

НАЛОГОВЫЙ ПРАКТИКУМ

под ред. И.А. Феоктистова



ОПАСНЫЕ СХЕМЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВ: НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Критерии
идентификации
налоговых схем

Последствия
необоснованной
налоговой выгоды

Признаки
недобросовестного
налогоплательщика

Возможность
участия в сделке

Информационный партнер
РОССИЙСКИЙ БУХГАЛТЕР

ГРОСС
Медиа

Концепция системы
планирования
для целей
налоговых проверок

ОПАСНЫЕ СХЕМЫ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВ: НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Издание второе, дополненное

Под редакцией И.А.Феоктистова

ВВЕДЕНИЕ

Налоговое законодательство в нашей стране далеко от идеала. И хотя законодатели пытаются постоянно совершенствовать его, провести грань между законными схемами минимизации налогов и попыткой уклониться от их уплаты довольно призрачна. Долгое время чиновники из Минфина России и ФНС России пытались оперировать понятием "недобросовестный налогоплательщик". Впервые это понятие использовал Конституционный Суд РФ в 1998 г. Однако, введя новый термин, судьи не потрудились дать его определение. В результате его трактовки были настолько размыты и невняты, что в процессе рассмотрения налоговых споров для оценки степени недобросовестности налогоплательщика начали использоваться самые разнообразные критерии, а принятое решение чаще всего было основано на субъективном мнении судей. Поэтому появление документа, позволяющего упорядочить деятельность судов и ввести определенные рамки "судебного усмотрения", было просто необходимо.

Прогресс в деле наметился в конце 2006 г., когда увидело свет Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 (далее - Постановление N 53).

Принимая документ, ВАС РФ решил отказаться от абстрактного понятия "недобросовестность" и заменил его более конкретным понятием "необоснованная налоговая выгода". Кроме того, судьи определили ряд признаков, наличие которых может свидетельствовать о необоснованности выгоды, полученной предприятием.

В нем судьи заменили понятие "недобросовестность" на так называемую необоснованную налоговую выгоду. Более того, определили признаки такой выгоды, на которые должны ориентироваться как налоговики при проверках компаний или индивидуальных предпринимателей, так и суды при решении арбитражных споров с инспекторами.

Теперь, когда определены правила игры, можно надеяться, что налогоплательщикам будет проще доказывать свою правоту в залах Фемиды.

Если вкратце, то необоснованной налоговой выгоды считается, когда она получена от операции, целью которой была исключительно минимизация налоговых платежей в бюджет. Такие операции в Постановлении N 53 судьи называют лишенными целей делового характера. Другими словами, по мнению судей, всякая сделка должна иметь какую-либо дополнительную цель (например, получение дохода), кроме снижения налогового бремени. Договор же заключенный лишь для того, чтобы, скажем, уменьшить размер налоговых платежей по НДС, ведет к получению необоснованной налоговой выгоды. А значит, судьи должны признать его недействительным, а необоснованно сэкономленную сумму налога нужно взыскать в бюджет. А кроме того, потребовать заплатить штраф и пени.

Признаки необоснованной налоговой выгоды приведены также в Постановлении N 53. Надо сказать, что ничего принципиально нового судьи не придумали. И раньше, доказывая недобросовестность налогоплательщика, чиновники указывали, что подозрительными выглядят сделки между взаимозависимыми лицами, которые носят разовый характер, или когда используются посредники и т.п.

Конечно, сами по себе указанные признаки еще не говорят о том, что сделка была совершена исключительно для минимизации налогов. Однако их совокупность может стать поводом обвинить предприятие в занижении налоговых платежей. Правда, в Постановлении как-то размыто, что же понимать под этой совокупностью, сколько улик говорит о том, что в действиях фирмы есть необоснованная выгода.

Вообще судьи провозглашают презумпцию невиновности в отношении всех налогоплательщиков. Однако компании или предпринимателю придется убедить суд в том, что это действительно так. И хотя бремя доказывания возлагается на инспекторов, на практике редко удается остаться безучастными в судебном процессе.

Необоснованная выгода возникает, по мнению судей, когда компания или предприниматель действовали без "должной осмотрительности и осторожности". Что это означает, не совсем понятно. Однако проще взыскать деньги с компании, которая "неосмотрительно" заключила договор с фирмой - нарушителем налогового законодательства. Для этого налоговикам даже не придется искать какие-то иные признаки необоснованной налоговой выгоды.

Другой вопрос - когда налогоплательщик в силу своей взаимозависимости с контрагентом знал о том, что тот нарушает налоговое законодательство. Тогда необоснованная налоговая выгода будет обнаружена даже при отсутствии других улик.

С того момента, как ВАС высказался по данному вопросу, уже сформирована определенная арбитражная практика. Судьи взяли на вооружение выводы, изложенные в Постановлении N 53, и повсюду их применяют.

В книге мы расскажем о том, какие законные схемы минимизации налогов теперь стоит применять с оглядкой.

Глава 1. ЧТО ТАКОЕ НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА И КАКОВЫ ЕЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

Налоговая выгода - это сокращение налоговых платежей фирмы за счет получения дополнительных вычетов и льгот, уменьшения налоговой базы, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение уплаченных сумм из бюджета. Уже из самого определения налоговой выгоды видно, что данный документ затрагивает интересы плательщиков налога на добавленную стоимость в первую очередь. Ведь порядок исчисления и уплаты именно этого налога, в частности, правомерность применения нулевой ставки при отгрузке товаров на экспорт, право на возмещение налога из бюджета, возможность использования налогового вычета чаще других являются предметом судебных разбирательств.

Налоговая выгода уменьшает размер налогового бремени и рассматривается как следствие экономически оправданных действий добросовестного налогоплательщика.

Арбитры постановили, что для получения права на ее применение необходимо представить налоговому органу все надлежаще оформленные документы. Однако странно, что на получение прибыли требуется чье-то разрешение, тем более от налоговых органов.

Налоговому органу, в свою очередь, предстоит обнаружить и доказать, что представленные документы содержат неполные, недостоверные или противоречивые сведения. Казалось бы, все более чем понятно и предельно просто. Но есть одно "но" - ни законодатели, ни арбитры не разъясняют, что следует понимать под неполнотой, недостоверностью и противоречивостью сведений.

