

УДК 657.44

А.А. Лавриненко, Е.А. Боброва

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ РАСХОДОВ В НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ

Пункт 1 статьи 525 Налогового Кодекса Российской Федерации рассматривает в качестве одного из обязательных требований к признанию расходов в учёте налогов их экономическую обоснованность. Такое простое требование на практике, как правило, вызывает больше всего споров.

Ключевые слова: налоговый учёт, целесообразность, расходы.

Важность данного вопроса объяснить достаточно просто: дело в том, что отсылка на общие критерии признания расходов, которые предусмотрены главой 25 НК РФ, прежде всего, относится к плательщикам налогов на прибыль. Кроме того главы 26.1, 26.2 НК Российской Федерации являются обязательными и для тех, кто добровольно перешёл на УСН или ЕСХН, при этом объектом налогообложения они выбирают «доходы, уменьшенные на величину расходов».

У налогоплательщиков, которые находятся на общем режиме и обязаны уплачивать налог на прибыль, возникают сложности вследствие того, что перечень «защищённых» к признанию расходов является открытым, следовательно, сюда попадают абсолютно все расходы, которые не соответствуют общим критериям, учтённым в п.1 ст. 252 НК РФ.

Рассмотрим, кто определяет сущность целесообразности расходов. Оспаривание обоснованности, целесообразности, оправданности затрат, а также их направленности на получение дохода совсем не случайно стало одним из самых любимых «коньков» налоговых инспекторов. Этот факт имеет место, даже несмотря на то, что целесообразность расходов должна быть определена самим налогоплательщиком.

Судьи сочли, что законодатель абсолютно оправданно отказался от закрытого перечня определённых затрат налогоплательщика, которые можно учесть при расчёте налоговой базы. Поскольку формы и содержание экономической деятельности и виды возможных расходов крайне разнообразны, поэтому исчерпывающее и детальное нормативное закрепление «разрешённых» затрат могло бы привести к ограничению налогоплательщика. Именно поэтому исходя из особенностей их финансово-хозяйственной деятельности и фактических обстоятельств, налогоплательщикам предоставляется возможность в каждом конкретном случае самостоятельно определять перечень затрат; смотреть, относятся ли непоименованные в гл. 25 НК Российской Федерации затраты к расходам в целях налогообложения или нет.

Общие оценочные понятия, прописанные в законе, сами по себе совершенно не свидетельствуют об их неопределённости. Ведь нормы законодательства о налогах и сборах различны по значению и характеру, а пределы детализации таких норм определяется с учётом эффективности их применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций, как правило, они сформулированы в абстрактные нормы-принципы. Данный факт означает, что общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, которые регулируются главой 25 НК Российской Федерации, применяются в системе правового регулирования с учётом общих принципов и целей налогообложения, кроме того позиций Конституционного суда Российской Федерации.

В гражданском законодательстве рассматривают предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой страх и риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли. При этом для некоммерческих организаций она служит достижению целей, для которых она создана, а для коммерческих является основной целью деятельности.

Основное условие признания затрат экономически обоснованными прописано в пункте 1 статьи 252 НК Российской Федерации: расходами признаются любого рода затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, целью которой является получение дохода. Кроме того из этого исходил Пленум ВАС РФ, который в Постановлении № 53 от 12.10.06 указал, что обоснованность расходов, которые учитываются при расчёте налоговой базы, необходимо оценивать с учётом обстоятельств, подтверждающего факт намерения налогоплательщика получить экономический эффект. При этом речь идёт о целях и намерениях этой деятельности, но не о её результате.

В Налоговом законодательстве не регулируются условия и порядок ведения финансово-хозяйственной деятельности и не используется понятие экономической целесообразности, поэтому обоснованность расходов, которые в целях налогообложения уменьшают полученные доходы, нельзя оценивать с точки зрения эффективности, рациональности, целесообразности.

В соответствии с принципом свободы экономической деятельности, прописанным в Конституции Российской Федерации, каждый налогоплательщик осуществляет её самостоятельно и вправе единолично оценивать её целесообразность и эффективность. Даже судебный контроль не вправе проверять экономическую целесообразность решений субъектов предпринимательской деятельности, поскольку в силу огромного риска такого рода деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявить наличия в ней деловых просчётов.

Однако, с другой стороны, положение пункта 1 статьи 252 НК Российской Федерации не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков, поскольку данные положения не допускают их вседозволенного применения, так как требуют установления связи между понесёнными налогоплательщиком расходами и направленностью его деятельности на получение прибыли.

