

Учет услуг внештатных юристов

Н. Н. Шишкеедова,
аудитор

Достаточно часто фирмы, имеющие в штате юриста или даже целый юридический отдел, тем не менее прибегают к услугам внештатных юристов. Как следует учитывать данные расходы?

Целесообразны ли расходы?

Расходы на юридические услуги прямо поименованы в подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Однако существует общее обязательное условие признания расходов, зафиксированное в ст. 252 НК РФ, из-за которого чаще всего и возникают разногласия между налогоплательщиками и контролирующими органами. Речь идет о требовании экономической целесообразности и обоснованности осуществляемых расходов.

В частности, ссылаясь на эту норму, контролирующие органы весьма критично настроены по отношению к любым гражданско-правовым договорам, связанным с оказанием услуг или выполнением работ, которые "пересекаются" с должностными обязанностями штатных сотрудников налогоплательщика.

Иными словами, в случае, если в структуре организации предусмотрено специальное подразделение, например юридическая служба, или в штате имеется хотя бы один специалист (юрист), то весьма вероятно, что привлечение сторонних (внештатных) юристов — как путем заключения гражданско-правового договора с частнопрактикующим юристом, так и путем обращения в специализированную юридическую или аудиторскую организацию — приведет к дополнительным проблемам.

Так, в письме Минфина России от 06.12.06 № 03-03-04/2/257 подчеркивается, что услуги сторонних организаций учитываются в целях налогообложения прибыли только в том случае, если оказываемые сторонней организацией услуги не дублируют обязанностей собственной службы налогоплательщика. Согласно письму ФНС России от 20.10.06 № 02-1-08/222@ проверка экономической обоснованности расходов, осуществленных по гражданско-правовым договорам, является обязанностью на-

логовых органов при проведении мероприятий налогового контроля, поскольку в целях налогообложения прибыли договоры гражданско-правового характера не должны подразумевать выполнение работ или оказание услуг, которые исполняются в рамках трудовых договоров.

Зачем может понадобиться внештатный юрист?

Сторонние юристы привлекаются в том случае, когда в обязанности штатного юриста просто не входит выполнение определенных действий, которые организации приходится осуществить ввиду сложившихся обстоятельств. Например, согласно должностным инструкциям штатный юрист ведет текущую договорную работу, но не обязан представлять интересы организации в суде. Если компания ведет судебный процесс и остро нуждается в профессиональной помощи квалифицированного и опытного адвоката. Или, например, возник серьезный налоговый спор, но при этом штатные юристы являются специалистами по гражданскому или трудовому праву, а решение налоговых споров не входит в их должностные обязанности.

Необходимость обратиться к помощи сторонних юристов может возникнуть также в том случае, если решение соответствующих проблем является частью должностных обязанностей штатных работников. В частности, организация может одновременно вести несколько судебных разбирательств, в том числе, возможно, в разных городах или в разных частях города, поэтому штатные юристы просто физически не могут присутствовать одновременно везде, где это необходимо.

Если штатные юристы по объективным причинам не справляются с работой, которую они должны выполнять в силу своих должностных обязанностей, то привлечение сторонних юристов, в том числе по договорам

со сторонними специализированными организациями, является вполне обоснованным (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 31.03.11 по делу № А53-16764/2010, Московского округа от 03.04.12 по делу № А40-23728/08-108-75 и др.).

Кто должен доказывать целесообразность?

Прежде всего следует иметь в виду, что формально не налогоплательщик должен доказывать экономическую обоснованность и целесообразность расходов, а, наоборот, на налоговые органы возложена обязанность доказать в суде необоснованность спорных расходов.

Так, в Определениях Конституционного суда РФ от 25.07.01 № 138-О, а также от 04.06.07 № 320-О-П и № 366-О-П отмечено, что налоговое законодательство не применяет понятия 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 лежащего в основе Конституции РФ принципа свободы экономической деятельности каждый налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность. Расходы являются оправданными и экономически обоснованными, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Однако имеет значение лишь цель и направленность такой деятельности, а не ее результат.

Судьи также подчеркнули, что нормы ст. 252 НК РФ не допускают их произвольного применения. Напротив, эта статья требует установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы. Кроме того, как следует из правовой позиции Конституционного суда РФ, выраженной в постановлении от 24.02.04 № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, при-

нимаемых 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.

