

КОНСТИТУЦИОННО-ФУТОРОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

А. А. Пилипенко

Белорусский государственный университет

Один из самых главных экономико-правовых вопросов для организаций практически всех стран мира, в том числе и Беларуси, связанных с налогообложением, является вопрос отнесения расходов на затраты, которые учитываются при определении налоговой базы для исчисления налога на прибыль.

С принятием главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) новая правовая конструкция данного налога по общему правилу определяет прибыль как разницу между доходами и расходами. В русле отказа от применения в кодификационном налоговом акте закрытого перечня расходов при исчислении налога на прибыль учитываются только те расходы, которые соответствуют определенным критериям.

В соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В свою очередь, абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимает экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Эта неопределенность (одна оценочная категория «обоснованные затраты» интерпретируется через другую оценочную категорию «экономически оправданные затраты», общепринятые признаки которых до настоящего времени не выработаны практикой) приводит к тому, что налоговые органы достаточно часто трактуют положения ст. 252 НК РФ в рамках отказа признавать уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы, которые не привели к получению доходов в конкретном промежутке времени. На практике это, в свою очередь, порождает многочисленные споры, являющиеся предметом судебных разбирательств, и субъективный подход к оценке фактов, устанавливаемых в ходе судебных разбирательств. Кроме того, данный вопрос является предметом многочисленных дискуссий не только правоприменителей, но и специалистов в области налогового права.

Сложившаяся в Российской Федерации правоприменительная практика не смогла сформулировать однозначный ответ на вопрос о том, какие же критерии и механизмы должны применяться для оценки экономической оправданности того или иного расхода налогоплательщика, что во многом и предопределило необходимость обращения соответствующих субъектов в Конституционный Суд Российской Федерации, чтобы тот дал конституционно-правовое толкование ст. 252 НК РФ.

4 июня 2007 г. по запросу группы депутатов Государственной Думы Российской Федерации и негосударственного некоммерческого образовательного учреждения «Институт управления» Конституционный Суд РФ принял два отказных определения: № 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 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Определение) и № 366-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения “Институт управления” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации».

Указанными судебными актами Конституционный Суд РФ признал положения абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ не противоречащими Конституции РФ, фактически сохранив действующий режим учета расходов для целей исчисления налога на прибыль, а также дал им конституционно-правовое истолкование. Конституционный Суд пришел к выводу о допустимости использования в НК РФ оценочных понятий и указал, что их наличие само по себе не свидетельствует об их неопределенности; такие абстрактные нормы-принципы необходимы для эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

Конституционный Суд РФ отметил, что законодатель оправданно отказался от закрытого перечня затрат, 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 налогоплательщиков, 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 (данная глава регулирует взимание налога на прибыль) затраты к расходам в целях налогообложения либо нет (абз. 2 п. 2 мотивировочной части Определения).

Если была бы избрана иная техника нормативного закрепления, то есть полного, детального и исчерпывающего перечисления в НК РФ всех возможных видов расходов, то это привело бы к ограничению прав налогоплательщика, поскольку в силу объективных закономерностей, обусловленных развитием технологий и научно-техническим прогрессом, налогоплательщики наверняка столкнулись бы с ситуацией несения расходов, которых нет в закрытом списке возможных затрат.

Глава 25 НК РФ устанавливает определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью по извлечению прибыли. Этот критерий прямо обозначен в абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (абз. 3 п. 3 мотивировочной части Определения). То есть при оценке обоснованности расхода принимается во внимание именно намерения и цели деятельности, в рамках которой был произведен этот расход, связанный с получением дохода (прибыли), а не ее результат в виде получения дохода в контексте его затруднительного определения (а зачастую и невозможности это установить) в результате осуществления тех или иных расходов, так как получение налогоплательщиком доходов является результатом совокупности его многофункциональных действий и осуществления комплекса различных расходов. Именно направленность расхода на получение дохода – центральное звено в конструкции обоснованности расхода.

Таким образом, как указывается в абз. 7 п. 3 мотивировочной части Определения, нормы, содержащиеся в абз. 2 и 3 п. 1 ст. 252 НК РФ, не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли.