Необоснованная выгода - это та, которая получена от сделки, стороны которой ставили перед собой одну единственную цель - минимизировать налоговые платежи. Такие сделки ВАС РФ назвал "не обусловленными разумными экономическими или иными причинами", а соответственно лишенными, "целей делового характера".

Поясним. Арбитры в своем Постановлении разъяснили, что кроме желания снизить налоговое бремя в основе любой заключаемой сделки помимо уменьшения налоговых платежей должна быть заложена хотя бы еще одна дополнительная цель. Например, извлечение прибыли. А вот как раз договор, заключенный лишь для того, чтобы уменьшить установленные налоговые платежи, и приведет к необоснованной налоговой выгоде. В этом случае налоговики должны доказать отсутствие целей делового характера сделки и, соответственно, факт получения необоснованной выгоды. А суд в свою очередь признает подобную операцию недействительной, и нарушителей ждет взыскание того самого сэкономленного налога, но только уже в виде пени и штрафа.

Добавим, что согласно п. 7 Постановления N 53 суд может признать: налогоплательщик учел операции для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. В этой ситуации судьи обязаны определить объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции. Другими словами, налоговая выгода (вычет налога, его возмещение, применение налоговой льготы и т.п.) будет предоставлена налогоплательщику, но только в том объеме, который положен по реальной сделке, как ее квалифицировал суд.

Глава 2. ПРИЗНАКИ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

ВАС РФ предусмотрительно назвал в своем Постановлении N 53 признаки, указывающие на получение необоснованной выгоды. Однако арбитры привели давно применяемые в налоговой практике признаки недобросовестности налогоплательщика.

Итак, налоговая выгода является необоснованной в случаях, если:

- фирма учла операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);

- налогоплательщик получил ее не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

- у компании нет реальной возможности осуществить ту или иную операцию. То есть недостаточно времени, места или объема материалов, которые необходимы для производства товаров, выполнения работ, или отсутствуют необходимые условия для выполнения

хозяйственной операции. В п. 5 Постановления N 53 приведен такой пример: у фирмы нет управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и т.п. Пример из жизни можно привести такой. Компания заключила договор с субподрядчиком на выполнение строительных работ. И нанятая фирма закончила работы за неделю. Хотя очевидно, что меньше чем за месяц объем работ, указанный в договоре, выполнить нельзя. Или, например, фирма заказала маркетинговое исследование у организации, в штате которой состоит один директор, совершенно не понимающий, что такое маркетинг;

- предприятие для целей налогообложения учитывает только операции, которые влекут саму налоговую выгоду, хотя для реальной деятельности требуется учитывать и другие операции. Скажем, операции по закупке и перепродаже товаров не проведены в учете.

Обратите внимание: перечень обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности налоговой выгоды, не является исчерпывающим. На необоснованность налоговой выгоды могут указывать и другие обстоятельства. Важно, чтобы они были подтверждены доказательствами. В этом разделе мы остановимся на упомянутых выше признаках налоговой выгоды.

2.1. Операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)

Первый критерий необоснованной налоговой выгоды - когда операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. Что это означает на практике? Пленум ВАС РФ особо подчеркивает, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если арбитражный суд установит, что главная цель фирмы - только лишь получить прибыль исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то такая выгода не может быть признана обоснованной. Надо сказать, что и раньше, до того, как увидело свет Постановление N 53, судьи обращали внимание на так называемую деловую цель сделок.

Чего стоит уже ставшее притчей во языцех скандальное Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О. По мнению судей, организация несет реальные затраты, если НДС уплачен за счет собственного имущества или своих денежных средств. При этом он уточнил, что переданное в счет оплаты имущество (в том числе ценные бумаги: векселя, облигации, акции) и имущественные права, которые были ранее получены по возмездной сделке, на момент вычета НДС должны быть полностью оплачены. Либо деньги (иное имущество), которыми оплачен налог, получены от реализации товаров (работ, услуг). Это значит, что если на покупку имущества истрачены деньги, которые фирма получила безвозмездно, то вычет НДС по таким покупкам вообще не положен. Ведь фирма не понесла никаких реальных затрат по уплате налога. Так же обстоит дело, когда имеет место зачет взаимных требований. В своем Определении Конституционный Суд РФ подчеркнул, что, хотя фирмы вправе рассчитываться друг с другом неденежными средствами (как это бывает при зачете), это "не освобождает налогоплательщиков от обязанности по внесению такой же суммы налогов, как если бы расчет совершался в денежной форме".

А если фирма оплатила товар деньгами, которые получила займы, то вычет НДС по этому товару будет производиться по мере возврата кредита или займа. Такой же подход действует и при уступке права требования. Например, организация приобрела право требования долга, но еще не расплатилась за него. Затем составлен новый договор уступки, и этот долг отдан в оплату за купленные товары. Так вот, пока организация не заплатит деньги предыдущему кредитору, сумма "входного" НДС по этим товарам не считается фактически оплаченной. А значит, нет права и на вычет.

Конечно, благодаря поправкам, внесенным в Налоговый кодекс РФ, когда оплата в общем случае уже перестала быть одним из условий принятия НДС к вычету, правовая позиция, высказанная в Определении N 169-О, во многом нивелирована. Но не стоит забывать, что претензии налоговики могут предъявить и сейчас, проверяя деятельность компаний за тот период, когда указанные нормы еще действовали.

Справедливости ради отметим, что Конституционный Суд РФ позже в Определении от 4 ноября 2004 г. N 324-О также разъяснил, что случай оплаты приобретенных товаров за счет заемных денежных средств в Определении N 169-О приведен в качестве возможного примера сделок, которые не имеют разумной экономической цели. То есть сам по себе факт оплаты налога за счет заемных средств не может рассматриваться как получение необоснованной налоговой выгоды. Во всех подобных ситуациях чиновники и арбитражные суды вправе удостовериться в наличии или отсутствии таковой. Более того, согласно п. 9 Постановления N 53, обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

Теперь перейдем к конкретной арбитражной практике.

1. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22 марта 2006 г. по делу N А56-6934/2005 суд отказал организации в вычете НДС, уплаченному при ввозе импортных товаров на территорию России. А все потому, что товар был реализован предприятию, которое находилось в процессе ликвидации. Кроме того, у данного покупателя уже была непогашенная задолженность за поставленный ранее товар. Судьи сочли, что данная сделка не соответствует обычному хозяйственному риску, свойственному направленной на систематическое извлечение прибыли предпринимательской деятельности. Следовательно, она лишена разумной деловой цели.

