

Объект налога на прибыль:

Прибыль, полученная налогоплательщиком

(статья 247 НК РФ)

Прибыль:

Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (статья 247 НК РФ)

Доходы:

- 1. Реализационные доходы (доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав) – статья 249 НК РФ**
- 2. Внереализационные доходы – статья 250 НК РФ**
(статья 248 НК РФ)

Реализационные доходы:

Выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (пункт 1 статьи 249 НК РФ)

Внереализационные доходы:

Доходы по перечню статьи 250 НК РФ

Выручка:

Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары работы услуги имущественные права в денежной или натуральной форме
(пункт 2 статьи 249 НК РФ)

Объект налога на прибыль:

Прибыль, полученная налогоплательщиком
(статья 247 НК РФ)

Прибыль:

Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (статья 247 НК РФ)

Расходы:

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (пункт 1 статьи 252 НК РФ)

- 1.Реализационные (расходы, связанные с производством и реализацией) – статья 253 НК РФ**
- 2.Внереализационные расходы – статья 265 НК РФ**

Объектом признается прибыль, которая в любом случае должна быть **доходом** налогоплательщика.

Статья 41 НК РФ: доходом признается экономическая **выгода** в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой «Налог на прибыль организаций»

Признаки дохода:

- экономическая выгода, т.е. приращение имущества налогоплательщика, материальная выгода
- положительный результат хозяйственной деятельности налогоплательщика
- способность быть оцененным, т.е. способность быть выраженным в единицах измерения по установленным НК РФ правилам
- самостоятельное распоряжение имуществом.

Могут ли быть признаны доходами суммы компенсаций и штрафных санкций?

Прибыль должна быть получена налогоплательщиком (статья 47 НК РФ)

Полученная прибыль это:

1. Денежные средства, поступившие на счет налогоплательщика? – Да!
2. Наличные денежные средства, оприходованные в кассу? – Да!
3. Имущество, поставленное на баланс? – Да!
4. Денежные средства или имущество, **причитающиеся** налогоплательщику? – Имущество, в том числе, денежные средства, по которым возникло **Право требования**
По договору? По решению суда?

Признак экономической выгоды – самостоятельное распоряжение имуществом?

! Постановление Конституционного суда РФ
от 28 октября 1999 г. N. 14-П ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ
КОНСТИТУЦИОННОСТИ СТАТЬИ 2 ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА "О
ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ "О НАЛОГЕ НА ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЙ И
ОРГАНИЗАЦИЙ" В СВЯЗИ С ЖАЛОБОЙ ОАО "ЭНЕРГОМАШБАНК«

Постановление Конституционного суда РФ

от 28 октября 1999 г. №. 14-П по делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк»

4. Действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка **неполученных** сумм штрафов, пеней и других санкций, может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог **фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены**. При этом отнесение на расходы организации - должника присужденных, но не выплаченных санкций, исключая их из налогооблагаемой базы при исчислении налога на его прибыль, позволяет недобросовестному должнику не принимать своевременных и соответствующих мер по реальному погашению долгов, т.е. уклоняться от уплаты и долгов и налога. Не исполненные же организацией - должником обязанности по уплате налога возлагаются на кредитора (банк), уплачивающего налог, начисленный на не полученные с должника суммы, за счет средств, которыми банк как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению, так как налог с них уже уплачен. Тем самым ограничивается право налогоплательщика распоряжаться находящимся в его собственности имуществом, что нарушает право собственности банка и, следовательно, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации.

Признание **дохода** в качестве **объекта** налогообложения происходит в зависимости не от **фактического** **обладания** налогоплательщиком имуществом или денежными средствами, а в зависимости применяемых от методов учетной политики – метода начисления (статья 271 НК РФ) или кассового метода (статья 273 НК РФ).

Изъятия из принципа «всеобщности налогообложения прибыли»

1. Доходы, не учитываемые для цели налогообложения прибыли – статья 251 НК РФ
2. Суммы косвенных налогов, полученные налогоплательщиком от покупателей и подлежащие перечислению в бюджет
3. Доходы от игорного бизнеса (пункт 9 статьи 274 НК РФ)
4. Доходы, получаемые в рамках специальных налоговых режимов – упрощенной системы налогообложения, ЕНВД, единого сельскохозяйственного налога (пункт 10 статьи 274 НК РФ)



В статье 251 НК РФ содержится перечень **ДОХОДОВ**, не включаемых в налоговую базу

(Т.е. предусмотрено правило об изъятиях из налоговой базы = налоговая льгота в экономическом смысле)

Перечень таких доходов исчерпывающий.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №1

Пункт 1 статьи 251 НК РФ

- 4) в виде имущества, имущественных прав, которые получены **в пределах вклада (взноса)** участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при **выходе (выбытии)** из хозяйственного общества или товарищества либо при **распределении имущества ликвидируемого** хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- 5) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены **в пределах вклада** участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае **выделения** его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или **раздела** такого имущества;

Пункт 3 статьи 39 НК РФ

Не признается **реализацией** товаров, работ или услуг:

- 5) передача имущества в пределах **первоначального взноса** участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) **при выходе (выбытии)** из хозяйственного общества или товарищества, а также при **распределении имущества ликвидируемого** хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- 6) передача имущества в пределах **первоначального взноса** участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае **выдела** его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или **раздела** такого имущества;

Отсутствие реализации!

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №2

- 1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке **предварительной оплаты** товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- 2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме **залога или задатка** в качестве обеспечения обязательств (**Пример № 1- Постановление ФАС СЗО от 17 ноября 2009 по делу №А05 – 14474/2008**).
- 9) в виде имущества (включая денежные средства), **поступившего** комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение 10) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам **кредита или займа** (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований (**Пример № 2– Постановление ФАС СЗО от 18 сентября 2009 г. №А56-54550/2008**)

Особенности гражданско- правовых договоров
(например: отсутствие права распоряжения)

Пример № 1- Постановление ФАС СЗО от 17.11.2009 по делу №А05 – 14474/2008

Задаток

согласно пункту 1 статьи 346.15 НК РФ при применении налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения в составе доходов учитываются доходы от реализации и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьями 249 и 250 главы 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

При этом доходы, предусмотренные статьей 251 этой главы Кодекса, в составе доходов не учитываются. В подпункте 2 пункта 1 статьи 251 НК РФ указано, что не учитываются в составе доходов имущество и имущественные права, которые получены налогоплательщиком в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Задатком пунктом 1 статьи 380 ГК РФ признается **денежная сумма**, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения.