Более того, не стоит забывать о том, что положения пункта 7 статьи 3 НК Российской Федерации налогового законодательства необходимо использовать с учётом универсального требования, в соответствии с которым все неустранимые неясности, противоречия и сомнения актов законодательства о налогах и сборах необходимо толковать исключительно в сторону налогоплательщика.

На практике достаточно часто встречаются ситуации, когда налоговые органы отказываются признавать некоторые виды расходов именно в силу их несоответствия требованиям экономической обоснованности.

Однако, соглашаясь с доводами Конституционного суда Российской Федерации, уточним, что проверка экономической обоснованности расходов, произведённых налогоплательщиком, осуществляется налоговыми органами в ходе мероприятий налогового контроля.

Несмотря на то, что Конституционный суд Российской Федерации не раз подчёркивал: бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы, как правило, на практике, всё нередко происходит с точностью наоборот. Самому налогоплательщику приходится предъявлять и собирать доказательства своей невиновности, чтобы «отбиться» от претензий налоговиков.

Минфин России также признал правомерность определённого перечня расходов, которые возникают в служебных командировках. При этом возможность их учёта возникает при соблюдении двух условий: если налогоплательщик сможет обосновать их экономическую целесообразность и если такого рода расходы документально подтверждены.

Признание расходов в целях налогообложения прибыли приводит к уменьшению налоговой базы и уменьшению налоговой обязанности. Это принято считать налоговой выгодой.

В постановлении от 12.10.06 № 53 пленум ВАС Российской Федерации разъяснил следующие. При разрешении налоговых споров судебная практика должна исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков. То есть предполагается, что действия, осуществляемые налогоплательщиком, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы. При этом сведения, содержащиеся в бухгалтерской отчётности и налоговой декларации, - достоверны. Однако есть два исключения, когда налоговая выгода может быть признана незаконной:

- если учтены операции, которые не оправданы разумными экономическими или другими причинами;
- если учтены операции, которые не соответствуют их действительному экономическому смыслу.

Кроме того, в Постановлении № 53 были перечислены обстоятельства, которые могут подтверждать необоснованность налоговой выгоды, при условии, что их наличие подтверждается налоговыми органами:

- совершение операций с товарами, которые не производили или не могли быть произведены в том объеме, котором указаны налогоплательщиком в бухгалтерской отчетности;
- отсутствие необходимых условий для получения результатов соответствующей экономической деятельности по причине отсутствия технического или управленческого персонала, производственных активов, транспортных средств, складских средств, основных средств;
- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учётом времени необходимых для производства товаров, объёма материальных ресурсов, выполнение работ или оказание услуг, местонахождения имущества;
- учёт только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой невыгоды, при условии, что для того вида деятельности, также необходимо совершение и учёт других хозяйственных операций.

Тем не менее, права налогоплательщика на учет расходов и применение налоговых вычетов, согласно нормам налогового законодательства, не ставятся в зависимость от технического или управленческого персонала, транспортных средств, производственных активов, расположению организации по юридическому адресу, основных средств, среднесписочной численности работников.

Другими словами, само по себе наличие любого из этих обстоятельств со стопроцентной гарантией не означает, что суд признает налоговую выгоду необоснованной. Как правило, всё зависит от доказательств, представляемых обеими сторонами, и конкретных обстоятельств дела.

Кроме того, в Постановлении № 53 учтен ряд обстоятельств, которые сами по себе не смогут быть причиной для признания налоговой выгоды необоснованной:

- одnorазовый характер операции;
- проведение транзитных платежей между участниками, которые взаимосвязаны в хозяйственных операциях;
- создание организации незадолго до совершения той ли иной хозяйственной операции;
- нарушение налогового законодательства в предшествующие годы;
- осуществление операции непосредственно не по месту нахождения налогоплательщика;
- взаимозависимость участников сделок;
- осуществление расчетов с использованием лишь одного банка.

Как правило, претензии налоговых инспекторов чаще всего связаны с тем, что они не находят наличия конкретной деловой цели, которая преследуется в результате осуществления расходов. Кроме того, отсутствие деловой цели – это одно из главных оснований для признания налоговой выгоды необоснованной.

Также в данном Постановлении разъяснено: наличие деловой цели налогоплательщика, установленной судом, обязано осуществляться с учетом оценки обстоятельств, которые свидетельствуют о его целях получить экономический эффект в результате реальной экономической или предпринимательской деятельности. Тем не менее, оправданность получения налоговой выгоды нельзя поставить в прямую зависимость от методов привлечения капитала (увеличение уставного капитала, эмиссия ценных бумаг, использование заемных средств, собственных и т. п.) или эффективности его использования.