2. Иногда чиновники обвиняют компании-экспортеров в отсутствии деловой цели, если они реализуют товар по цене ниже цены, уплаченной поставщикам. Впрочем, арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примеров можно привести Постановления Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. N 3946/06, ФАС Центрального округа от 19 мая 2006 г. N А35-3899/05-С29, ФАС Уральского округа от 15 января 2008 г. N Ф09-6270/07-С2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 марта 2007 г. N А19-17264/06-11-Ф02-1233/07-С1. Здесь служители Фемиды признали, что компании вправе возместить НДС по экспорту. Ведь факт продажи товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных организацией сделок. Дело в том, что при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не включается НДС, уплаченный поставщику.

3. Общество представило в налоговую инспекцию декларацию по НДС, в которой заявило к возмещению из бюджета сумму налога. Однако чиновники отказались возмещать НДС. Основанием для отказа обществу в возмещении НДС послужил вывод чиновников об отсутствии у налогоплательщика реально понесенных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм НДС - в расчетах использовались заемные денежные средства.

Общество обжаловало это решение в арбитражном суде. Судьи компанию поддержали. В Постановлении они пришли к такому выводу. Налогоплательщик заключил и исполнил сделки с реальными товарами, принял товары на бухгалтерский учет, оплатил их поставщикам с учетом НДС. Оплата товаров поставщикам денежными средствами, полученными по договору займа, не погашенному на момент проведения камеральной проверки, не может свидетельствовать об отсутствии у общества права на налоговые вычеты, поскольку использование в расчетах заемных денежных средств не противоречит налоговому законодательству.

В соответствии со ст. 807 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги. Следовательно, денежные средства, полученные обществом по договору займа, являются его собственными денежными средствами. Кроме того, заемные денежные средства были направлены обществом не на оплату приобретаемых товаров, а на покупку векселей, которые впоследствии предъявлены к погашению.

Следовательно, доказательств того, что у заявителя отсутствуют намерения, а также реальные возможности в дальнейшем исполнить обязательства по возврату оставшейся части займа, налоговый орган не представил. А значит, решение налоговиков незаконно (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17 мая 2007 г. по делу N А56-26294/2006).

4. Фирма включила в расходы стоимость услуг управляющей компании. Чиновники посчитали, что такие затраты не могут уменьшать налогооблагаемые доходы. По мнению фискалов, включение указанных расходов говорит о недобросовестности производственно-хозяйственных операций и экономической нецелесообразности сделок купли-продажи товара с участием группы компаний. Дескать, для получения максимального экономического эффекта фирме было бы целесообразнее осуществлять сделки по продаже производимой продукции самостоятельно, и деятельность зависимого от него и фактически подконтрольного ему общества имеет исключительно противоправную природу. Основным доводом налогового органа, свидетельствующим, по его мнению, о недобросовестности заявителя, является довод о взаимозависимости компаний группы и наличии централизованного управления со стороны головной компании. Следовательно, как полагают чиновники, понесенные заявителем затраты на управление не обладают характером реальных и экономически обоснованных.

Налоговая инспекция указывает на наличие у группы компаний одних руководителей и взаимной согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, что привело к искажению действительного экономического смысла совершенных обществом операций.

Однако, как указал суд, взаимозависимость не оспаривается заявителем. Сама по себе взаимозависимость не является безусловным основанием для вывода о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды: налоговому органу необходимо представить доказательства того, что такая выгода получена им именно в результате недобросовестных действий взаимозависимых лиц. Налоговики таких доказательств не представили. А суд на основе анализа договоров, иных документов, составленных в процессе заключения сделок, первичных бухгалтерских документов, счетов-фактур, товарных накладных, перевозочных документов пришел

к выводу о том, что все сделки, совершаемые компанией, являются реальными, имеют конкретную разумную цель, направлены на получение прибыли. Суд установил факт надлежащего исполнения обществом обязанностей налогоплательщика, уплаты им сумм налогов в бюджет.

Из положений гл. 25 Налогового кодекса РФ следует, что расходы налогоплательщика на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также затраты на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями, понесенные им, могут уменьшать полученные организацией доходы для целей исчисления налога на прибыль. Конечно, при условии, что данные расходы экономически обоснованы и документально подтверждены.

Исследовав экономические результаты, полученные обществом в спорном периоде, свидетельствующие о его финансовой стабильности, суд сделал обоснованный вывод об экономической оправданности понесенных им расходов на управление. Материалами дела также подтверждается и вывод суда о документальной подтвержденности понесенных обществом расходов. Исходя из этого, действия налоговиков не соответствуют действующему законодательству. Указанный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2007 г. по делу N A42-4488/2006.

5. Вызывают вопросы у чиновников и некоторые виды затрат. В частности, расходы на исследование конъюнктуры рынка (маркетинговые услуги) и затраты на бухгалтерские и консультационные услуги (аутсорсинг). Все они относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (ст. 264 Налогового кодекса РФ). По мнению инспекторов, экономическая обоснованность таких затрат вызывает сомнения, поскольку указанные работы налогоплательщики могли провести своими подразделениями, работающими в этих направлениях. Однако суды с таким подходом не соглашались. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2007 г. N Ф04-6333/2007(38133-A27-15), ФАС Волго-Вятского округа от 22 мая 2006 г. N A82-8772/2005-37, ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. N Ф04-1521/2006(20764-A46-15), ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2006 г. N A56-14860/2005, ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 апреля 2006 г. N A33-9867/05-Ф02-1356/06-С1.

6. По мнению Конституционного Суда РФ (Определение N 169-О), оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Правомерность таких выводов подтверждается судебной практикой (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 18 мая 2005 г. N A11-3810/2003-K2-E-1794, ФАС Северо-Западного округа от 5 мая 2006 г. по делу N A56-45123/2005).

Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 13 декабря 2005 г. N 9841/05, N 10053/05, N 10048/05 указывает: суды обязаны дать оценку совокупности доводов налоговой инспекции о фиктивности хозяйственных операций, связанных с производством, поставкой и экспортом товара, и их документального оформления. В том числе - о непрофильности экспортной операции для российского экспортера, произведенной не по месту осуществления им основной деятельности, использовании системы расчетов между российским экспортером и его поставщиками, направленной на уклонение от уплаты НДС. А также, об отсутствии разумной деловой цели заключаемых сделок, вовлечении в процесс производства и поставок продукции исключительно организаций, правомерность регистрации и реальность деятельности которых вызывают сомнения.

Как отмечено в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. N 7088/05, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что система расчетов между участниками данных отношений, а также передача товара по цепочке поставщиков не имеют экономического смысла. И предприняты с единственной целью создания видимости хозяйственных операций для обоснования возмещения суммы НДС.

Но существует и судебная практика, подтверждающая, что операции между участниками экономических и гражданских отношений необходимо оценивать с точки зрения разумных экономических и иных причин.

Еще раз подчеркнем: важным является то, что ВАС РФ указал: обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления деятельности (собственные или заемные средства, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от того, насколько эффективно денежные средства используются. Скажем, суды и ранее указывали, что наличие дебиторской и кредиторской задолженности не свидетельствует о недобросовестности организации, если ведется реальная хозяйственная деятельность (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 23 марта 2006 г., 20 марта 2006 г. N КА-A40/1829-06, ФАС Северо-Западного округа от 28 июня 2006 г. N A56-41294/2005).

2.2. Необоснованная налоговая выгода получена не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности

Налоговая выгода должна быть признана необоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4 Постановления N 53).

Теперь перейдем к арбитражной практике. Сначала расскажем о тех решениях, где инспекторам удавалось доказать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

1. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2007 г. N Ф04-3451/2007(34770-A27-42) по делу N A27-15140/2006-2. Суд не поддержал налогоплательщика, указав, что налоговая инспекция правомерно отказала возмещать НДС, поскольку фактически хозяйственная операция, которая послужила основанием для обращения налогоплательщика за возмещением НДС, не могла быть осуществлена, в связи с чем вычеты заявлены неправомерно. Невозможность реального осуществления поставки продукции подтверждается тем, что в штате продавца есть только руководитель, иных работников в штате общества не имеется, по юридическому адресу общество не находится, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств общество не имеет. К аналогичному выводу судьи ФАС этого же округа пришли в Постановлении от 30 мая 2007 г. N Ф04-3449/2007(34755-A27-42) по делу N A27-126767/2006-6.

2. Постановление ФАС Поволжского округа от 30 марта 2007 г. по делу N A12-15915/06. Суд поддержал налоговиков, установив наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и злоупотребления своим правом на возмещение НДС из бюджета. Общество купило товары для дальнейшей реализации и предъявило НДС к вычету. Однако материалами дела установлено, что по сделкам, в ходе которых приобретался товар, он за один день проходил цепочку нескольких юридических лиц.

Расчетные счета, перечисленные по схеме организаций, через которые между ними осуществлялись расчеты, находятся в одном банке. Налоговым органом в адрес организаций - покупателей товара направлялись требования о представлении документов. Документов, подтверждающих транспортировку товара и фактическое его существование, данными организациями не представлено.

Судебными инстанциями приняты во внимание также характер товара (техническая сложность и громоздкость) и то обстоятельство, что в составе общества числится один директор. Кроме того, нахождение в один день сотрудника в г. Элисте, где он изучал товар, и в г. Волгограде для приемки товара и направления его следующему покупателю, доставка товара в г. Волгоград в этот же день, перевозка через несколько организаций и возвращение в г. Элисту вызывают сомнение.

Таким образом, суд пришел к правильному выводу, что исполнение договора поставки не сопровождалось фактическим движением товара от поставщика к покупателю, а сводилось к оформлению документов, которые формально свидетельствовали о получении обществом товара, тогда как фактически товар в адрес общества не поступал.

При таких обстоятельствах судебные инстанции пришли к правильному выводу о наличии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности.

В итоге в удовлетворении иска о признании недействительным решения фискалов о привлечении к налоговой ответственности и доначислении налога на добавленную стоимость отказано, а встречное заявление инспекции о взыскании налоговых санкций за неполную уплату НДС удовлетворено.

3. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 мая 2007 г. по делу N A56-23520/2006. Суд отказал в признании недействительным решения ИФНС об отказе ООО в возмещении НДС, поскольку пришел к обоснованному выводу об отсутствии права на применение ставки 0 процентов по НДС и налоговых вычетов у общества, деятельность которого фактически сводилась к оформлению комплекта документов экспортера с целью необоснованного возмещения налога из бюджета.

Как видно из материалов дела, на основании контрактов, заключенных с иностранной фирмой, общество реализовало на экспорт товары. Они оплачены заемными денежными средствами, а также векселями банка, приобретенными за счет заемных денежных средств, переданными по "цепочке" и в тот же день предъявленными банку к погашению.

В ходе мероприятий налогового контроля инспекцией получены и представлены в материалы дела доказательства того, что указанные в грузовых таможенных декларациях товары конкретного российского производителя последним не изготавливались и не реализовывались, а следовательно, не могли быть отправлены на экспорт.

Так, на запрос налогового органа в ходе камеральной налоговой проверки производитель сообщил, что выпуск якобы экспортируемого товара прекращен, а его производство осуществлялось лишь для собственных целей, третьим лицам товары не продавались. Аналогичная информация поступила в инспекцию от Северо-Западного таможенного управления.

Оценив представленные сторонами доказательства, суд апелляционной инстанции сделал вывод о применении обществом схемы движения денежных средств, не позволяющей установить участие в расчетах организации - производителя экспортированных товаров. А также об отсутствии у заявителя возможности совершать реальные сделки с указанными товарами в связи с невозможностью их приобретения у лица, названного изготовителем этих товаров.

Таким образом, суд пришел к выводу, что заявитель получил необоснованную налоговую выгоду. Следовательно, решение налоговиков оставил в силе.

4. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 марта 2007 г. по делу N Ф03-А04/07-2/231. Налоговики обвинили общество в минимизации налога на игорный бизнес. Организация передала в аренду своему филиалу (арендатору) игровые автоматы. По мнению фискалов, налогоплательщиком фактически являлось общество и обязано было уплачивать данный налог исходя из налоговой ставки в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 369 Налогового кодекса РФ: за один игровой автомат - 7500 руб.