Пунктом 3 статьи 380 ГК РФ установлено, что в случае сомнения в отношении того, является ли сумма, уплаченная в счет причитающихся со стороны по договору платежей, задатком, эта сумма считается уплаченной в качестве аванса, если не доказано иное.

Суды первой и апелляционной инстанций, проанализировав условия представленных Леспромхозом договоров поставки, а также приложений к договорам, оформленных и подписанных сторонами до исполнения обязательств по поставке товаров и до поступления налогоплательщику спорных денежных сумм, в которых указано, что все произведенные покупателем до момента отгрузки товара предоплаты являются задатком по смыслу статьи 380 ГК РФ, признали правомерным исключение Леспромхозом из дохода спорной суммы как задатка.

Кассационная инстанция считает, что судами при разрешении спора правильно применены нормы материального права, нарушений норм процессуального права также не выявлено, поэтому жалоба налогового органа по рассмотренному эпизоду отклоняется.

Суды отказали налоговому органу в применении Гражданского кодекса РФ к налоговым правоотношениям

Пример № 2 - Постановление ФАС СЗО от 18 сентября 2009 г. №А56-54550/2008

Договор комиссии

Общество «ПТК-Терминал» в соответствии с подпунктом 9) пункта 1 статьи 251 НК РФ включало в состав налоговой базы только сумму комиссионного вознаграждения, а не всю сумму денежных средств, полученных от ООО «Октан»

Правовая квалификация ситуации со стороны налогового органа:

Предпринимательская деятельность Общества не имеет экономического смысла и направлена на получение необоснованной налоговой выгоды в виде занижения налоговой базы по налогу на прибыль и НДС.

Инспекция установила, что ООО "Октан" не находится по адресу, указанному в учредительных документах; представляет в налоговые органы расчеты с минимальными начислениями налогов; представляет налоговую отчетность не в полном объеме; не имеет автотранспортных средств, земельных участков и объектов недвижимости; не имеет кадрового состава; реализует товар с минимальной наценкой; является фирмой-однодневкой; единственным покупателем товара ООО "Октан", поступившего по договору комиссии, является ООО "Персей"; расчеты между Обществом, ООО "Октан" и ООО "Персей" происходят в течение одного операционного дня, через один банк и по замкнутому кругу; Общество и ООО "Персей" являются взаимозависимыми лицами.

Общество, самостоятельно осуществляя хозяйственную деятельность и учитывая в целях налогообложения только комиссионное вознаграждение, преследовало цель ухода от налогообложения.

Правовая квалификация со стороны судебных органов:

Несостоятельны доводы налогового органа том, что первичные документы и счета-фактуры со стороны ООО "Октан" подписаны неуполномоченным лицом.

Из материалов дела следует, что по результатам встречной проверки ООО "Октан" налоговым органом установлено, что лицо, значащееся согласно регистрационным документам его руководителем, отрицает подписание первичных документов и свою причастность к финансово-хозяйственной деятельности организации.

По подписям, имеющимся в первичных документах, налоговым органом назначалась экспертиза, и на основании ее результатов Инспекция пришла к выводу о том, что первичные документы от имени ООО "Октан" подписаны неуполномоченным лицом.

Согласно требованиям статьи 71 АПК РФ суд оценил свидетельские показания Иванчик К.И. и результаты почерковедческой экспертизы в совокупности и взаимосвязи с иными доказательствами по делу и установил, что ООО "Октан" зарегистрировано в установленном порядке в качестве юридического лица, поставлено на учет в налоговом органе; генеральным директором организации назначена Иванчик К.И.; в период исполнения договора комиссии Иванчик К.И. выдана доверенность Исаевой В.А. с правом совершать все необходимые действия в интересах общества. Экспертиза подписи на доверенности не проводилась, в связи с чем оснований полагать, что первичные документы подписаны неуполномоченным лицом, не имеется.

Инспекция не представила ДОВОЛЕРНЫХ доказательств, что сведения, содержащиеся в представленных Обществом документах, недостоверны, а суд таких доказательств не установил.

Ссылка Инспекции на отсутствие у ООО "Октан" кадровых специалистов, автотранспортных средств, земельных участков и объектов недвижимости не может служить основанием для доначисления налога на прибыль и НДС добросовестному налогоплательщику при наличии документально подтвержденных хозяйственных операций.

Кроме того, судами установлено и из материалов дела следует, что реализация Обществом ООО "Персей" товара собственного производства либо ранее приобретенного налоговой проверкой не выявлена. Товары, принятые Обществом по договору комиссии от ООО "Октан", учитывались на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию", и претензий в данной части Инспекцией не предъявлено.

Следовательно, у Инспекции не было оснований считать полученные от ООО "Персей" и перечисленные на расчетный счет ООО "Октан" денежные средства доходом ООО "ПТК-Терминал" от реализации товаров и учитывать их как выручку Общества от их реализации.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №3

- 8) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- 18) в виде стоимости материалов и иного имущества, ... объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении ...
- 19) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;
- 20) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов..
- 22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;
- 23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО)...
- 35) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;
- 36) доходы налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр
- 38) доходы осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного
- 40) в виде стоимости эфирного времени и (или) печатной площади, безвозмездно полученных налогоплательщиками в соответствии с законодательством Российской Федерации о выборах и референдумах.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №4

11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам

Зависимые организации!

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №5

3. В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

Отсутствие реализации!

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №6

12) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176, 176.1 и 203 настоящего Кодекса из бюджета;

Восстановление имущественного
положения!

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №7

Целевые поступления: пункт 2 статьи 251 НК РФ

Условия освобождения от налогообложения:

- 1.Получатель – некоммерческие организации
- 2.Передающая сторона: органы публичной власти, другие организации , физические лица
- 3.Основа – безвозмездная
- 4.Цель – содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности
5. Требования к учету – отдельный учет доходов и расходов по целевым поступлениям

Налог на прибыль

Примеры целевых поступлений:

- вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования,
- имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;
- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;
- средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;
- использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;
- отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

Вопрос: необходимо ли иметь статус благотворительной организации для исключения из состава доходов благотворительных взносов?

Ответ: Министерство финансов РФ считает необходимым иметь такой статус (письмо Минфина РФ от 19.07.2006 № 03-03-04\4\124).

НО!

Постановление ФАС СЗО от 22.02.2007 №а66-9108\2005: Положения НК РФ не обуславливают применение статьи 251 НК РФ наличием у налогоплательщика статуса благотворительной организации. Законодательством не запрещено осуществление благотворительной деятельности при отсутствии этого статуса.