Однако, с другой стороны, налоговую выгоду нельзя рассматривать как самостоятельную деловую цель. Другими словами, если суд постановит, что основной целью налогоплательщика, являлось получение дохода преимущественно или исключительно за счет налоговой выгоды, при отсутствии намерения осуществить реальную экономическую деятельность, тогда в признании обоснованности получения такого рода выгоды может быть отказано.

Достаточно часто в спорах с налоговыми органами суды встают на защиту налогоплательщиков.

Что касается дублирования консалтинговых услуг, то налоговые инспекторы, как правило, не обоснованы в своих претензиях. Поскольку услуги в сфере экономики и финансов, бухгалтерского учета и отчетности, которые компания фактически оказала налогоплательщику в соответствии с актами об оказании услуг и договором, связаны с контролем и организацией его деятельности в указанных сферах и консалтинговыми услугами не являются.

Рассмотрим такого рода пример из арбитражной практики прошлого года.

ФАС Московского округа не согласился с претензиями налоговых органов, которые признали, что налогоплательщик неправомерно в составе расходов включил следующие затраты:

- проведение разнообразных акций в магазине;
- открытие новых магазинов;
- изучение покупательских предпочтений и спроса на товар;
- маркетинговые исследования.

Еще одна сфера претензий налоговых органов связана с тем, что они могут усмотреть факт дублирования спорных расходов и услуг с функциями соответствующих работников или контрагентов компании.

С целью сведения претензий налоговых инспекторов до минимума и тем самым обеспечить себе необходимую доказательную базу, если дело дойдет до суда. Как правило, на практике есть смысл каждый раз заранее проанализировать каждую конкретную ситуацию, найти оптимальную линию поведения, а в случае необходимости иметь в арсенале дополнительные аргументы и доказательства экономической целесообразности и обоснованности осуществляемых расходов.

Иногда с этой целью необходимо собирать целое «досье», кроме обычной «первички» от контрагентов, следует оформлять отчёты, служебные записки, приказы, обосновывающие целевую направленность и необходимость осу-

ществляемых расходов. Например, уместно провести специальное заседание или совещание руководства организации, результаты которого в обязательном порядке протоколируются и тем самым фиксируются принятые решения. Такого рода мероприятия призваны устранить или минимизировать негативные последствия. Такой документ поможет подтвердить целесообразность соответствующих расходов и способствовать достижению целей организации. Кроме того, руководитель организации может издать указ об осуществлении каких-либо мероприятий, формулировка которого может начинаться с формулировки типа «для достижения запланированных объёмов продаж» или «с целью расширения рынков сбыта».

Особо пристальное внимание необходимо обращать на доказательства, которые подтверждают факт получения всевозможных услуг, которые по своей природе нематериальны. Предположим, бухгалтер в рамках заключённого договора на оказание консультационных или аудиторских услуг получил устную консультацию, услуга оказана, однако вещественного, материального доказательства этого факта нет. И даже в том случае, если будет наличествовать акт оказания услуг, у налоговых органов может возникнуть претензия.

В таких случаях целесообразно подстраховаться и заранее составить документы в письменном виде. При этом такого рода документы необходимо составлять достаточно подробно, с перечислением дат, тем указанных консультаций, краткого отчёта по итогам каждой консультации, составлением протокола устной консультации. Вариантов перестраховки существует бесчисленное множество, поскольку порядок обоснования целесообразности расходов законодательно не закреплён.

Кроме того, хорошим «козырем» может стать составление аналитических отчётов, подготовка прогнозных финансовых расчётов, которые иллюстрируют ожидаемый экономический эффект от запланированных расходов.

Дополнительно могут помочь следующие аргументы. Рассмотрим ряд из них.

Варианты квалификации расходов.

Нередки случаи, когда одни и те же расходы можно трактовать по-разному и подводить под различные нормы и виды. Например, расходы, связанные с содержанием и благоустройством прилегающей территории, в том числе подъездов и подходов к арендованным или собственным помещениям, можно аргументировать и рассматривать их обоснованность одним из следующих способов:

- ссылкой на норму подпункта 7 статьи 264 НК Российской Федерации во взаимосвязи с нормами трудового законодательства статья 212, 163 Трудового Кодекса Российской Федерации, как расходы на соблюдение мер по технической безопасности и обеспечения работникам нормальных условий труда;
- в привязке к подпункту 2 пункта 1 статьи 253 НК Российской Федерации, как расходы на поддержание сооружений, зданий, помещений в надлежащем состоянии;

- выполнение требований местного и (или) регионального законодательства;
- путём проведения расходов под статьёй 254 НК Российской Федерации или подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 НК Российской Федерации, с аргументацией их обоснованности, что такого рода расходы позволяют обеспечить клиентам более удобный доступ к офису, кафе, торговой точке, бизнес - центру.