Между тем арендатор как субъект малого предпринимательства, руководствуясь действовавшими в спорный период нормами налогового законодательства, применял налоговую ставку за один игровой автомат - 2000 руб.

Проверяющие доначислили обществу налог на игорный бизнес. Судьи чиновников поддержали. Обстоятельства дела, установленные судом, свидетельствуют о предоставлении обществом по договорам аренды своему филиалу во временное владение и пользование нежилых помещений для организации работы игровых автоматов по адресам. Кроме того, общество сдавало в аренду игровые автоматы филиалу, предварительно сняв их с учета.

Проверяя возражения общества относительно того, что оно не получало доход от игровых автоматов по причине того, что были заключены указанные договоры, судьи посчитали, что действия общества направлены на снижение налогового бремени, поскольку сумма налога на игорный бизнес оказалась втрое меньше той, что общество должно было бы уплатить.

Общество по месту своей регистрации давно не представляет бухгалтерскую отчетность.

Кроме того, были завышены расходы по оплате труда и аренде персонала. Поэтому судебная инстанция признала сделки по передаче игровых автоматов мнимыми, не порождающими никаких последствий.

В соответствии со ст. 365 Налогового кодекса РФ налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Определение предпринимательской деятельности дано п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ, согласно которому предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Из приведенных формулировок норм закона следует вывод: обязанность платить данный налог возникает у организации (предпринимателя) с момента, когда она начала получать экономическую выгоду в виде дохода от деятельности в сфере игорного бизнеса.

Однако, учитывая, что по правилам пп. 2 п. 1 ст. 366 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения на игорный бизнес является игровой автомат, не будет иметь правового значения наличие доказательств того, в каком размере лицом, осуществляющим деятельность в сфере игорного бизнеса, получен доход. Ведь для признания этого лица налогоплательщиком достаточно установить использование им названного объекта налогообложения.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Обстоятельства данного спора о передаче обществом в аренду как нежилых помещений, так и игровых автоматов, несоразмерность понесенных в этой связи расходов, в том числе от передачи в аренду нежилых помещений, немотивированные расходы по заработной плате персонала общества, которые не обусловлены целями делового характера, позволили суду согласиться с обоснованием инспекцией правомерности доначисления обществу как налогоплательщику налога на игорный бизнес.

5. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 5 апреля 2006 г. N 15825/05 не согласился с доводами налогоплательщика, признав решение налоговой инспекции, отказавшей возместить НДС, законным. Судьи пришли к выводу, что при отсутствии достоверных доказательств реального экспорта товаров наличие у налогоплательщика документов, предусмотренных налоговым законодательством, не может служить достаточным основанием для возмещения налога из

бюджета. Суть дела такова. По результатам проверки налоговой декларации инспекция, не отрицая того, что компания представила полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, отказала обществу в возмещении из бюджета НДС. Отказ налоговики мотивировали тем, что в ходе проверок изготовитель экспортируемого товара установлен не был. Сделка же является убыточной для общества, мнимой и заключена с целью незаконного изъятия денежных средств из бюджета.

Как установлено инспекцией, на этикетках экспортируемого товара (электролитических танталовых объемно-пористых конденсаторов) его изготовителем указано ОАО "Элеконд" (г. Сарапул). Между тем изъятые сотрудниками таможни при вывозе товара за пределы РФ этикетки не являются этикетками ОАО "Элеконд". Доказательства изготовления в России электролитических танталовых объемно-пористых конденсаторов другими организациями (не ОАО "Элеконд") в деле отсутствуют. В соответствии с представленными налоговым органом справками количество поставленных на экспорт конденсаторов значительно превышает общий объем их производства ОАО "Элеконд".

Таким образом, в данном случае суды не располагали достоверными сведениями, доказывающими реальный экспорт товара, в отношении которого заявлены налоговые вычеты. Представление же налогоплательщиком документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, не может являться безусловным основанием для возмещения НДС.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 11 апреля 2007 г. N Ф04-2131/2007(33183-A02-34) по делу N A02-1392/2006, от 11 апреля 2007 г. N Ф04-2129/2007(33203-A02-34) по делу N A02-1452/2006, от 11 апреля 2007 г. N Ф04-2130/2007(33205-A02-34) по делу N A02-1451/2006, ФАС Поволжского округа от 12 апреля 2007 г. по делу N A55-9267/05 и от 24 июля 2007 г. N A55-16669/2006.

Надо сказать, что судебная арбитражная практика знает примеры, когда налогоплательщикам удавалось доказать, что действовали они в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

1. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 мая 2007 г. по делу N A56-38901/2006 суд признал недействительным решение ИФНС об отказе ООО в применении вычетов по НДС.

В ходе камеральной проверки уточненной декларации по НДС инспекция нашла в действиях общества признаки недобросовестности, а именно: минимальный размер уставного капитала - 8400 руб.; малая среднесписочная численность - 4 человека; отсутствие автотранспортных средств и складских помещений; непредставление товарно-транспортных накладных, подтверждающих отгрузку товаров покупателям; значительная отсрочка платежей по контракту, заключенному с иностранным партнером; неоплата товаров покупателями, а следовательно, отсутствие у общества реально понесенных затрат на уплату НДС на таможне; непринятие мер к погашению дебиторской и кредиторской задолженностей; низкая рентабельность сделок.

Судьи установили, что на основании контракта, заключенного с иностранной фирмой, общество ввезло на таможенную территорию Российской Федерации товары в таможенном режиме выпуска для свободного обращения, уплатив НДС в составе таможенных платежей за счет собственных средств со своего расчетного счета. Данные обстоятельства подтверждаются имеющимися в материалах дела копиями грузовых таможенных деклараций, платежных документов, выписок банка.

Приобретенные товары приняты на учет в установленном порядке. Реализация ввезенных товаров покупателям подтверждается договорами поставки, счетами-фактурами, товарными накладными, книгой продаж, платежными документами. То есть инспекция отказала обществу в применении налоговых вычетов в виде фактически уплаченных сумм налога, не опровергнув факты приобретения им товаров и их ввоза на территорию Российской Федерации. При этом налоговый орган указал на неисполнение обществом своих обязательств по оплате товаров иностранному партнеру и неполучение в полном объеме платы за товары, реализованные покупателям на внутреннем рынке. Однако судьи сделали вывод о наличии у компании права на применение налоговых вычетов и возмещение НДС в порядке, предусмотренном ст. ст. 171, 172, 176 Налогового кодекса РФ. Доводы инспекции о злоупотреблении заявителем правом на возмещение налога и совершении им недобросовестных действий обоснованно признаны судами несостоятельными.

