

## НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

## Учет окончен

Расходы коммерческого общества на разработку проектов нормативных актов не подлежат учету как валовые

Ирина ГОНЧАР • «Юридическая практика»

В процессе ведения хозяйственной деятельности предприятия могут обнаружить недоработки, пробелы или коллизии законов. Если они существенно усложняют жизнь компании, безусловно, закономерно становится желание повлиять на правовое регулирование, принять участие в разработке нормативных актов или лоббировать те или иные поправки. Иногда компании для подготовки проектов актов заказывают услуги извне, а затем относят расходы к валовым.

Однако, по мнению налоговых органов, включение затрат на подготовку проектов нормативных актов в расходы, на сумму которых уменьшается налогооблагаемая прибыль предприятия, неправильно, и в этом с ними солидарны суды, в том числе и Верховный Суд Украины (ВСУ). Свой правовой вывод по указанному вопросу ВСУ изложил в постановлении от 26 сентября 2017 года по делу № 21-1235а16 по иску ПАО «У» к Специализированной государственной налоговой инспекции в г. Киеве по работе с крупными налогоплательщиками (ГФС) о признании частично противоправным и отмене налогового уведомления-решения о доначислении налоговых обязательств на сумму свыше 12 млн грн. Так, истец полагал, что выводы, изложенные в акте проверки, на основании которых вынесено обжалуемое решение относительно неправомерности включения в валовые расходы 54 600 грн затрат на оплату услуг ООО «Н» по разработке проекта закона и подзаконных нормативно-правовых актов, не обоснованы и не соответствуют нормам действующего законодательства. ГФС в таком учете усмотрела нарушение требования статьи 5 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции, действующей на момент возникновения спорных отношений (Закон), поскольку такие расходы не связаны с хозяйственной деятельностью истца.

Окружной административный суд г. Киева постановлением от 27 февраля 2012 года искивные требования удовлетворил частично и отменил решение в части доначисления суммы денежного обязательства по налогу на прибыль предприятия в размере 11 649 302,61 грн. Киевский апелляционный административный суд постановлением от 16 мая 2012 года решение суда первой инстанции отменил в части отказа в удовлетворении иска и удовлетворил искивные требования полностью, отменив спорное решение ГФС. Высший административный суд Украины (ВАСУ) определением от 14 декабря 2015 года оставил в силе решение суда апелляционной инстанции. Кассационный суд согласился с выводами суда апелляционной инстанции о том, что разработка проекта Закона Украины с рабочим названием «О минимальных запасах нефти и нефтепродуктов на Украине», проектов подзаконных нормативных актов и программ создания минимальных запасов нефти и нефтепродуктов на Украине истцом связана с отсутствием законодательного урегулирования вопроса ведения хозяйственной деятельности при создании, хранении нефти и нефтепродуктов стабилизационного фонда Украины, а потому касается хозяйственной деятельности истца.

Не соглашаясь с указанным выше решением суда кассационной инстанции, ГФС подала заявление о пересмотре ВСУ судебных решений на основании наличия различного применения норм материального права, а именно: положений подпункта 5.2.1 пункта 5.2, подпунктов 5.3.1, 5.3.2, 5.3.9 пункта 5.3, подпункта 5.4.8 пункта 5.4 статьи 5 Закона в части вопросов допустимости включения в состав валовых расходов стоимости услуг по разработке проектов нормативно-правовых актов.

Коллегия судей Судебной палаты по административным делам ВСУ пришла к выводу, что заявление ГФС подлежит удовлетворению ввиду следующего.

Рис. С. Рябокони



По правилам пункта 5.1 статьи 5 Закона под валовыми расходами производства и оборота законодатель понимает суммы любых расходов налогоплательщика в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществляемых как компенсация стоимости товаров (работ, услуг), которые приобретаются (изготавливаются) таким плательщиком налога для их дальнейшего использования в собственной хозяйственной деятельности. В подпункте 5.2.1 пункта 5.2 этой статьи Закона предусмотрено, что в состав валовых расходов включаются суммы любых расходов, уплаченных (начисленных) в течение отчетного периода в связи с подготовкой, организацией, ведением производства, продажей продукции (работ, услуг) и охраной труда, в том числе расходы по приобретению электрической энергии (включая реактивную), с учетом ограничений, установленных пунктами 5.3–5.7 этой статьи. При этом по правилам пункта 1.32 статьи 1 Закона под хозяйственной деятельностью надо понимать любую деятельность лица, направленную на получение дохода в денежной, материальной или нематериальной формах, в случае если непосредственное участие такого лица в организации данной деятельности является регулярным, постоянным и существенным.