Примеры целевых поступлений:

- имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 года N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;
- имущественные права в виде права безвозмездного пользования государственным и муниципальным имуществом, полученные по решениям органов государственной власти и органов местного самоуправления некоммерческими организациями на ведение ими уставной деятельности.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы №8

Целевое финансирование:

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами:

Условия освобождения от налогообложения:

1. Получатели – коммерческие и некоммерческие организации
2. Передающая сторона: органы публичной власти, организации, физические лица
3. Основа – безвозмездная
4. Цель – определяется передающей стороной
5. Основания – по перечню, установленному подпунктом 14) пункта 1 статьи 251 НК РФ
6. Требования к учету – отдельный учет полученных средств

При отсутствии отдельного учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

ПУБЛИЧНЫЙ ИНТЕРЕС!

Примеры целевого финансирования:

- в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям;
- в виде средств бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям, выбранным собственниками помещений в многоквартирных домах, на доленое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с Федеральным законом "О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства";
- в виде полученных грантов. В целях настоящей главы грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:
- гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации,
- гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;
- в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;
- в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;
-

Общий вывод по статье 251 НК РФ

К числу доходов, не учитываемых при формировании налоговой базы, относятся, главным образом, такие поступления, которые **либо** не отвечают признакам объекта – не порождают у налогоплательщика экономической выгоды **либо** обеспечивают публичный интерес – стимулируют виды деятельности, необходимые публично-правовым образованиям.

Вопрос: справедливо ли утверждение о том, что статья 251 НК РФ содержит перечень налоговых льгот?

Статья 251 НК РФ - льготы по налогу на прибыль (преимущества экономического содержания) ?

На роль экономических преимуществ (по сравнению с другими налогоплательщиками) могут претендовать:

- 11) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:
 - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
 - от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;
 - от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.
 - 14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.
 - 24) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
 - 27) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;
 - 32) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем;
 - 33) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг;
- Пункт 2.
- 8) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;
 - 11) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

Связь статей 250 и 251 НК РФ

Доходы, не учитываемые для целей налогообложения, при определенных условиях могут признаваться внереализационными доходами:

1.

Статья 250 НК РФ

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса);

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса.

2.

Статья 251 НК РФ

14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. **При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.**

15) в виде стоимости дополнительно полученных организацией - акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

2. При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Налог на прибыль

Безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) и безвозмездное пользование имуществом.

Статья 39. Реализация товаров, работ или услуг

1. Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно **передача на возмездной основе** (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - **на безвозмездной основе**.

Статья 248. Порядок определения доходов. Классификация доходов

2. Для целей настоящей главы имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Статья 250. Внереализационные доходы

- 8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

При получении **имущества (работ, услуг)** безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей главой остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

Безвозмездно полученные имущественные права? Безвозмездное пользование имуществом?

Ситуации безвозмездного получения имущества или имущественных прав к договорам займа и кредита не относятся!

Постановление Президиума ВАС РФ от 03.08.2004 N 3009/04 по делу N А55-9083/03-31:

*Заявление о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым налогоплательщику предложено уплатить недоимку, определенную от суммы сэкономленных им средств в результате пользования **беспроцентным займом**, удовлетворено правомерно, поскольку при определении налоговой базы не учитываются средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований.*

Постановление ФАС Московского округа от 30.04.2009 N КА-А40/3318-09 по делу N А40-62908/08-4-307:

Заявление об оспаривании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения удовлетворено правомерно, так как пользование денежными средствами по **договору займа без взимания заимодавцем процентов** ошибочно определено налоговым органом как правоотношение по оказанию финансовых услуг, в связи с чем данные операции не подлежали отражению на счетах бухгалтерского учета и отчетности.

Налог на прибыль

ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. N 98

2. Суд признал правомерным решение налогового органа о квалификации суммы экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным пользованием нежилыми помещениями, в качестве внереализационного дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль.

Налоговый орган исходил из того, что обществом получена экономическая выгода в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов, перечень которых согласно абзацу второму статьи 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Руководствуясь требованиями статьи 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями пункта 8 статьи 250 НК РФ на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.

Налогоплательщик не согласен с позицией налогового органа о наличии в рассматриваемом случае дохода, подлежащего учету для целей налогообложения: не оплачивая пользование имуществом, оно при этом налогоплательщик несет расходы на его содержание. Несение указанных расходов, по мнению налогоплательщика, не позволяет в данном случае квалифицировать возникшие отношения для целей налогообложения как отношения по безвозмездному пользованию с возникновением на стороне общества экономической выгоды.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленное требование.

При этом суд, отклоняя довод налогового органа об открытом перечне внереализационных доходов, сослался на статью 41 НК РФ, устанавливающую общие принципы определения доходов. В силу данной статьи для признания экономической выгоды в качестве дохода,

учитываемого при исчислении налога на прибыль, недостаточно установить **потенциальную** возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды **должен быть** установлен соответствующими главами НК РФ, регулирующими налогообложение отдельных видов доходов, что является реализацией общих условий установления налогов (статья 17 Кодекса).

Суд кассационной инстанции решение суда отменил и в признании недействительным решения налогового органа отказал по следующим основаниям.

Несение обществом расходов на содержание имущества и поддержание его в исправном состоянии, включая осуществление текущего ремонта, является исполнением обязательств ссудополучателя, предусмотренных статьей 695 ГК РФ. Выполнение данных обязанностей необходимо в процессе нормальной эксплуатации имущества и не свидетельствует о возмездности самого пользования, поскольку собственник данного имущества фактически не получает встречного предоставления за переданное заявителю право пользования помещениями.

Кроме того, указанные расходы, как отвечающие требованиям статьи 252 Кодекса, были учтены обществом в составе расходов для целей налогообложения.

Суд кассационной инстанции согласился с позицией суда первой инстанции о том, что для учета экономической выгоды при определении налоговой базы по налогу на прибыль недостаточно установить потенциальную возможность ее оценки. Порядок определения и оценки выгоды должен быть установлен положениями главы "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Однако при этом суд кассационной инстанции отклонил позицию суда первой инстанции об отсутствии в главе 25 НК РФ соответствующих положений, позволявших бы оценить размер дохода при безвозмездном пользовании имуществом, и признал, что применимой нормой в данном случае является пункт 8 статьи 250 Кодекса.

В силу этой нормы доход в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав признается в качестве внереализационного дохода. Применение пункта 8 статьи 250 НК РФ не ограничено только имущественными правами, представляющими собой требования к третьим лицам. Данное положение подлежит применению также и при безвозмездном получении права пользования вещью.