Так, суды отклонили ссылку инспекции на малую численность организации (4 человека), отсутствие собственных или арендованных складских помещений, а также на отсутствие затрат, связанных с транспортировкой товаров.

Согласно условиям контракта доставка товаров на территорию Российской Федерации осуществляется на условиях СРТ-Санкт-Петербург за счет иностранного контрагента и его транспортом. По условиям договоров поставки общество не занимается отгрузкой и транспортировкой импортированных товаров, в связи с чем у него отсутствуют товарно-транспортные накладные, складские помещения и транспортные средства. Обязательства по

срокам поставки, номенклатуре, количеству и качеству товаров считаются выполненными с момента подписания товарной накладной представителями общества и покупателями товаров на внутреннем рынке. Товарные накладные по форме ТОРГ-12 составлены обществом в соответствии с требованиями действующего законодательства. Отсутствие у заявителя собственных или арендованных складских помещений, транспортных средств, а также специалистов, обеспечивающих хранение и перевозку товаров, в целях достижения результатов экономической деятельности компенсируется им возложением соответствующих обязанностей на своих контрагентов.

Суды установили, что наличие у общества на момент проведения камеральной проверки кредиторской и дебиторской задолженностей обусловлено положениями заключенных с иностранным партнером и с российскими контрагентами договоров об отсрочке платежей, что не противоречит действующему внешнеэкономическому, гражданскому и налоговому законодательству.

Расчеты налогоплательщика с иностранным поставщиком не влияют на право применения налоговых вычетов, поскольку при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации НДС уплачивается не поставщиком, а таможенному органу. Вместе с тем неисполнение покупателями обязанности по оплате товаров не освобождает заявителя от уплаты налога в бюджет.

Вывод инспекции о низкой рентабельности хозяйственной деятельности общества признан судами необоснованным, поскольку сделан без учета различных экономических факторов, влияющих на формирование этого показателя.

В соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса РФ юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Следовательно, стороны вправе самостоятельно определять цену реализации товаров исходя из соотношения спроса и предложения на рынке.

Из Постановления Пленума ВАС РФ N 53 следует, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала, выраженной в том или ином уровне рентабельности.

Суды установили, что плата за отгруженные товары превышает НДС, уплаченный на таможне. Помимо уплаты таможенных платежей, налогоплательщиком произведены отчисления в различные фонды, уплачены налоги и сборы.

В ходе камеральной проверки инспекцией установлено, что в результате реализации импортированных товаров обществом получена прибыль, учтенная для целей налогообложения. Однако незначительный размер прибыли, по мнению налогового органа, свидетельствует об отсутствии у общества цели извлечения прибыли. Между тем экономическая эффективность деятельности налогоплательщика не может влиять на его налоговые обязательства с учетом того, что инспекцией не оспаривается реальность совершенных им операций.

Таким образом, инспекция должна представить сведения, бесспорно подтверждающие, что действия заявителя не имели экономического обоснования, направлены на возникновение у него налоговой выгоды за счет незаконного возмещения налога из бюджета.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Суды установили, что общество совершало операции с реальными товарами, ввезенными на таможенную территорию Российской Федерации с целью перепродажи, уплатило в бюджет сумму налога при таможенном оформлении данных товаров и совершенные им хозяйственные операции не являются убыточными. При таких обстоятельствах судьи отменили решение налоговиков, отказавших в возмещении НДС.

2. ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 21 мая 2007 г. по делу N А56-24032/2006, отказывая в признании недействительным решения ИФНС о доначислении ООО сумм НДС, пришел к выводу, что поставка обществом товара другому юридическому лицу реальна. И хотя физическое лицо, числящееся учредителем, генеральным директором и главным бухгалтером данного юридического лица согласно протоколу допроса не знает о существовании ООО, указанное физическое лицо не отрицает возможности подписания финансово-хозяйственных документов общества от его имени по доверенности.

Как следует из материалов дела, инспекция провела камеральную налоговую проверку декларации общества по НДС, в которой общество заявило к возмещению налог.

По результатам проверки инспекция приняла решение, которым доначислила обществу НДС, рассчитала пени и штраф, предусмотренный ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Основанием для принятия такого решения послужило то, что созданная в декабре 2005 г. компания в том же налоговом периоде заявила к возмещению крупную сумму налога. При этом в

январе и феврале 2006 г. общество представило в инспекцию нулевую отчетность. Уплата обществом НДС поставщику произведена за счет заемных денежных средств, среднесписочная численность общества не определена, у него имеется задолженность по уплате налогов перед бюджетом, и в ходе встречных проверок его контрагентами не представлены запрошенные документы. Кроме того, согласно опросам физических лиц, числящихся учредителями, руководителями и главными бухгалтерами организаций - контрагентов общества, установлено, что эти лица к данным организациям не имеют отношения. Данные обстоятельства, по мнению инспекции, свидетельствуют о том, что деятельность общества не имеет разумной деловой цели и направлена на получение возмещения НДС из бюджета.

Судьи чиновников не поддержали. Право налогоплательщика на применение налоговых вычетов обусловлено фактами приобретения товаров для совершения операций, облагаемых НДС, уплаты суммы НДС поставщикам (в редакции норм Налогового кодекса РФ, действовавшей в проверяемый период) и принятия товаров на учет.

Согласно п. 1 ст. 176 Налогового кодекса РФ, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с пп. 1 - 2 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Согласно п. 4 Постановления Пленума ВАС N 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Как следует из материалов дела, общество приобрело у поставщика измерительное оборудование по договору. Приобретенный товар общество реализовало покупателю также по договору. Согласно договору, заключенному с покупателем, поставка товара осуществляется транспортом и за счет поставщика общества.

Таким образом, вывод о том, что по условиям договора обязанность по доставке товара возлагалась на общество, не соответствует материалам дела.

