В. Д. Боброва

Студентка 3 курса ВШЭУиП САФУ имени М.В. Ломоносова

Экономическая обоснованность расходов при налогообложении прибыли: проблемы и способы разрешения

В статье раскрываются отдельные проблемные аспекты реализации норм отечественного законодательства, устанавливающего механизм начисления и уплаты налога на прибыль. Для полноценного анализа темы автор обращается к материалам правоприменительной практики, зарубежному законодательству. Автор приходит к выводу о целесообразности изменения отечественного юридического массива, поскольку это позволит не только сформировать привлекательный инвестиционный климат, но и минимизировать количество судебных разбирательств по вопросу уплаты налога на прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль; налогообложение; экономическая обоснованность.

Законодательная конструкция отдельных перечней расходов (как реализационных, так и внереализационных) ожидаемо не является руководством к разрешению абсолютно любых ситуаций, возникающих в хозяйственной жизни налогоплательщика. Однако механизм его действий понятен: первоначально данному лицу надлежит определить понесенные расходы на оплату труда сотрудников, суммы амортизационных отчислений, каков объем внереализационных расходов в принципе.

Законодатель всегда ориентирует налогоплательщика на соблюдение положения, установленного в ч. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ[1] (далее – НК РФ). Оно гласит, что расход должен отвечать таким признакам, как экономическая обоснованность, документальная подтвержденность, непосредственная направленность на извлечение прибыли.

Примечательно, что в Конституционном суде РФ (далее – КС РФ) законность данного постулата неоднократно оспаривалась. Заявители отмечали, что ч. 1 ст. 252 НК РФ позволяет безосновательно лишать субъекта права на уменьшение налоговой базы на сумму понесенных расходов. В свою очередь КС РФ отметил в одном из своих определений [2], что реализация рассматриваемого положения направлена лишь на возможность законного уменьшения при существовании реальных хозяйственных отношений между контрагентами по договору.

Представляется необходимым раскрыть критерий экономической обоснованности, обратившись к материалам судебной практики. Юридическому лицу следует учитывать, что расход может быть признан в качестве недопустимого, если он не подтвержден в надлежащей документальной форме, не имеет деловой цели. Таким образом, признаки, указанные в ч. 1 ст. 252 НК РФ, нельзя рассматривать обособленно: они взаимодополняемы.

Так, в соответствии с действующим законодательством, расход налогоплательщика должен быть экономически оправдан. Оценочный характер указанного признака, отсутствие легальной дефиниции порождает многочисленные споры. Судебные прецеденты возникают несмотря на то, что ещё в 2007 году КС РФ разрешил в собственном определении [3] отдельные дискуссионные вопросы, связанные с категорией «экономическая обоснованность».

В частности, согласно позиции высшей судебной инстанции, расходы налогоплательщика являются оправданными, если они

направлены на извлечение доходов, преследуют деловую цель. При этом полномочия контролирующих структур ограничены: проверка эффективности, рациональности произведенных налогоплательщиком трат в них не входит.

Указанный вывод подтверждается и в материалах нижестоящих судебных инстанций [4]: так, делая выводы о получении необоснованной налоговой выгоды, налоговый орган незаконно вменил себе в компетенцию право на оценку результативности деятельности генерального директора. Суд напомнил контролирующим структурам, что правом начислять премии, анализировать эффективность мероприятий руководителя предприятия обладают лишь уполномоченные органы компании (совет директоров).

В ходе судебных разбирательств все три инстанции указывали, что вопреки утверждению налогового органа, в обосновании премирования лежали конкретные достижения в производстве, привлечение дополнительного финансирования, материально-техническом обеспечении предприятия, модернизации оборудования. Маниакальные попытки контролирующей структуры доказать, что премии руководству не являются надлежащими расходами, завершились лишь в порядке кассационного судопроизводства.

В результате анализа арбитражной судебной практики мы пришли к выводу, что с различного рода трудностями по аспектам реализации рассматриваемого налога сталкиваются как субъекты, указанные, в частности, в ст. 246 НК РФ, так и налоговые инспекции.

Представляются, в частности, спорными следующие ситуации: налогоплательщик осуществил расходные обязательства, в которых присутствовала направленность на извлечение прибыли, но доход получен им не был (например, при участии в различных конкурсах, тендерах). Расходы такого рода налоговыми службами не оцениваются в качестве экономически обоснованных.

Что же делать в указанной ситуации налогоплательщику? Ведь его хозяйственная деятельность не должна ограничиваться сугубо производственным трудом. В результате анализа судебной практики мы пришли к выводу, что при наличии направленности на извлечение прибыли такие расходы признаются допустимыми.

Довольно часто возникают ситуации, когда расходы рассматриваются в качестве несоразмерных относительно тех, которые обычны для деловой практики, сложившейся в определенном регионе. Такое положение пагубно для налогоплательщика – выводы налоговых органов, как правило, находят поддержку и в арбитражных судах.

Думается, что однозначное оценивание экономической обоснованности расходов в процессе осуществления предпринимательской деятельности невозможно. В действительности, с момента разработки бизнес-идеи до ее реализации проходит множество этапов, отсутствие ощутимой выгоды на первоначальных стадиях не означает, что организация не получит доход в будущем. Следовательно организации и налоговые структуры при отнесении расходов к допустимым должны находить «сердцевину» экономической обоснованности – деловую цель.

Таким образом, субъектам надлежит обращать особое внимание на правомерность и обоснованность включения расходов, соразмерно уменьшающих налоговую базу. В частности, для целей налогообложения прибыли могут быть приняты только те расходы, которые относятся к территории РФ. Вследствие указанного положения не могут быть включены траты на оплату проезда к месту проведения отпуска за пределами территории РФ и обратно.

Несмотря на множество социально-культурных различий, основной механизм начисления и непосредственной уплаты налога на прибыль в разных странах по сути идентичен. Предполагается, что имплементация отдельных норм зарубежного законодательства (например, введение ставки прогрессивного характера, природоохранных налоговых льгот) будет способствовать социально-экономическому развитию государства в целом.

По нашему мнению, многочисленные споры по налогу на прибыль нередко связаны с неправильным применением норм действующего законодательства как субъектами, так и налоговыми службами. Представляется целесообразным обобщение материалов судебной практики вышестоящими судебными

инстанциями: в настоящий момент при идентичных обстоятельствах по регионам могут быть приняты абсолютно разные постановления.

Библиографический список:

1. Федеральный закон от 06.08.2001 №110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2001. - №33. - Ст. 3413.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2019 г. №281-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Завод Продмаш…». URL: http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision390900.pdf (дата обращения: 21.05.2021).
3. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 №320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54617/ (дата обращения: 21.05.2021).
4. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 24 октября 2019 г. по делу № А12-25274/2019. URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/9TRTUWYBlRVJ/ (дата обращения: 21.05.2021).

©Боброва В. Д., 2021