Установленный указанной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, подлежит применению и при оценке дохода, возникающего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС ПО от 17 февраля 2005 года Дело N А65-11335/2004-СА1-32

Из материалов дела усматривается, что между Казанским научно-исследовательским технологическим институтом вычислительной техники и ООО "Агрохим" заключен договор от 1 августа 2002 г. о передаче имущества во временное безвозмездное пользование для осуществления производственно-хозяйственной деятельности.

Подпунктом 1.1 пункта 1 указанного договора предусмотрено, что Казанский научно-исследовательский институт передает ООО "Агрохим" помещение площадью 582,86 кв. м, а ООО "Агрохим" обязуется вернуть данное имущество по окончании или расторжении договора.

Принимая судебные акты об отказе в удовлетворении заявленных требований в части доначисления налога на прибыль, арбитражный суд обеих инстанций исходил из норм гражданского законодательства, ссылаясь на положения ст. 689 ГК РФ, и, руководствуясь п. 8 ст. 250 НК РФ, отнес получение данного имущества к внереализационным расходам.

Однако в соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Таким образом, поскольку налоговый орган не доказал, что у ООО "Агрохим" отсутствует обязанность вернуть полученное по договору от 1 августа 2002 г. имущество, то в соответствии с п. 2 ст. 248 НК РФ данное имущество не может считаться полученным безвозмездно и не может быть отнесено к внереализационным доходам.

Использование сотрудниками личных мобильных телефонов в производственных целях.

Позиция налогового органа (письмо ЦФНС России по г. Москве от 30.06.2008 г. №20-12\061156): образуется доход – безвозмездное пользование имуществом (пункт 8 статья 250 НК РФ) .

Аргументы против: статья 689 ГК РФ (договор безвозмездного пользования) предполагает последующий возврат. Отсутствие передачи имущества и последующего возврата исключает возникновение безвозмездно полученного дохода.

Возвращаясь к пониманию дохода в налоговом праве

Могут ли ситуации сбережения имущества, в том числе **неосуществления расхода**, приравниваться к экономической выгоде, доходу и в конечном результате учитываться при формировании налоговой базы?

Сбережение имущества может возникнуть в различных ситуациях, судебная практика, в частности, выявила следующие:

1. Получение права безвозмездного пользования чужим имуществом в своем интересе и использование этого права.
2. Включение в налоговую базу суммы кредиторской задолженности после истечения трехлетнего срока исковой давности.
3. Суммы компенсаций, полученные налогоплательщиком из бюджета, в связи с предоставлением услуг гражданам или организациям на льготной основе.
4. Прощение долга.

Расходы для целей налогообложения

Понятие и признаки расходов

Пункт 1 статьи 252 НК РФ:

«Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе, таможенной декларацией....). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.»

Сколько у расхода признаков?

Признаки расходов:

1. Документальная подтвержденность
2. Осуществленность (понесенность)
3. Обоснованность (экономическая оправданность)
4. Направленность на получение дохода

Или

1. Документальная подтвержденность
2. Осуществленность (понесенность)
3. Обоснованность (экономическая оправданность)

Или

1. Документальная подтвержденность
2. Осуществленность (понесенность)
3. Направленность на получение дохода

Пример: затраты психологического факультета СПбГУ на косьбу газонов, которые находятся на земельном участке, принадлежащим городу.

Документальная подтвержденность расходов

Налогоплательщик обязан вести надлежащим образом учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения (статья 23 НК РФ).

Надлежащим образом означает - в соответствии с правилами налогового учета, установленными в НК РФ, а также правилами бухгалтерского учета, установленными иными нормативными актами, прежде всего – Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и актами Министерства финансов РФ.

Федеральный закон от 21 ноября 1996 N 129-ФЗ « О бухгалтерском учете »

Статья 9. Первичные учетные документы

1. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.
2. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие **обязательные реквизиты**:
 - а) наименование документа;
 - б) дату составления документа;
 - в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
 - г) содержание хозяйственной операции;
 - д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
 - е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
 - ж) личные подписи указанных лиц;
3. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.
4. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.
5. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

В судебных актах многократно отмечалось, что НК РФ не содержит специальных требований к оформлению документов, а также не содержит перечня первичных документов.

Условием признания расходов является возможность сделать вывод о фактическом осуществлении расхода на основе имеющихся документов.

Нормы НК РФ не содержат запрета к принятию к учету и первичных документов, имеющих пороки в оформлении, но недостатки оформления не должны ставить под сомнение саму хозяйственную операцию. Пороки должны быть устранимыми (отсутствие печати на договоре; опечатки в указании года).

Налог на прибыль

Проблема недостоверности информации, содержащийся в оправдательных документах.

Судебная практика: недостоверная информация в первичных документах является основанием для отказа в принятии к учету таких документов и отказу в признании вычетов по налогу на прибыль.

Определение ВАС РФ от 9 ноября 2007 г. №10810\07 – суды правомерно пришли к выводу о том, что первичные документы (счета-фактуры, накладные) не являются надлежащими доказательствами понесенных расходов, так как содержат недостоверную информацию о контрагентах общества. В первичных документах налогоплательщика отсутствуют достоверные сведения о реальных поставщиках товаров.

Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 9299/08 по делу N А40-16436/07-107-121 - первичные документы, содержащие недостоверную информацию, не подтверждают произведенные расходы.

Постановление ФАС Поволжского округа от 17.06.2009 по делу N А12-18879/2008 - первичные документы должны содержать не только полную информацию о совершенной хозяйственной операции, а также все необходимые реквизиты, но и достоверные сведения о самой сделке и ее участниках.

Тем не менее!

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.01.2008 N Ф08-8930/07-3350А по делу N А32-8224/2006-45/207-2007-3/38 (Определением ВАС РФ от 10.04.2008 N 3856/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) - По мнению суда, недостоверность сведений о поставщиках в первичных документах не влечет признания отсутствия затрат как таковых. Отсутствие оформленных в соответствии с законодательством России документов, подтверждающих затраты на приобретение товара, не свидетельствует о факте безвозмездного приобретения товара, тем более если этот товар принят к учету в установленном порядке и использован в производстве товаров (работ, услуг).