Нельзя признать обоснованным и вывод о том, что реальная поставка обществом товара покупателю не осуществлялась. Как следует из протокола допроса свидетеля, числящегося учредителем, генеральным директором и главным бухгалтером покупателя, он подписывал учредительные, а также иные документы от имени покупателя, содержание и перечень которых он не помнит. При этом он не отрицает возможности подписания финансово-хозяйственных документов покупателя от его имени по доверенности.

При таких обстоятельствах следует признать, что вывод об отсутствии реальной поставки обществом товара покупателю основан на неполном исследовании доказательств по делу.

Согласно п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ N 53 создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции и разовый характер операции сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды налогоплательщика необоснованной. Эти обстоятельства могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды лишь в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в п. 5 этого Постановления, доказательства наличия которых по настоящему делу инспекцией не представлено.

Наличие у общества убытка по результатам деятельности за 9 месяцев 2006 г., значительных кредиторской и дебиторской задолженностей, а также задолженности перед бюджетом по уплате налогов в данном случае также не может служить основанием для признания налоговых вычетов общества неправомерными.

При таких обстоятельствах следует признать правильным вывод суда первой инстанции о том, что общество правомерно применило налоговые вычеты и у него возникло право на возмещение НДС, а инспекцией не доказана необоснованность налоговой выгоды заявителя.

3. Ярким примером отсутствия реальной предпринимательской деятельности может служить ситуация, изложенная в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 18 декабря 2006 г. N А56-18298/2006. Налоговой инспекции не составило особого труда доказать суду, что основной целью деятельности предприятия было не получение экономической выгоды от предпринимательской деятельности, а возмещение из бюджета сумм НДС по импортному товару. Налоговый орган использовал практически все признаки необоснованности налоговой выгоды, перечисленные ВАС РФ. В Постановлении по делу фигурируют и минимизация кадрового состава, и отсутствие производственно-управленческих служб, без которых деятельность предприятия, осуществляющего финансово-хозяйственные и внешнеторговые операции в крупных размерах, невозможна, и отсутствие основных средств, складских, офисных помещений и транспортных средств. А также "непринятие налогоплательщиком мер к ликвидации как дебиторской, так и кредиторской задолженностей, представление налоговому органу нулевой отчетности". Кроме того, налог, исчисленный с реализации товаров, был всегда меньше, чем суммы заявленных вычетов, а предъявленные к возмещению суммы налога несоизмеримы по удельному весу с другими налоговыми отчислениями организации. В таких обстоятельствах вывод суда о том, что

деятельность предприятия направлена исключительно на получение из бюджета сумм НДС, заявленного к вычету, а следовательно, не имеет деловой цели, вполне закономерен.

Аналогичные выводы содержатся и в более поздних Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 17 марта 2008 г. N Ф08-1131/08-408А и Поволжского округа от 22 мая 2007 г. N А55-16518/06.

2.3. У организации нет ресурсов для выполнения необходимого объема работ

Отсутствие у фирмы реальных материальных ресурсов, управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств - то есть всего того, что требуется для выполнения того объема работ (товаров, услуг), который был установлен договором, - первый признак необоснованной налоговой выгоды.

Приведем примеры из арбитражной практики.

1. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27 июля 2005 г. N А29-5446/2004а. В деле инспекторы пришли к выводу о том, что предприятие неправомерно возместило налог на добавленную стоимость и включило в расходы стоимость материалов, приобретенных для производственной деятельности, в связи с их отсутствием у налогоплательщика. Общество не представило доказательств реальности совершения сделок, факта приобретения и получения строительных материалов, финансово-хозяйственной деятельности поставщика. По мнению налогового органа, указанные обстоятельства свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика и исключают право общества на возмещение налога на добавленную стоимость и отнесение расходов по оплате материалов на себестоимость.

В период, за который общество заявило налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и отнесло на расходы затраты по приобретению стройматериалов, поставщик товаров никакой хозяйственной деятельности не вел, товар не производил и не закупал, складских помещений не имел. При таких обстоятельствах суд пришел к обоснованному выводу о недобросовестности действий ООО и признал, что расчеты между предприятиями носили формальный характер, а сделки, заключенные ими, фиктивны, поэтому ООО неправомерно предъявило к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость и отнесло суммы расходов на приобретение товаров.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 19 июля 2006 г. N Ф03-А51/06-2/2015.

2. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 октября 2006 г. по делу N А05-1984/2006-18. Инспекция провела выездную проверку, по итогам которой общество привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль. Компания обжаловала это решение в суде.

Как следует из материалов дела, общество заключило договоры на оказание услуг по переработке металлолома, а также на проведение погрузо-разгрузочных работ. Однако налоговикам удалось представить доказательства, согласно которым контрагент не имел реальной возможности осуществлять операции по переработке, погрузке-разгрузке металлолома с учетом времени, места нахождения металлопродукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. У него отсутствовали необходимые условия для достижения результатов при выполнении условий договоров с обществом в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

Суд признал налогоплательщика недобросовестным, указав, что его контрагент не имел возможности осуществлять операции в рамках договора с учетом времени, места нахождения продукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг, а также в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

3. Постановление ФАС Поволжского округа от 18 января 2007 г. по делу N А55-5530/2006-22. Для выполнения ремонтно-строительных работ для заказчиков обществом были заключены договор субподряда и договор на ремонтно-отделочные работы. Затраты по оплате этих услуг обществом были отнесены на расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В ходе проверки инспекцией установлено, что подрядчик с 2003 г. отчетность не представляет, материально-техническая база для проведения комплекса работ по ремонту отсутствует.

Отказывая в удовлетворении требований общества, арбитражный суд исходил из недобросовестности налогоплательщика. При этом суд указал, что налогоплательщик не может считаться добросовестным, если, вступая в договорные отношения, не проявил необходимую осмотрительность при выборе контрагентов.

4. Недостаточная численность персонала или отсутствие работников в компании вообще также может свидетельствовать о получении необоснованности налоговой выгоды.

В качестве примера можно привести Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 января 2007 г. N Ф04-8777/2006(29887-А46-15) по делу N А46-3599/2006. В ходе выездной налоговой проверки компанию обязали заплатить недоимку, штраф и пени. Основанием для доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость послужили неправомерное, по мнению налоговой инспекции, завышение компанией расходов для целей налогообложения налогом на прибыль организаций и необоснованное заявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость.