То есть обязательным условием допустимости признания расходов такими, на сумму которых может быть уменьшен валовый доход отчетного периода при определении объекта налогообложения налогом на прибыль, является их осуществление исключительно в связи с подго-

товкой, организацией, ведением производства, продажей продукции (работ, услуг), охраной труда, то есть для целей ведения регулярной, постоянной хозяйственной деятельности, непосредственного и существенного получения соответствующим предприятием дохода в денежной, материальной или нематериальной формах.

Согласно уставу ПАО «У», основным видом его хозяйственной деятельности является транспортировка сырой нефти магистральными нефтепроводами, а в соответствии с подпунктом 3.1 пункта 3 устава цель деятельности истца заключается в осуществлении транспортировки, закупки, хранения, переработки, перекачки и реализации нефти и нефтепродуктов, предоставлении сопутствующих услуг резидентам и нерезидентам Украины, ведении другой предпринимательской деятельности на территории Украины и за ее пределами для получения прибыли.

Таким образом, сумма оплаченных ПАО «У» услуг по разработке проектов нормативно-правовых актов в целях обеспечения создания на Украине системы

минимальных запасов нефти и нефтепродуктов в размере 54 600 грн не может считаться валовыми расходами истца в понимании положений пункта 5.1, подпункта 5.2.1 пункта 5.2 статьи 5 Закона, поскольку уплата указанных средств не связана с ведением ПАО основной хозяйственной деятельности по транспортировке нефти по магистральным нефтепроводам непосредственно с получением дохода (прибыли). При этом, как указал ВСУ, сама тематика заказанных и оплаченных нормативно-правовых работ частично соответствует профилю деятельности истца, но по действующему законодательству Украины осуществление функций по разработке проектов правовых актов, их согласование и несение расходов на их проведение относятся к исключительной компетенции соответствующих профильных органов власти. Это не может возлагаться на субъекты хозяйствования и составлять их правомерные (легальные) расходы, которые могут учитываться при определении объекта обложения налогом на прибыль согласно положениям статьи 5 Закона.

Исходя из вышеизложенного, ВСУ сделал вывод, что решения судов об удовлетворении иска в части отмены налогового уведомления-решения относительно включения ПАО «У» в состав валовых расходов суммы 54 600 грн, которая связана с оплатой услуг по разработке законодательного и нормативного обеспечения, не основываются на правильном применении норм материального права, поэтому в этой части подлежат отмене с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении искивных требований.

## СУДЕБНАЯ РЕФОРМА

EQUITY  
attorneys at law

## Арест автоматом

До сих пор не теряет своей актуальности тема принятия судом процессуальных мер с целью защиты прав сторон судебного процесса. Важным процессуальным инструментом выступает наложение ареста на денежные средства должника в рамках обеспечения иска.

В проектах новых Гражданского процессуального кодекса и Хозяйственного процессуального кодекса поднимается вопрос оптимизации вышеуказанных инструментов и предлагается создание системы автоматизированного ареста средств, которая обеспечит наложение ареста на денежные средства, находящиеся на банковских счетах должника.

Так, в части 4 статьи 7 проекта Хозяйственного процессуального кодекса Украины и в части 4 статьи 15 проекта Гражданского процессуального кодекса Украины предлагается установить, что информация об аресте средств на основании соответствующего постановления суда должна вноситься в систему автоматического ареста средств непосредственно судьей (судьей-докладчиком в случае коллегиального рассмотрения дела).

Юристы и ученые высказывают разные мнения на этот счет. Одни придерживаются позиции, что на судью фактически возлагается осуществление не свойственной ему функции, не согласуемой с функциональным назначением суда, на который Конституцией Украины возложено осуществление правосудия. Поэтому проект изменений концептуально противоречит действующим нормам законодательства и принципам осуществления правосудия.

Стоит отметить, что нововведение также способно сыграть отрицательную роль в случае его применения недобросовестными пользователями, поскольку этот инструмент могут облюбовать рейдеры. Вместе с тем не нужно отказываться от самой идеи, ссылаясь на это и опасаясь возможных негативных последствий.

Именно так предполагают практики, считающие, что принятие соответствующих изменений продиктовано практической необходимостью. Возможность безотлагательного внесения судьями сведений об аресте средств в систему значительно оптимизирует процесс реализации основной цели, которая положена в определение об обеспечении иска.

Отдельно следует обратить внимание на необходимость согласования предлагаемых нововведений с положениями нового законодательства, в частности с частью 5 статьи 9<sup>1</sup> Закона Украины «Об исполнительном производстве», согласно которой информация об аресте средств вносится государственным исполнителем в систему автоматизированного ареста средств.

Предложенный механизм реализации мер обеспечения иска может стать дополнительной гарантией исполнения судебного решения, ведь сокращается срок между принятием судебного решения и его исполнением, кроме того, механизм становится короче на одно звено, поскольку исключается государственный исполнитель, что в свою очередь оптимизирует систему.

САЛИЙ Максим — юрист ЮК EQUITY, г. Киев