Налог на прибыль

Примеры судебной практики:

Отсутствие в первичном документе расшифровок подписей

Решение не в пользу налогоплательщика:

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 04.08.2006, 02.08.2006 N Ф03-А73/06-2/2540 по делу N А73-15382/2005-18

Суд, ссылаясь на п. 2 ст. 9 ФЗ от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" и п. 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, указал, что документы, подтверждающие расходы и не соответствующие требованиям ст. 9 ФЗ от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", не могут служить основанием для признания расходов налогоплательщика, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Решение в пользу налогоплательщика:

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.09.2007 N А78-5307/06-Ф02-4651/07 по делу N А78-5307/06 (Определением ВАС РФ от 21.01.2008 N 18018/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд, ссылаясь на пп. "е" и "ж" п. 2 ст. 9 ФЗ "О бухгалтерском учете", пришел к выводу, что отсутствие расшифровок не является основанием для признания недействительным документа, имеющего печать фирмы, подписи должностных лиц и наименования их должностей.

2. *Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18.03.2009 N Ф04-1636/2009(2773-А27-40), Ф04-1636/2009(2776-А27-40) по делу N А27-6657/2008-6*

Суд указал, что законодательство о налогах и сборах не устанавливает прямую обязанность налогоплательщика проверять достоверность реквизитов, указанных поставщиком товаров (работ, услуг) в выставленных счетах-фактурах, договорах. Однако согласно Закону "О бухгалтерском учете" одной из основных задач бухучета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Поэтому, поскольку гражданским законодательством не установлено иное, налогоплательщик может затребовать от контрагента по договору доказательства, которые подтверждают достоверность сведений, изложенных в представленных документах.

ВРЕМЯ ДОКАЗЫВАНИЯ!

3. *Постановление ФАС Московского округа от 25.11.2009 N КА-А40/12345-09 по делу N А41-1903/09*

Суд отказал в признании расходов, в частности, на том основании, что часть договоров была заключена раньше, чем контрагенты налогоплательщика были зарегистрированы в ЕГРЮЛ.

Постановление ФАС Уральского округа от 25.10.2007 N Ф09-8589/07-С2 по делу N А50-1365/07

Суд указал, что правоспособность индивидуального предпринимателя возникает с момента регистрации в качестве такового. Поэтому расходы, понесенные по договорам с незарегистрированными индивидуальными предпринимателями, для целей налогообложения признаны быть не могут.

Постановление ФАС Центрального округа от 22.01.2009 по делу N А54-2716/2007-С22

По мнению суда, тот факт, что документы выданы от имени несуществующего юридического лица, не влияет на право общества отнести на расходы суммы оплаты за приобретенные товары. Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщика своему контрагенту в принятии к учету таких документов, но не влечет признания отсутствия затрат как таковых.

Реальность операции!

4. Налоговые риски

Постановление ФАС Центрального округа от 02.11.2007 по делу N А-62-2111/2007

Суд указал, что налогоплательщик, заключая с поставщиком договор, не получил из налоговых органов объективную информацию о правоспособности контрагента. Тем самым организация взяла на себя риск негативных последствий, таких как невозможность документально подтвердить свои расходы. Налогоплательщик должен был осознавать противоправный характер своих действий.

5. Обоснованность

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.06.2009 N Ф04-3454/2009(8570-А27-42) по делу N А27-11085/2008

Суд на основании результатов экспертизы пришел к выводу, что подписи на первичных документах не принадлежат руководителям контрагентов, а значит, такие документы не могут подтверждать обоснованность расходов.

Проблемы, связанные с документальной подтвержденностью затрат:

1. Отсутствие государственной регистрации контрагента (отсутствие ИНН)
2. Регистрация контрагента по поддельному, утерянному паспорту или паспорту умершего гражданина
3. Регистрация контрагента по адресу «массовой» регистрации
4. Регистрация контрагента по несуществующему адресу
5. Несуществующий ИНН у контрагента
6. Подпись неустановленного, неуполномоченного или несуществующего физического лица
7. Отсутствие лицензии у контрагента

Экономическая обоснованность (оправданность) затрат и направленность на получение дохода

Методические рекомендации к главе 25 НК РФ предлагали рассматривать экономическую оправданность затрат как затраты отвечающие принципу рациональности и соответствующие обычаям делового оборота.

Экономическая оправданность – оценочная категория.

Налогоплательщик должен быть готовым доказать связь произведенных затрат с осуществлением своей деятельности. Налоговый орган должен предъявить свидетельства отсутствия такой связи и, как следствие, возникновение экономически необоснованных расходов или расходов, не направленных на извлечение прибыли.

Вопрос: Вправе ли организация принять к вычету затраты на услуги VIP-зала аэропорта, оказанные командированным сотрудникам организации?

Позиция Минфина РФ - нет, т.к. в Перечне аэронавигационных сборов, тарифов за обслуживание воздушных судов эксплуатантов РФ в аэропортах и воздушном пространстве РФ (утв. Приказом Минтранса России от 02.10.2000 №110).

Связь с извлечением дохода?

Вопрос: Могут ли быть признаны оправданными затраты СПбГУ на проведение юбилейных торжеств?

Налог на прибыль

Определение КС РФ от 4 июня 2007 г. №320-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 НК РФ».

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и 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. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 года N 3-П, 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.

Следовательно, нормы, содержащиеся в абзацах втором и третьем пункта 1 статьи 252 НК РФ, не допускают, вопреки утверждению заявителей, их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований пункта 7 статьи 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков, а также правовых позиций Конституционного Суда РФ о необходимости установления, исследования и оценки судами всех имеющих значения для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение от 12 июля 2006 года N 267-О).

Формируемая Высшим Арбитражным Судом РФ судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. Как указано в пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года N 53, действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными.

Определение КС 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 НК РФ»

Наличие **убытка** и признание расходов **экономически обоснованными**

Постановление ФАС Уральского округа от 19.11.2007 N Ф09-8659/07-С3 по делу N А76-29311/06 - критерием экономической обоснованности расходов является **предполагаемое получение дохода, а не конечный финансовый результат от сделки.**

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.05.2007 N Ф04-2507/2007(33689-А27-40) по делу N А27-14971/2006-6 - что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода. При оценке затрат каждого налогоплательщика на предмет возможности принятия их в целях налогообложения надо исходить из конкретных обстоятельств финансово-экономической деятельности налогоплательщика.

Наличие **убытка** и признание расходов **экономически обоснованными**

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.08.2007 N А74-3353/06-Ф02-3784/07 по делу N А74-3353/06 (Определением ВАС РФ от 30.11.2007 N 15474/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) - доводы налогового органа основаны на определении экономической эффективности деятельности налогоплательщика в конкретном налоговом периоде. Однако в силу ст. 252 НК РФ для определения экономической обоснованности расходов **нужно учитывать, соотносятся ли они с осуществляемой деятельностью и направлены ли на получение дохода от нее вообще, а не в определенном налоговом периоде.**

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.11.2007 N Ф08-7300/07-2721А по делу N А32-23188/2006-54/438 (Определением ВАС РФ от 26.02.2008 N 17732/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) - оценка эффективности затрат не влияет на признание расходов как таковых. **НК РФ не содержит требований о получении экономического эффекта, исключении убытков и повышении эффективности деятельности налогоплательщика.**

Постановление ФАС Московского округа от 18.03.2008 N КА-А40/1511-08-П по делу N А40-33678/06-117-246 (Определением ВАС РФ от 28.07.2008 N 8741/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) - убыточность в отдельные налоговые периоды не свидетельствует об общей убыточности проекта, а также не означает, что деятельность общества **изначально** не была направлена на получение прибыли.

