

12 Радутная Н. В. Народный судья. Профессиональное мастерство и подготовка. М.: Юрид. лит., 1977. 176 с.

13 Москвич Л. М. Статус суддів: теоретичний та порівняльно-правовий аналіз: Монографія. 224 с; Москвич Л. М., Подкопаев С. В., Прилуцький С. В. Статус судді: питання теорії та практики: Монографія. Х.: ВД «ІНЖЕК». 2004. 360 с. Укр. мова.

14 Клеандров М. И. Статус судьи. Новосибирск: Наука. Сибирская издательская фирма РАН. 2000. 444 с.; Он же: Статус арбитражных, народных, присяжных заседателей. М.: АПУ ИГП РАН. 2000. 106 с.; Статус российского судьи. Тюмень: Изд-во Тюменского международного института экономики и права. 1999. 270 с.; он же: Судья — центрально звено судебной системы. Тюмень: Изд-во Тюменского госуниверситета. 1999. 232 с.

Светлана Николаевна ШЕЛКОВНИКОВА —
начальник юридического отдела
ЗАО «Арчнефтегеология»
соискатель ТюмГУ

УДК 336.226.1

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОПРАВДАННОСТЬ РАСХОДОВ

АННОТАЦИЯ. В статье рассматривается проблема оценки экономической оправданности (обоснованности) расходов, учитываемых для налогообложения прибыли».

In clause the problem of an estimation of economic validity of the charges considered at the taxation of profit is considered.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль для российских организаций являются полученные доходы, уменьшенные на величину производственных расходов. Для того чтобы расходы были учтены для целей налогообложения прибыли, необходимо соблюдение условий, установленных ст. 252 НК РФ, в том числе условия об экономической оправданности (обоснованности) расходов. Выполнение этого требования сопряжено с трудностями, связанными с раскрытием и доказыванием «экономически оправданных затрат», поскольку этот термин относится к категории оценочных. Следовательно, чтобы отнести произведенные затраты к расходам, уменьшающим полученные доходы, налогоплательщик должен определить, являются ли данные затраты и их размер экономически оправданными, доказать это налоговому инспектору, а возможно, и отстоять свою позицию в суде.

Требование об обоснованности затрат как обязательном условии для признания расходов в целях налогообложения является в настоящее время самым спорным с точки зрения юридической определенности данного термина. Согласно ст. 252 НК РФ обоснованность расходов в качестве признака налоговых расходов состоит в экономической оправданности затрат, произведенных налогоплательщиком налога на прибыль. НК РФ не устанавливает четкого определения термина «обоснованный расход» и определяет его через другой термин — «оправданность затрат». Другими словами, определение одного понятия осуществляется посредством другого понятия, определение которого НК РФ не содержит. При этом указанные термины являются оценочными, в связи с чем обоснованность или необоснованность тех или иных расходов для целей налогообложения прибыли должна осуществляться индивидуально в каждом конкретном случае с учетом положений ст. 252 НК РФ [1].

В главе 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ налоговое ведомство предлагает под обоснованными расходами понимать экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Так, при проведении выездной налоговой проверки ЗАО, налоговым органом были доначислены налог на прибыль, налог на добавленную стоимость за 2002, 2003, 2004 гг., пени за несвоевременную уплату налогов.

Полагая, что решение налогового органа является незаконным, Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения частично недействительным.

Решение состояло из трех частей.

Первая часть налогового решения: налоговым органом неправомерно были исключены из состава затрат расходы по оплате услуг (потребление электроэнергии, воды, тепла, вывоза ТБО) за 2002 г. и доначисления в связи с этим соответствующих сумм налога на прибыль.

Налоговый орган видит нарушение в том, что у предприятия не было актов выполненных работ подтверждающих оказание услуг. А представленные Обществом документы, которые должны содержать обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дата 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 формирования;
- ж) личные подписи указанных лиц;

не соответствовали требованиям п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Позиция Общества была следующая. Согласно подпунктам 5, 7 ст. 254 НК РФ затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии; связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами. Платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы) относятся к материальным затратам.

В доказательство правомерности отнесения на затраты расходов по оплате указанных услуг ЗАО были представлены следующие документы: договора на оказание этих услуг, по договору на потребление электроэнергии, согласно условиям которого абонент обязан ежемесячно снимать показания приборов учета и направлять в службу сбыта электроснабжающей организации, предоставлялись справки о потреблении электроэнергии, счета-фактуры, в которых количество отпущенной энергии совпадает с количеством потребленной энергии.

По остальным услугам предоставлялись заявки с указанием объема подлежащих вывозу твердых бытовых отходов, акты сдачи отходов на временную городскую свалку с указанием количества принятых отходов и отметкой о приеме ТБО, заявки на обслуживание выгребных ям с указанием объема отходов и счета-фактуры, в которых указаны объемы оказанных услуг, соответствующие указанным в заявках. Таким образом, суд, исследовав все указанные документы, подтвердил правомерность включения в состав затрат, уменьшающую базу по налогу на прибыль, затрат по оплате указанных услуг.