Требования регионального законодательства.

В данном случае прибавить вера расходам в том случае, когда их осуществление связано с исполнением требований региональных или местных властей. К примеру, в преддверии каких-либо праздников местные власти могут обязать некоторых предпринимателей или организации украсить витрины для создания праздничного настроения. Кроме того могут объявить конкурс на лучшее праздничное оформление. При наличии такого рода нормативных актов и распоряжений будет гораздо легче отстаивать соответствующие расходы.

Открытие перечни и «аналогичные расходы».

Как известно, законодатель не стремится жёстко ограничить круг расходов, именно поэтому перечни «разрешённых» расходов являются открытыми, это позволяет признать в налоговом учёте не только расходы, которые прямо поименованы, но и ряд смежных.

К примеру, в пункте 25 статьи 255 НК Российской Федерации оговаривается, что к расходам на оплату труда можно отнести расходы, которые напрямую не упомянуты в предыдущих пунктах этой статьи, в том случае, если они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором и произведены в пользу работника.

Не стоит забывать о «запрещённых» расходах, учтённых в статье 270 НК Российской Федерации. К примеру, вне зависимости от содержания коллективных и трудовых договоров нельзя снижать налогооблагаемую прибыль на суммы оплаты путёвок на отдых или лечение, путешествий и экскурсий, занятие в спортивных кружках, секциях или клубах, товаров для личного потребления работников, материальной помощи работникам и другие аналогичные расходы, произведённые в пользу работников.

Зато в подпункте 49 пункта 1 статьи 264 НК Российской Федерации в составе прочих расходов, связанных с реализацией и производством, допускается учитывать те виды расходов, которые прямо не прописаны в данном пункте. Аналогичное относится и к внереализационным расходам.

Более того, необходимо внимательно читать отдельные пункты статей, которые рассматривают «расширенное» толкование. Поскольку нередко перечисление конкретных примеров отдельных расходов начинают с формулировки «в частности», то есть изначально подразумевается неполнота перечней расходов, и (или) заканчивается - «и другие аналогичные расходы».

К примеру, в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 265 НК Российской Федерации к расходам на организацию выпуска ценных бумаг, которые включаются в состав внереализационных расходов в целях налогообложе-

ния прибыли, относятся не только прописанные в нём расходы на приобретение или изготовление бланков, подготовку проспекта эмиссионных ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг, регистрацию ценных бумаг, но и другие аналогичные расходы.

На этом основании в письме от 06.03.09 № 03-03-06/1/40 Минфин России разъяснил: к их числу можно отнести и расходы на юридические и консультационные услуги, если они были связаны с подготовкой публичного размещения акций.

Список литературы:

1. Аутсоринг и аутстаффинг. Экономическая целесообразность [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://www.uecs.ru/>. Дата обращения: 25.05.2013.
2. Шишкеедова, Н.Н. Экономическая целесообразность расходов [Текст]/ Н.Н. Шишкеедова //Бухгалтерский учёт. – 2013. - № 3. – С. 40–47.
3. Экономическая целесообразность расходов [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://blawg.ru/ekonomicheskaya-celesoobraznost-rasxodov/>. Дата обращения: 25.05.2013.
4. Период экономической обоснованности [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://taxpravo.ru/analitika/>. Дата обращения: 23.05.2013.
5. Помощь: Следует ли обосновывать экономическую целесообразность понесенных расходов? [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://www.busel.org/texts/> Дата обращения: 23.05.2013.
6. Экономическая целесообразность расходов [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://dogos.ru/ekonomicheskaya-celesoobraznost-rasxodov/>. Дата обращения: 23.05.2013.
7. Экономическая целесообразность [Электронный ресурс]. - Режим доступа http://duheconomy.ucoz.org/ehkonomicheskaja_celesoobraznost/. Дата обращения: 23.05.2013.
8. Экономическая оправданность затрат [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://dslov.narod.ru/tax/n107.htm>. Дата обращения: 23.05.2013.
9. Экономическая обоснованность расходов: налоговая и судебная практика по вопросам расходов, снижающих налогооблагаемую базу [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://www.taxcon.ru/blogs/41>. Дата обращения: 26.05.2013.
10. Экономическая обоснованность или экономическая целесообразность? [Электронный ресурс]. - Режим доступа <http://www.nalogoved.ru/art/449>. Дата обращения: 23.05.2013.

Боброва Елена Александровна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: bobrova77@bk.ru*

Лавриненко Анастасия Александровна

*студентка 4 курса финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: anastasia.713@mail.ru*