Наличие убытка и экономическая оправданность затрат

- **Но!**

Постановление ФАС МО от 07.05.2007, 11.05.2007 N КА-А41/3646-07 по делу N А41-К2-6838/05 – суд признал экономически необоснованными расходы на оплату вознаграждения финансовому агенту по договору факторинга, так как данная операция не была направлена на получение прибыли, а, напротив, являлась убыточной для него; при заключении договора факторинга налогоплательщик располагал такими сведениями.

*Постановление ФАС ПО от 13.09.2006 по делу N А12-31539/05-С42 (Определением ВАС РФ от 18.01.2007 N 16214/06 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) - результатом деятельности налогоплательщика за рассматриваемый период явился **убыток**, следовательно, организация необоснованно рассматривала расходы на **юридические услуги** как направленные на получение дохода.*

Постановление ФАС ПО от 13.09.2006 по делу N А12-31539/05-С42

По мнению налогового органа, завышение убытка для целей исчисления налога на прибыль организации за 2002 г. на сумму 115675030 руб. и занижение убытка для целей исчисления налога на прибыль организации за 2003 г. на сумму 16548880,95 руб. произошло в результате того, что ОАО «Химпром» в расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации для целей налогообложения, неправомерно включило расходы по оказанным, при наличии в штате юридического отдела - десять юристов, юридическим и консультативным услугам ЗАО "Поволжская юридическая компания" в сумме 540750 руб. и 8559332,32 руб. на оплату юридических и консультативных услуг иных организаций (ООО "Поволжская юридическая компания", ООО "Дрекс", ООО "Станко") в расходы, поскольку не отвечают принципу реальности.

Суд первой инстанции посчитал, что экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода.

В проверяемом периоде аналогичные функции выполнял юридический отдел организации. Функции сотрудников юридического отдела Общества по ведению претензионно-исковой работы, а также по представлению интересов организации по вопросам правового характера в судах, в том числе арбитражных и третейских, закреплены в соответствующем Положении об отделе главного юриста, утвержденном руководителем организации. Согласно Положению юридический отдел комплектуется из числа специалистов, имеющих профессиональное высшее образование, что подразумевает высокую квалификацию и профессионализм.

В силу того что функциональными обязанностями должностных лиц юридического отдела Общества предусмотрено осуществление аналогичных функций, следует, что привлечение для выполнения подобных функций сторонних юридических фирм привело к дублированию функций юридического отдела Общества, то есть исполнение функций одним исполнителем за другого исполнителя, для которого выполнение данных функций является обязанностью.

Таким образом, когда в должностные обязанности работников налогоплательщика входит осуществление тех функций, которые возложены по договору на оказание услуг на сторонние организации, расходы, понесенные по таким договорам, не являются обоснованными и экономически оправданными, поскольку не соответствуют требованиям ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации и поэтому не могут уменьшать полученные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Учитывая, что результатом деятельности организации за 2002 - 2004 гг. явился убыток, то Общество необоснованно оценивает указанные расходы как направленные на получение дохода.

В материалах дела не имеется доказательства проведения правовой экспертизы либо глобальных исследований в сфере права, финансов или экономики, что было бы не под силу юридическому отделу организации.

Таким образом, исключение налоговым органом из расходов Общества затрат на оплату юридических и консультативных услуг сторонним организациям в общей сумме 9100080 руб. является правомерным, в связи с чем состоявшиеся судебные акты в этой части подлежат отмене, в удовлетворении заявленных требований - отказу.

В литературе высказаны позиции о недопустимости смешения понятий экономическая обоснованность и экономическая эффективность (результативность)

Практика непризнания расходов при отсутствии дохода в конкретных налоговых периодах ошибочна, так как экономическая обоснованность затрат подменяется экономической эффективностью. Но в НК РФ законодатель квалифицирует затраты как экономически оправданные вне зависимости от их экономической эффективности, поскольку допускает принятие затрат и в случае несения компанией убытка, позволяя даже переносить этот убыток на будущее (ст. 283). К компетенции налоговых органов не отнесено рассмотрение целесообразности или эффективности тех или иных затрат. Оценка эффективности и целесообразности затрат принадлежит компании как субъекту предпринимательской деятельности (Д.М.Щекин).

Оценка эффективности затрат не влияет на признание расходов обоснованными. Предпринимательская деятельность ведется на свой риск, и даже при максимальной осмотрительности невозможно дать гарантию, что та или иная сделка совершается на максимально выгодных условиях. Контроль же за ее эффективностью ведется в рамках частноправовых отношений собственником бизнеса. А на налоговое право возложены задачи финансового обеспечения органов публичной власти. Соответственно, в функции налогового органа не может входить понуждение предпринимателя более эффективно вести бизнес угрозами привлечения к налоговой ответственности (Д.Б.Занкин).

Несоразмерность расходов полученному доходу как фактор признания экономически неоправданных затрат

Несоразмерность произведенных расходов полученному доходу **не свидетельствует** об экономической неоправданности расходов

Постановление ФАС Уральского округа от 11.05.2005 N Ф09-1927/05-С1: несоразмерность произведенных субарендодателем затрат на ремонт арендуемого помещения и полученного дохода от сдачи его в субаренду не может свидетельствовать об экономической необоснованности указанных затрат, **поскольку такие расходы направлены не на одномоментное получение прибыли, а на получение ее в будущем.**

Постановление ФАС Московского округа от 28.07.2005, 27.07.2005 N КА-А40/6950-05: суд признал признан экономически обоснованными расходы на оплату **услуг агента по привлечению клиента на новый вид услуг**, несмотря на то что размер затрат составил **99,9 процентов от полученного дохода**. При этом суд указал, что налоговый орган не доказал завышение налогоплательщиком данных расходов.

-

Постановление ФАС Московского округа от 28.07.2005, 27.07.2005 N КА-А40/6950-05

Расходами считаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов. Экономическая оправданность затрат рассматривается в каждом отдельном случае с учетом специфики деятельности, с которой они связаны.