Вторая часть решения: налоговым органом были исключены из состава затрат расходы по содержанию московского филиала ЗАО.

Многие нефтяные компании имели следующую структуру: место нахождения общества совпадает с местом расположения лицензионного участка, а в г. Москве созданы филиалы.

Целями создания московского филиала ЗАО являются:

- 1) предоставление и защита интересов общества в государственных (в том числе судебных) органах, а также коммерческих и некоммерческих организациях;
- 2) маркетинговая и рекламная деятельность;
- 3) ведение переговоров;
- 4) получение и увеличение прибыли;
- 5) привлечение материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов для решения экономических и социальных задач;
- 6) развитие новых форм внешнеэкономических связей;
- 7) внедрение передовых технологий и принципов управления.

Налоговый орган считает, что деятельность филиала не была направлена на производство, реализацию товаров (работ, услуг). Также налоговый орган утверждал, что филиал фактически дублировал функции общества, затем налоговым органом постоянно сравнивалось штатное расписание, указывалось, что работники московского филиала не представляли интересы в государственных органах, судебных органах, договора заключались от имени общества, нет фактов поступления выручки на расчетных счетах филиала, деятельность связанная с добычей и реализацией нефти, филиалом не осуществлялась, сравнивалась финансово-хозяйственная деятельность филиалов и общества.

Налоговый орган утверждает, что затраты на содержание московского филиала являются неоправданными, экономически необоснованными и не направленными на получение дохода.

Позиция Общества была следующая: пунктом 2 статьи 55 ГК РФ определено понятие филиала: «Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющие все его функции или их часть, в том числе функции представительства».

Представительства и филиалы не являются юридическим лицом. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности.

Согласно Положению о московском филиале, филиал осуществляет все функции Общества, в том числе функции представительства.

Целями создания филиала является представление и защита интересов Общества в государственных (в том числе судебных), муниципальных и коммерческих организациях, маркетинговая и рекламная деятельность, ведение переговоров, получение и увеличение прибыли.

Основные виды деятельности филиала идентичны основным видам деятельности Общества.

Довод налогового органа, полагающего, что затраты на содержание филиала подлежат исключению по причине того, что филиал фактически дублирует функции Общества, противоречит нормам законодательства и Положению о московском филиале, поскольку филиал в силу закона наделен всеми или частью функций создавшего его юридического лица.

Налоговый орган отрицает осуществление деятельности филиала, направленной на получение дохода: представление и защита интересов Общества в государственных, в том числе судебных органах, а также коммерческих и некоммерческих организациях.

В ходе выездной проверки налоговым органом установлено, что у филиала штатным расписанием были предусмотрены юристы, но в проверяемый период проверяемым налогоплательщиком для участия в судебных заседаниях привлекались сторонние организации, оказывающие юридические услуги, по окончании оказанных услуг, согласно договору оформлялись акты на оказанные услуги, производилась оплата.

Позиция Общества следующая. То обстоятельство, что к проведению отдельных видов работ, предоставлению услуг, указанных в положении о филиале, привлекались сторонние организации, не свидетельствует об отсутствии экономической оправданности затрат именно на содержание Московского филиала.

При этом факт экономической обоснованности привлечения именно сторонних организаций в ходе проверки налоговым органом не исследовался.

Ссылка налогового органа на отсутствие заключенных филиалом договоров несостоятельна, считает Общество, поскольку в силу ст. 55 ГК РФ филиалы не являются самостоятельными субъектами гражданских правоотношений и не вправе самостоятельно выступать в гражданских правоотношениях, в том числе заключать от своего имени договоры.

В соответствии со ст. 1 ГК РФ гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты. Граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права по своей воле и в своих интересах. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Гражданские права могут быть ограничены на основании федерального закона и только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

В нарушение указанных положений налоговый орган фактически поставил под сомнение право Общества иметь в своей структуре московский филиал, т. е. самостоятельно устанавливать структуру своей организации, штатное расписание, что является исключительным правом самого юридического лица.

Согласно «Учетной политике организации», московский филиал не имел отдельного баланса и поэтому выручка, полученная Обществом в целом, в том числе от деятельности московского филиала, отражалась на счетах Общества.

Филиал как обособленное подразделение Общества принимал участие в осуществлении деятельности, направленной на получение и увеличение прибыли, что соответствует цели создания коммерческих организаций, согласно ст. 50 ГК РФ.

В доказательство того, что работники московского филиала представляли интересы в государственных органах, Обществом были представлены доверенности, из которых видно, что работники представляли интересы в страховых,

транспортных и других компаниях. ЗАО были сделаны соответствующие запросы на эти предприятия, полученные ответы подтверждали работу сотрудников московского филиала, направленную на производственную деятельность. Были представлены протоколы заседаний по экспертизе запасов нефти, проходящие в гг. Москве, Тюмени, в которых участвовали главный геолог и технолог по разработке московского филиала. Предоставлялись приказы на прием на работу и приказы о прекращении действия трудового договора, путевые листы автомобилей, в которых указан маршрут следования, авансовые отчеты работников московского филиала.