Все положения налогового законодательства должны применяться с учетом требований п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.08 № 14616/07 по делу № А50-20721/2006-А14 подчеркивается, что и у налоговой инспекции, и у судов нет правовых оснований для признания понесенных организацией расходов на юридические услуги экономически обоснованными по тому основанию, что в ее структуре имеется юридическая служба, выполняющая аналогичные функции. Если юридические услуги фактически оказаны, т. е. факт реального оказания услуг инспекция не оспаривает, и не установлены обстоятельства, указывающие на недобросовестность налогоплательщика, претензии налоговых органов нельзя признать обоснованными. В этой связи особый интерес представляет заключительная формулировка судебного решения: поскольку организация подтвердила факт и размер произведенных расходов, возлагать на нее дополнительно бремя доказывания разумности указанных расходов суды правовых оснований не имели.

Если контролирующие органы в отношении оправданности расходов выдвигают аргумент о завышенном размере оплаты юридических услуг и сравнивают стоимость услуг по конкретному договору (у проверяемого налогоплательщика) с ценами на аналогичные услуги в данном регионе, следует иметь в виду, что действующее законодательство ограничивает право налоговых органов проверять правильность применения цен по сделкам — и это касается и юридических услуг.

В отношении доходов и расходов, признанных до 1 января 2012 г., действуют нормы ст. 40 НК РФ, согласно которым налоговые органы имеют право проверять цену сделки только в четырех случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 % в сторону

повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Поэтому, например, в случае, если российская организация приобрела юридические услуги у сторонней российской же юридической фирмы, никак с ней не связанной, и расчеты производятся в денежной форме (т. е. не применяются первые три условия), налоговый инспектор, прежде чем сравнивать цену данного договора со средними ценами на юридические услуги по региону, должен доказать выполнение четвертого условия — а именно, привести доказательства, что данная юридическая фирма в течение непродолжительного периода оказывала такие же или аналогичные юридические услуги другим организациям и лицам по другим ценам, причем средняя цена на такие услуги была существенно ниже цены по договору с данной организацией.

Кроме того, следует доказать, что при определении цены по конкретному договору стороны не исходили из обычных надбавок и скидок, применяемых при заключении сделок между независимыми лицами, например, исходя из маркетинговой политики юридической фирмы (для продвижения юридических услуг на новом рынке или ввиду больших объемов приобретаемых данным клиентом услуг).

Как доказать целесообразность?

С учетом изложенного можно сделать вывод, что формально ни налоговые органы, ни судьи не должны сомневаться в экономической обоснованности расходов, понесенных налогоплательщиком, осуществляющим свою предпринимательскую деятельность. Однако на практике именно налогоплательщику приходится принимать меры по защите своих интересов. В этом отношении следует анализировать арбитражную практику, чтобы выяснить, какие именно аргументы и доказательства учел суд, чтобы встать на защиту интересов налогоплательщика.

Например, в постановлении ФАС Московского округа от 03.04.12 по делу № А40-23728/08-108-75 налоговые органы оспаривали экономическую целесообразность расходов на информационно-консультационные

услуги, связанные, в частности, с проведением анализа законности актов налоговой проверки и решений о привлечении организации к ответственности за совершение налогового правонарушения, несмотря на то, что исполнитель фактически все услуги оказал, в том числе подготовил и представил заказчику экспертное заключение, содержащее правовой анализ действий налогового органа и правомерности привлечения заказчика к налоговой ответственности, на основании которого организация подала уточненные декларации и заявления о зачете излишне уплаченных налогов, а также возражения на акт налоговой проверки, после рассмотрения которых сумма недоимки и налоговых санкций, предъявленных ранее, была уменьшена более чем на 90 млн руб.

Документально подтвержденный факт оказания юридических услуг налоговыми органами не оспаривали. Главным аргументом инспекторов было то, что организация имела собственных специалистов — отдел налогов, службу бухгалтерского учета и отчетности, службу правового обеспечения (юридический отдел) — и предмет заключенного договора дублировал должностные обязанности штатных работников, поэтому расходы на информационно-консультационные и юридические услуги были необоснованными.

Суд же согласился с тем, что собственные юристы и бухгалтеры организации были заняты выполнением своих непосредственных обязанностей, связанных с текущей деятельностью предприятия, и были физически не способны уделять должное внимание налоговым проблемам. Учитывая сложность дела и значительный размер налоговых доначислений по решению налоговой инспекции, организация совершенно обоснованно решила, что в данном случае более целесообразным является привлечение внешних специалистов в области налогообложения и права.

Не соответствовал действительности также вывод специалистов налоговых органов о возможности выполнения штатными работниками услуг, связанных с представительством в налоговых органах и суде. Налоговые инспекторы не обратили внимания на то, что в юридическом отделе было всего четыре работника, имевших небольшой стаж работы в компании (менее двух лет) и не обладавших необходимой квалификацией для разрешения налоговых споров и достижения необходимых результатов. Более того, трудовые договоры с

ними были заключены уже после заключения договора об оказании информационно-консультационных услуг.