При этом имеют значение как условия деятельности, так и характер работ (услуг).

Для признания затрат неоправданными необходимо оценить их размер применительно к затратам других лиц в сопоставимых обстоятельствах.

Налоговый орган такого анализа не сделал, о завышении затрат в порядке ст. 40 Налогового кодекса РФ не указывал.

Заявитель утверждал, и это утверждение налоговым органом не опровергнуто, что затраты по оплате услуг агента ООО "Арекс Альянс" по привлечению клиента на оказание факторинговых услуг в установленном агентом размере (99,9% от полученного дохода) были связаны с формированием заявителем (Банком) нового для него вида услуг.

Налог на прибыль

Несоразмерность расходов полученному доходу как фактор признания экономически неоправданных затрат
Несоразмерность произведенных расходов полученному доходу СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ об экономической неоправданности расходов

Постановление ФАС Московского округа от 18.05.2007, 25.05.2007 N КА-А40/4205-07 по делу N А40-65694/06-151-391 (Определением ВАС РФ от 16.11.2007 N 7419/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) : суд установил, что налогоплательщик заключал с иностранными организациями лицензионные договоры на право пользования товарными знаками, торговыми наименованиями различных марок пива. Оплата по таким договорам составляла 4 - 10 процентов дохода от реализации пива. Впоследствии налогоплательщик заключил с российской организацией сублицензионные соглашения, согласно условиям которых сублицензионные платежи составили 0,1 процента от дохода, полученного от реализации лицензионного пива. **Деятельность налогоплательщика на протяжении всех проверяемых периодов была заведомо нерентабельной, а это не соответствует критериям ст. 252 НК РФ.**

Постановление ФАС Поволжского округа от 25.05.2005 N А49-91/05-40А/19: суд установил, что транспортные средства были сначала проданы, а затем арендованы налогоплательщиком у покупателя; в результате этих операций произведенные расходы многократно превысили полученный доход. Суд пришел к выводу об **отсутствии экономической выгоды и разумной деловой цели у налогоплательщика, в связи с чем признал расходы экономически необоснованными.**

Постановление ФАС Московского округа от 07.12.2006, 14.12.2006 N КА-А40/11985-06 по делу N А40-5860/06-35-59: суд указал следующее: расходы по оплате услуг агента составили более 91 процентов от стоимости реализованного агентом имущества, что **не отвечает принципу экономически оправданных затрат.**

Экономическая обоснованность затрат на услугу в период, когда сама услуга не оказывалась

Абонентская плата

Письмо Минфина России от 26.05.2008 N 03-03-06/1/330: организация вправе учесть расходы на абонентскую плату в том числе и за то время, когда услуги ей не оказывались.

Постановление ФАС ЗСО от 17.09.2007 N Ф04-6333/2007(38133-А27-15) по делу N А27-1206/2007-2 (Определением ВАС РФ от 30.01.2008 N 199/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ): правомерно включение в расходы ежемесячного вознаграждения сторонней организации, выплачиваемого в виде фиксированной суммы независимо от конкретного объема услуг.

НО!

Постановление ФАС Центрального округа от 30.03.2007 по делу N А48-801/06-19 (Определением ВАС РФ от 16.07.2007 N 8531/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ): в силу ч. 1 ст. 779 и ч. 1 ст. 781 ГК РФ оплата по договору возмездного оказания услуг может производиться только за **реально оказанные услуги**. Затраты налогоплательщика при отсутствии ответных действий, совершаемых контрагентом по договору, не имеют экономического обоснования.

Расходы понесенные при участии в проигранном конкурсе (тендере)

Письмо Минфина России от 16.01.2008 N 03-03-06/1/7

Расходы организации на участие в тендерных торгах, которые проиграны, могут быть признаны для целей налогообложения прибыли в составе внереализационных расходов, если они понесены в связи с выполнением требований, предъявляемых организаторами торгов участникам, и не возвращаются при проигрыше.

Письмо Минфина России от 24.07.2006 N 03-03-04/2/179

Банк, который не стал лауреатом конкурса ежегодной международной премии в области банковского бизнеса, не может уменьшить налоговую базу на расходы по уплате регистрационного взноса.

Противоречивый подход

Расходы на подбор персонала при отсутствии положительного результата

Письмо Минфина России от 04.09.2008 N 03-03-06/1/504

Организация фактически не произвела набор работников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, предоставленных специализированными компаниями, то расходы по подбору персонала нельзя рассматривать как экономически оправданные и учитывать для целей налогообложения.

НО!

Постановление ФАС Московского округа от 13.03.2009 N КА-А40/1354-09 по делу N А40-32344/08-75-75: суд, ссылаясь на п. 1 ст. 252 и пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ, указал, что обоснованность расходов на оплату услуг по подбору персонала подтверждает не конечный результат таких услуг (например, наем работников), а сам факт их оказания.

Обоснованность расходов на подготовку и переподготовку кадров, если обучение
не завершено
(двойки на экзамене!)

*Постановление ФАС Московского округа
от 09.11.2007 N КА-А40/10001-07 по делу N
А40-38224/06-140-265: НК РФ не
предусматривает, что расходы на
подготовку и переподготовку кадров могут
учитываться только в случае, если
подготавливаемый сотрудник завершил
обучение и не был отчислен за
академическую неуспеваемость.*

Расходы на несостоявшиеся командировки сотрудников

Письмо Минфина России от 06.05.2006 N 03-03-04/2/134: в силу п. 1 ст. 252 НК РФ затраты, относимые к расходам на командировки, должны быть связаны с состоявшейся командировкой сотрудника, которая носит производственный характер. Таким образом, если командировки не состоялись, расходы на оформление и выдачу виз не могут быть учтены в составе расходов в целях налогообложения прибыли.

Письмо УФНС России по г. Москве от 23.12.2005 N 20-12/953096
Разъясняется, что расходы на оформление и выдачу виз могут быть учтены при налогообложении прибыли, если командировка не состоялась. Сделать это можно при наличии первичных документов, подтверждающих расходы на командировку, и при условии их экономической обоснованности.

Кто прав?

Можно ли признать расход экономически обоснованным, если налогоплательщик мог обойтись без этого расхода или понести меньший расход?

Экономическая целесообразность

Постановление ФАС СЗО от 08.11.2006 по делу N А05-15946/2005: планирование предпринимательской деятельности, в том числе в отношении видов и целей деятельности и получения доходов, является исключительной компетенцией самого предпринимателя, а потому давать оценку его деятельности, исходя из принципа целесообразности, как поступил налоговый орган, - значит нарушать требования действующего законодательства.