ЗАО утверждало, что целью создания московского филиала являлось представление интересов ЗАО в коммерческих организациях-контрагентах, находящихся на европейской части территории Российской Федерации, что сотрудники московского филиала осуществляли поиск поставщиков продукции, предназначенной для производственной деятельности ЗАО, согласовывали вопросы цены, качества, условий поставок товароматериальных ценностей. В подтверждение предоставлялись договоры поставок, контрагентов, зарегистрированных на территории г. Москвы и Московской области. По этим договорам происходило приобретение товаров, материалов, оборудования для осуществления производственной и управленческой деятельности ЗАО. Предоставлялись заявки, поступающие начальнику ОМТС Московского филиала от служб, переписка начальника ОМТС Московского филиала с контрагентами, из которых видно обсуждение наименования, цены, сроков поставки материалов, договоры, заключенные именно на эти материалы, необходимые для месторождения, накладные, платежные поручения.

В подтверждение были представлены подтверждающие документы на объекты основных средств предприятия, введенные в эксплуатацию в проверяемый период.

Суд признал, что акт проверки содержал субъективные предположения, не основанные на доказательствах. Налоговым органом были исключены полностью без проведения подробного анализа суммы расходов, все затраты на содержание филиала, отраженные самим налогоплательщиком в журнале-ордере по счету 26.

Обществом было доказано, что расходы на содержание московского филиала ЗАО являются документально подтвержденными, обоснованными и экономически оправданными, и принятие данных расходов для целей налогообложения было произведено правомерно в соответствии со ст. 252 НК РФ.

Третья часть налогового решения: налоговый орган не принял в состав налоговых вычетов вычеты по налогу на добавленную стоимость, заявленные к возмещению по московскому филиалу, указав, что деятельность филиала не связана с производственной деятельностью.

ЗАО было доказано, что деятельность московского филиала направлена на производственную деятельность, расходы филиала производились для осуществления операций, являющихся объектом налогообложения НДС. Суммы налога были уплачены поставщикам товаров (работ, услуг), счета-фактуры оформлены в соответствии с требованиями ст. 169 НК РФ. Обществом выполнены все требования налогового законодательства, установленные ст. 171 и 172 НК РФ в части применения налогового вычета [2].

В соответствии с п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, ре-

шение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые меры ответственности.

Согласно ст. 100 НК РФ, по результатам налоговой проверки составляется акт, являющийся одним из доказательств установленных в ходе проверки фактов. Акт проверки не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах.

Суд разрешил спор в пользу налогоплательщика.

Использование законодателем оценочных понятий и категорий требует от хозяйствующих субъектов добросовестного и разумного отношения к оценке производственных затрат с целью избежания конфликтных и спорных ситуаций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Брызгалин В. В. К вопросу об обоснованности налоговых расходов // «Налоговые споры» Т. 34, № 10, 40-41 (2006).
2. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25. 09. 2006 №Ф-04-6183/2006.

*Елена Витальевна ПОНОМАРЕНКО—
доцент кафедры теории и истории
государства и права,
кандидат юридических наук*

УДК 34.01

СОВРЕМЕННАЯ ТЕОРИЯ ПРАВА: СИСТЕМА НАУКИ

(АНАЛИЗ СТРУКТУРНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ)

АННОТАЦИЯ. В статье осуществляется изучение и классификация теории права как системы науки.

In this article the author analyses the problem of classification and systematization Theory of Law: systems science

Современная наука — теория права — в настоящее время претерпевает существенные изменения, которые обусловлены процессами, происходящими в обществе и государстве. Период современной теории права включает постсоветский этап развития общественной науки и действующего законодательства, начиная с принятия на общенародном референдуме Конституции Российской Федерации. Переход российской экономики от плановых основ к рыночным вызвал фундаментальные изменения процессов производства, потребления и распределения материальных благ. Подобное переустройство действительности привело к перемене идеологии и переосмыслению ценностей общества. Процесс изменения общества, государства и действующего законодательства неизбежно затронул позитивное право, систему теории права, действующее законодательство [1].

Исследование на начальном этапе можно рассматривать, как попытку систематизации теории права как науки. Автор статьи попытался пересмотреть составляющие систему науки теории права элементы, выделить и изучить.

Современная теория права как система науки представляет совокупность элементов, а именно: предмет науки (теории, концепции, категории, конструкции, доктрины, парадигмы, гипотезы, процессы); методологию, онтологию, гносеологию, антропологию, аксиологию; юридический инструментарий, правовые технологии и правовые археологии.

Предмет науки теории права представляет динамичную конструкцию в философско-теоретических аспектах перехода от правопонимания к правовому