На наш взгляд, наряду с критерием доходной направленности расходов при определении экономической оправданности затрат должен приниматься во внимание и другой критерий обоснованности расходов – их необходимость для налогоплательщика в контексте направленности на обеспечение организационно-инфраструктурной деятельности организации, предусматривающей достаточно большое количество расходов, напрямую не связанных с производством и реализацией продукции. Главным условием для признания данных затрат обоснованными и отнесения их к расходам в русле определения налоговой базы по налогу на прибыль является их важность и значимость для осуществления нормальной финансово-экономической и производственной деятельности налогоплательщика.

В Республике Беларусь состав затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых как в общем при налогообложении, так и при налогообложении прибыли, определен пунктами 1–4² ст. 3 Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. «О налогах на доходы и прибыль» (далее – Закон).

Учитывая, что перечень затрат в контексте определения налоговой базы по налогу на прибыль является открытым, непоименованные в ст. 3 Закона затраты на практике вызывают налогово-прикладные сомнения по поводу отражения их в налоговом учете, которые разрешаются либо в рамках официальных обращений (запросов) к налоговым органам, либо в рамках налогово-спорных отношений с контролирующими органами, либо в рамках судебных разбирательств. В то же время алгоритмо-правовая модель по данному вопросу, на первый взгляд, нашла свое отражение в действующем законодательстве в контексте определения иных затрат (которые конкретно-определенным образом не получили свое отражение в Законе), учитываемых при налогообложении прибыли, на уровне Президента и (или) Парламента. Статья 3 Закона, определяя затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении, в рамках нормативно-поступательного агрегирования раскрывает их через совокупность следующих элементов: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности; затраты на социальные нужды;

прочие затраты. При этом те или иные расходы, отнесенные к затратам, прямо не поименованным в ст. 3 Закона, рассматриваются в качестве таковых футурологически определенным образом в соответствии с пп. 2.15 ст. 3 Закона (иные материальные расходы, определенные Президентом Республики Беларусь и (или) законом); пп. 3.21 ст. 3 Закона (иные расходы на оплату труда, определенные Президентом Республики Беларусь и (или) законом); пп. 4².47 (иные расходы, связанные с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг), определенные Президентом Республики Беларусь и (или) законом). Однако на уровне Закона затраты уже определены и их коррекция (в рамках научно-прикладных требований к законодателю) возможна путем внесения изменений и дополнений в ст. 3 Закона (в белорусской практике изменения и дополнения в законодательные акты по вопросам налогообложения вносятся, как правило, при одновременном утверждении Закона на очередной финансовый (бюджетный) год). В то же время модификационно-коррекционные аспекты определения состава расходов не всегда касаются объекта налогообложения как одного из главных элементов налога на прибыль.

В соответствии с пп. 1.3.2 п. 1 Указа Президента Республики Беларусь от 28 марта 2006 г. № 182 «О совершенствовании правового регулирования порядка оказания государственной поддержки юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям» по решению Президента Республики Беларусь может быть оказана государственная поддержка в виде предоставления дополнительного по отношению к установленному актами законодательства отнесения отдельных затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) к затратам, учитываемым при налогообложении. Однако с прикладной точки зрения данное право в большей степени остается потенциально реализуемым правом.

Таким образом, на практике вопрос об отнесении тех или иных расходов (особенно нетипичных для организации) к затратам в рамках уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль будет оставаться открытым и отдаваться на усмотрение правоприменителя, которым, в частности, является налоговый орган, и для которого фискальные интересы, как известно, первичны, а интересы налогоплательщика в рамках построения оптимальной модели

взаимоотношения частных и публичных субъектов могут стать таковыми лишь в далекой перспективе.

На основании вышеизложенного в рамках правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации представляется целесообразным уточнить определение затрат, изложенное в ст. 3 Закона, увязав их не только с документальным подтверждением факта осуществления затрат для их стоимостного выражения, но и с направленностью на получение дохода (прибыли).