НО!

Постановление ФАС ЗСО от 12.01.2009 N Ф04-8074/2008(18583-А46-40) по делу N А46-6688/2008 (Определением ВАС РФ от 06.05.2009 N ВАС-5048/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ): Расходы по договору факторинга суд признал необоснованными, в частности, потому, что налогоплательщик не предпринял мер, чтобы получить деньги на более выгодных условиях (не взял кредит в банке).

«Общество ни в период проверки, ни при рассмотрении дела в суде не представило документов, подтверждающих, что существовала производственная необходимость получения денежных средств на незначительные периоды времени раньше, чем это предусмотрено контрактом, заключенным Обществом с ОАО "Транссибнефть"; учитывая, что по данным проверки Инспекции Общество пользовалось услугами Банка по договору факторинга только при выполнении контракта, заключенного с ОАО "Транссибнефть"; что Общество не представило документов, подтверждающих, что оно предпринимало какие-либо действия для получения дополнительных денежных средств на экономически более выгодных условиях (расходы по договору факторинга, как это следует из кассационной жалобы, составляют 27 процентов от всех расходов, связанных с выполнением строительно-монтажных и иных работ по контракту с ОАО "Транссибнефть"); что Общество при условии получения кредита в банках при действующих процентных ставках увеличило бы прибыль, получение которой является целью финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, кассационная инстанция поддерживает вывод судов о том, что действия Общества были направлены на совершение операций, связанных с получением налоговой выгоды, поскольку он (вывод) основан на совокупной оценке представленных в дело доказательств и соответствует установленным по делу обстоятельствам.»

Постановление ФАС УО от 17 декабря 2007 г. №Ф09-10363\07-СЗ

Направленность (связанность) расходов

В ходе проведения проверки инспекцией установлено, что обществом во внереализационные расходы включены проценты в сумме 1154489 руб. 92 коп. за 2004 г., в сумме 3402489 руб. 98 коп. за 2005 г., уплаченные за пользование денежными средствами, предоставленными по кредитному соглашению от 28.07.2003 компанией "Теле2Европа S.A.", Люксембург, и в дальнейшем переданные заявителем безвозвратно дочерней организации - обществу с ограниченной ответственностью "РП Технологии".

Налоговый орган, исключая указанные суммы процентов из внереализационных расходов общества и уменьшая сумму убытка по результатам деятельности за проверяемый период, указал на то, что затраты заявителя в виде уплаченных процентов за пользование кредитными средствами не являются экономически обоснованными, поскольку безвозвратная передача денежных средств не направлена на получение прибыли непосредственно налогоплательщиком.

Признавая оспариваемое решение налогового органа в данной части недействительным, суды исходили из обоснованности заявленных обществом расходов.

Согласно п. 1 ст. 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных ст. 269 Кодекса (подп. 2).

Таким образом, Кодексом не установлено каких-либо ограничений по целям использования полученного кредита, однако полученные кредиты или займы, по которым уплачиваются проценты, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, должны использоваться для деятельности, направленной на получение дохода.

Судами установлено, что спорные затраты в виде процентов за пользование кредитными средствами являются экономически оправданными, имеют производственный характер, поскольку направлены на развитие производственной деятельности предприятия по оказанию услуг мобильной связи совместно с дочерней компанией.

Следовательно, включение обществом в состав внереализационных расходов указанных процентов является правомерным.

На основании изложенного судами сделан правильный вывод об отсутствии у инспекции оснований для уменьшения убытка за 2004, 2005 г. в связи с непринятием на расходы процентов по долговым обязательствам.

Отсутствие связи расходов налогоплательщика с его деятельностью

Определение ВАС РФ от 23 июня 2008 года №7268\08

Как установлено судами, налоговым органом были выставлены требования от 31.08.2005 N 005 и от 20.06.2006 N 012 о предоставлении документов, подтверждающих обоснованность произведенных затрат. Содержание рекламно-информационного материала (логотипа) для подтверждения обоснованности произведенных затрат, а также договоры, счета-фактуры, акты об оказанных услугах на проверку заявителем не представлены. **Налогоплательщик не представил в налоговый орган для проверки документы, подтверждающие принадлежность к рекламируемому логотипу**, а также документы, подтверждающие производственный характер информационных услуг по размещению информации на стендах, плакатах, программах конференций, буклетах, иной символике.

На вызов в инспекцию для дачи пояснений по факту произведенных расходов генеральный директор заявителя Горяинов А.Г., отвечающий за финансово-хозяйственную деятельность в проверяемом периоде, не явился. Налоговым органом были направлены многочисленные запросы о проведении встречных проверок поставщиков общества по вопросу оказания рекламно-информационных услуг обществу с целью подтверждения правомерности и обоснованности отнесения стоимости предоставленных услуг на расходы, часть из которых осталась без ответа, по другим запросам получены сообщения об отсутствии финансово-хозяйственных отношений с заявителем, отсутствии в организаций в базе данных ЕГРЮЛ, о розыске должностных лиц и т.п.

Исследовав обстоятельства дела и оценив доказательства, суды пришли к выводу, что затраты, произведенные заявителем, **не относятся к его финансово-хозяйственной деятельности, и не подтверждены документально**, а при отсутствии документального подтверждения затрат сам по себе факт оплаты неких рекламных услуг не свидетельствует о связи именно этих услуг с деятельностью налогоплательщика.

Понесенность затрат

Постановление ФАС ПО от 17.06.2009 №12-18879\2008

Первичные документы должны не только содержать полную информацию о совершенной хозяйственной операции, а также формальное заполнение всех требуемых реквизитов, но и быть носителями достоверных сведений о ней и ее участниках.

В силу положения статей 49 и 51 ГК РФ организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, а их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что влечет негативные налоговые последствия для участников таких правоотношений.

Следовательно, организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридического лица, не приобретают правоспособность, поэтому их действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками ввиду их ничтожности, поскольку на стороне продавца не существует субъект права.

Определение КС РФ №320-О-П

- Законодатель оправданно **отказался** от закрытого перечня конкретных затрат налогоплательщика, которые могут быть учтены при расчете налоговой базы, имея в виду многообразие содержания и форм экономической деятельности и видов возможных расходов, что при детальном и исчерпывающем их нормативном закреплении приводило бы к ограничению прав налогоплательщика, и **предоставил налогоплательщикам возможность самостоятельно определять в каждом конкретном случае, исходя из фактических обстоятельств и особенностей их финансово-хозяйственной деятельности, относятся те или иные не поименованные в главе 25 НК РФ затраты к расходам в целях налогообложения либо нет.**