибыли: Учеб.пособие/Под общ.ред.С.Г.Пепеляева.-М.:Статут, 2015.-192с.

112) Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие /Л.В.Попова,И.А.Дрожжина,Б.Г.Маслов.-М.:Дело и Сервис,2008.- 368 с.

113) Романов Б.А. Проблемы налогового законодательства Российской Федерации: Налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, регистрация налогоплательщиков: Монография.-М.:РИОР:ИНФРА-М, 2012.-174с.

114) Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый учет, судебная практика /Под. Ред. к.ю.н.А.В.Брызгалина.- Екб.:Издательство «Налоги и финансовое право», М.: издательство «Омега-Л», 2013.-296с.

115) Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению.-М.:Волтерс Клувер, 2008-320с.

Статьи

116) Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Сложные вопросы . Из практики налогового консультирования//Налог на прибыль.2004.№1. С.166-174.

117) Дьяков А. Искусство торговать. Спорные вопросы учета расходов на мерчандайзинг // Финансовая газета. 2016. N 10. С. 9, 11 - 13.

118) Егорова М.В. Учет расходов при исчислении налога на прибыль. Как доказать экономическую обоснованность затрат.//Арбитражные споры.- 2013-№ 9.-С.102-107.

119) Евстратова Л.А. Прямые и косвенные налоговые расходы.// Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. N 4. С. 41 - 48.

- 120) Мишина А. Косвенные или прямые расходы? Когда компании ошибаются.// Расчет. 2016. N 11-12. С. 88 - 89.
- 121) Либерман.К. Все о расходах предприятия.//Российский бухгалтер.-2013.-№ 5.-С.27-64
- 122) Ломанчук В.А., Кислинских Ю.В. Особенности налогообложения в Китае//Социальное и экономическое развитие АТР : опыт, проблемы, перспективы.2015. № 1.-С.56-68.
- 123) Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ//Налоговед.-2013.-№ 6.-С.8-19.
- 124) Некрасов А.М. О некоторых оценочных категориях в налоговом законодательстве России.//Право и государство: теория и практика.-2010.-№9.-С.68.
- 125) Оганян К.И. Прежде всего расшифровки требует термин «экономически оправданные затраты».//Учет.Налоги.Право.-2005.-№13.-С.42-45
- 126) Орловская Е.А. Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии: подходы, выработанные судебной практикой. //Налоговед. 2007.№3 –С.53-64.
- 127) Смирнов Д.А. Оценочные понятия и принципы налогового права: вопросы соотношения и правоприменения.//Ленинградский юридический журнал.-2013.-№2-С.87-104.
- 128) Сасов К.А. Доктрина необоснованной налоговой выгоды в практике Верховного Суда РФ.//Налоговед.-2015.-№ 5.-С.37-39
- 129) Сосновский С.А. Экономический анализ при разрешении налоговых споров: прямые и косвенные расходы по налогу на прибыль.// Налоговед, 2014. №3. с.57-66.
- 130) Травкина Н.А. Документальное подтверждение расходов при электронном оформлении сделок.//Налоговед.-2014.-№ 8.-С.58-67.

Интернет-ресурсы:

131) Официальный сайт ФНС России.[сайт] Справка по итогам деятельности ФНС России в 2016 году [Электронный ресурс]. –Режим доступа: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

132) Амортизация // Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс]–Режим доступа: <http://enc-dic.com/ecolaw/Amortizacija-12151.html>.

133) Официальный сайт Государственная дума РФ.[сайт] Законопроект 529775-6 от 23 мая 2014 г. [Электронный ресурс]. –Режим доступа: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=529775-6.html](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=529775-6.html).