В результате заключения данного договора со специализированной сторонней организацией был получен реальный экономический эффект — существенное снижение сумм предъявлявшихся недоимок и налоговых санкций, поэтому расходы на информационно-консультационные и юридические услуги были совершенно обоснованными и целесообразными.

В постановлении ФАС Уральского округа от 23.12.11 № Ф09-8273/11 по делу № А07-4203/11 налоговые органы оспаривали правомерность уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму затрат по юридическому консультационному обслуживанию и оказанию услуг по восстановлению бухгалтерского учета, а также обоснованность применения вычета по НДС по данным договорам.

Претензии налоговых органов сводились к следующему:

- отчеты о выполненных работах не содержат конкретного перечня оказанных услуг, отсутствует информация о проведенных мероприятиях, предоставленных конкретных рекомендациях и выполненных работах, консультации носят обезличенный характер, не содержат расчета стоимости оказанных услуг;

- организация не обосновала необходимость осуществления расходов, не доказала наличие связи между оказанными ему консультационными юридическими услугами и своей производственной деятельностью, не доказала, что заключение договоров было экономически оправдано и положительно повлияло на результаты деятельности налогоплательщика;

- организация не представила внутренние документы, подтверждающие использование этих услуг и положительный эффект, полученный от их использования;

- в организации работали два бухгалтера, а в штатном расписании имелась в наличии должность юриста-консультанта.

Суд, проанализировав как условия договоров, так и другие представленные доказательства, в том числе акты приемки-передачи оказанных услуг, отчеты и т. д., занял сторону налогоплательщика. Он установил, что в отчетах о юридическом консультационном обслуживании были указаны: количество консультаций, период

и сроки консультаций, тематика, ссылки на нормативные, законодательные акты, федеральные законы.

Кроме того, исполнителем юридических и консультационных услуг были сделаны соответствующие выводы и даны конкретные рекомендации для клиента, в частности:

- по соблюдению норм и требований гражданского законодательства в части основных понятий договора и его условий и обязательному применению их организацией в финансово-хозяйственной деятельности в целях создания в перспективе условий минимизации потерь от неустойки (в различных ее видах), предъявляемой контрагентами, а также во избежание рисков для бизнеса при проведении проверок органами МВД;

- по применению норм действующего гражданского, налогового законодательства. Документы (договоры, акты приема-передачи оказанных услуг, отчеты об оказанных услугах) оформлены в соответствии с требованиями действующего законодательства, отчеты подписаны сторонами без разногласий.

Все это позволило судьям признать факт выполнения всего объема работ, предусмотренного в заключенных договорах, подтвержденным. А реальность оплаты работ подтверждена платежными поручениями.

Ссылки налоговой инспекции на то, что представленные в подтверждение оказания услуг акты приема-передачи, отчеты и счета-фактуры не содержат подробной расшифровки и указания на объем оказанных услуг, были отклонены, поскольку они не свидетельствовали о нереальности совершенных сделок. Также был отклонен довод об отсутствии у организации цели получения прибыли. По мнению суда, это утверждение носит предположительный характер. Судьи пояснили, что наличие в штате организации бухгалтеров не может расцениваться как обстоятельство, исключающее право налогоплательщика привлечь стороннюю организацию для выполнения определенных функций, связанных с ведением бухгалтерского учета, поскольку субъекты предпринимательства вправе самостоятельно определять способы ведения хозяйственной деятельности.

В итоге, оценив все доказательства в совокупности и взаимосвязи, судьи пришли к выводу, что приобретение налогоплательщиком услуг по юридическому и бухгалтерскому консультированию было связано с осуществлением им предпринимательской деятельно-

сти, а также признали подтвержденной реальность несения расходов по их оплате с учетом НДС, их документальное подтверждение и соответствие требованиям ст. 252 НК РФ. Поэтому они посчитали правомерным как отнесение спорных затрат в состав расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, так и включение НДС, уплаченного контрагенту, в состав вычетов.

Таким образом, следует получать и хранить экспертные заключения, отчеты и иные документы, подтверждающие факт оказания соответствующих услуг, и обращать особое внимание на их качество. Целесообразно продумать аргументы в пользу привлечения сторонних специалистов, закрепить их в форме приказа руководителя о проведении мероприятий по поиску и отбору юридической (аудиторской, консультационной) фирмы для оказания определенных услуг с обоснованием, почему эти действия не могут быть выполнены штатными сотрудниками. Кроме того, следует фиксировать, например, в виде служебных записок или внутренних отчетов, полученный экономический эффект, в том числе экономию средств организации в результате юридических побед, если удалось в полной мере отстоять права организации или как минимум добиться снижения размеров претензий и санкций.

К какому виду отнести расходы на юридические услуги в налоговом учете?

Как уже подчеркивалось, расходы на юридические услуги в силу подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), при рассмотрении дела арбитражным судом на основании ст. 101 и 106 АПК РФ относятся к судебным издержкам, которые являются частью судебных расходов. В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 265 НК РФ судебные расходы признаются внереализационными.

В письме УФНС России по г. Москве от 22.02.05 № 20-12/10937 разъяснено, что расходы по оплате услуг адвокатов при рассмотрении дела в арбитражном суде признаются внереализационными. Если при этом их стоимость возмещается налогоплательщику проигравшей стороной,

то сумму возмещения необходимо включить во внереализационные доходы на основании п. 3 ст. 250 НК РФ.

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.08 № Ф08-4549/2008 по делу № А32-30591/2004-60/751-2007-3/373 отмечено, что затраты на оплату юридических услуг по ведению дела в суде также учитываются в составе внереализационных расходов.

Однако в постановлении ФАС Уральского округа от 18.06.08 № Ф09-4346/08-С3 по делу № А76-26157/07 суд признал правомерным учет затрат на оплату юридической помощи (услуг адвоката) в составе прочих расходов на основании подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Отметим, что на общий результат — на величину налоговой базы — порядок признания расходов (в составе прочих расходов на производство и реализацию, которые признаются косвенными, либо внереализационных расходов) не влияет.

Как отразить расходы в бухгалтерском учете?

Как правило, расходы на юридические услуги признаются именно расходами по обычным видам деятельности и отражаются в торговых организациях и организациях общественного питания на счете 44 "Расходы на продажу", а в остальных организациях — на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Расчеты со сторонними организациями — юридическими, аудиторскими, консалтинговыми и иными фирмами — следует проводить с использованием счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а расчеты с внештатными юристами по договорам гражданско-правового характера отражают на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (пример 1).

Если же юридические услуги непосредственно связаны с судебными процессами и являются, по сути, судебными издержками, их стоимость относят в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". На этот же счет списывается и сумма возмещения дополнительных расходов сверх стоимости юридических услуг, например, возмещения расходов по проезду и проживанию внештатного юриста, представляющего интересы организации в суде, который проводится в другом городе или даже в другом государстве (пример 2).

ПРИМЕР 1

Строительная компания заключила договор на юридическое обслуживание со специализированной юридической фирмой. Стоимость услуг за текущий месяц составила 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. Расчеты производятся в течение 10 дней после подписания акта об оказании услуг. В учете строительной компании составлены записи:

- Д-т сч. 26** "Общехозяйственные расходы",
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
 100 000 руб.
 отражена стоимость юридических услуг (без НДС);
Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

- К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
 18 000 руб.
 отражен НДС по юридическим услугам;
Д-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам",
К-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"
 18 000 руб.
 предъявлен к вычету НДС по юридическим услугам;
Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",
К-т сч. 51 "Расчетные счета"
 118 000 руб.
 оплачены юридические услуги ■

ПРИМЕР 2

Против торговой компании подан иск в арбитражный суд. Разбирательство проходит в другом городе. Торговая компания заключила с частнопрактикующим юристом договор поручения на представление ее интересов в суде. В соответствии с условиями договора поверенному выплачивается:

- вознаграждение в размере 300 000 руб. (аванс в размер 100 000 руб. при заключении договора и оставшаяся сумма после завершения судебного процесса);
- возмещение фактически понесенных расходов, связанных с участием поверенного в процессе (расходов на проезд, проживание и т. д.), на основании представляемого поверенным отчета с приложением оправдательных документов.

Согласно отчету поверенного возмещаемые расходы составили 60 000 руб.

Все выплаты производятся в безналичном порядке путем перечисления на банковский счет юриста. В учете производятся записи:

- Д-т сч. 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

- К-т сч. 51** "Расчетные счета"
 100 000 руб.
 перечислен аванс юристу;
Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",
К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
 300 000 руб.
 отражены судебные издержки в части стоимости услуг внештатного юриста;
Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы",
К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
 60 000 руб.
 отражена сумма возмещения понесенных поверенным дополнительных издержек (проезд, проживание и т. д.) согласно утвержденному отчету;
Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",
К-т сч. 51 "Расчетные счета"
 260 000 руб. (300 000 + 60 000 – 100 000)
 произведены окончательные расчеты с юристом (поверенным) ■