Судьи пришли к выводу, что в действиях общества налицо признаки недобросовестного поведения при осуществлении предпринимательской деятельности и исполнении обязанностей налогоплательщика: юридические лица, с которыми осуществлялись хозяйственные отношения, были зарегистрированы по утерянным документам и по адресам, по которым никогда фактически не находились. Более того, они не имеют в своем составе имущества и персонала, необходимого для осуществления предпринимательской деятельности, их интересы представляли неустановленные лица, налоговая отчетность не представлялась либо представлялась, но с нулевыми показателями, налоги в бюджет не уплачивались, в систему взаиморасчетов были включены векселя при отсутствии необходимости такой формы расчетов.

Поскольку заявителем не доказана достоверность сведений первичных учетных документов, на основании которых был произведен налоговый вычет по НДС, возмещение заявлено неправомерно.

Что касается налога на прибыль, то тут суд также исходил из недостоверности первичных документов по факту взаимоотношений с указанными выше лицами. Поэтому судьи не приняли эти документы в качестве подтверждения обоснованности произведенных расходов и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В силу п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации в целях налогообложения прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. 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 Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из системной связи ст. 252 Налогового кодекса РФ, п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ, ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" следует, что факт, основания и размер расходов доказываются путем представления совокупности первичных документов, удовлетворяющих требованиям законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. Сведения, содержащиеся в расходных документах, должны быть достоверными.

Учитывая, что налоговой инспекцией установлена недостоверность документов, подтверждающих обоснованность произведенных расходов, арбитражный суд обоснованно признал неправомерным уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму произведенных расходов и отказал в удовлетворении требований в этой части.

Таким образом, действия налогоплательщика можно рассматривать как недобросовестные, поскольку у юридических лиц, с которыми осуществлялись хозяйственные отношения, не было персонала, необходимого для осуществления предпринимательской деятельности.

К такому же выводу пришел и ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 21 марта 2007 г. N Ф04-2131/2006(32431-А46-37) по делу N 15-972/2005.

5. В Постановлении от 5 февраля 2007 г. по делу N А42-6681/2005 ФАС Северо-Западного округа также посчитал, что налогоплательщик получил необоснованную налоговую выгоду. В ходе проверки налоговики установили, что между обществом и другой компанией был заключен договор консигнации, согласно которому общество (комиссионер) обязуется по поручению комитента осуществить от своего имени и за свой счет торговые операции с товарами. Налоговая инспекция полагает, что общество занизило базу по налогу на прибыль, поскольку комиссионного вознаграждения получено не было. Аналогичные выводы налоговая инспекция сделала в отношении занижения налоговой базы и вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Суд пришел к обоснованному выводу о том, что осуществление комиссионной торговли обществом на основании договора консигнации не подтверждается. Фактически общество самостоятельно приобретало и реализовывало товары, то есть при исчислении налогов необходимо учитывать стоимость товаров, а не комиссионное вознаграждение. Также суд признал, что в ходе выездной проверки доказано участие общества в создании схемы уклонения от уплаты

налогов, договор консигнации составлен с целью занижения налоговой базы. Согласно протоколу изъятия, в помещении офиса общества обнаружены документы, имеющие отношение к деятельности комитента, и его печать, а подписи на договорах с поставщиками, в бухгалтерском балансе, налоговых декларациях, договоре консигнации и ряде иных хозяйственных документов от имени директора комитента подделаны, так как на момент подписания директора контрагента не было в живых. Более того, из материалов дела следует, что безвременно усопший директор комитента был единственным сотрудником комитента.

Таким образом, суд сделал вывод о том, что общество использовало компанию-контрагента для видимости осуществления комиссионной деятельности. Так что налицо создание схемы ухода от налогов с использованием посредников и получение необоснованной налоговой выгоды.

6. В другом деле ФАС Северо-Западного округа признал налогоплательщика недобросовестным, указав, что его контрагент не имел возможности осуществлять операции в рамках договора с учетом времени, места нахождения продукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. А также в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств (Постановление от 11 октября 2006 г. по делу N A05-1984/2006-18).

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная проверка, по результатам которой общество привлечено к ответственности за умышленную неуплату НДС и налога на прибыль. Посчитав, что проверяющие нарушили права и законные интересы общества, оно обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения инспекции недействительным.

Судьи, однако, не поддержали организацию. В ходе проверки налоговой инспекцией, в частности, установлено неправомерное завышение обществом расходов на реализацию на экспорт и внутренний рынок металлолома. Основанием для такого вывода инспекции послужили следующие обстоятельства. Общество заключило договоры с контрагентами на оказание услуг по переработке металлолома, а также на проведение погрузо-разгрузочных работ. При исчислении налога на прибыль общество уменьшило доходы на сумму расходов по оплате услуг, оказанных контрагентом, а суммы НДС, уплаченные исполнителю, предъявило к вычету при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет.

При этом судом установлено, что контрагент не имел реальной возможности осуществлять операции по переработке, погрузке-разгрузке металлолома с учетом времени, места нахождения металлопродукции и объема материальных ресурсов, экономически необходимых для оказания услуг. У него отсутствовали необходимые условия для достижения результатов при выполнении условий договоров с обществом в силу отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных активов, транспортных средств.

Материалы дела свидетельствуют о формальном составлении первичных документов с переработчиком металлолома в целях необоснованного возмещения НДС и занижения базы, облагаемой налогом на прибыль. Суд установил, что документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение его права на применение налоговых вычетов по НДС и на отнесение к расходам затрат, связанных с выполнением переработчиком работ, содержат недостоверные сведения о фактических хозяйственных отношениях между последним и обществом.

С учетом изложенного суд сделал вывод о том, что инспекция обоснованно доначислила налог на прибыль и отказала в возмещении соответствующей суммы НДС по спорным операциям.

2.4. Операции с товаром, который реально не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета

Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета, также является признаком необоснованной налоговой выгоды.

То есть, если у компании отсутствует часть первичных бухгалтерских документов (товарно-транспортных накладных), на основании которых производится списание и оприходование товаров грузоотправителем и грузополучателем, а также складского оперативного и бухгалтерского учета, это свидетельствует об отсутствии факта передачи и получения товаров в том объеме, который указан налогоплательщиком в поданной декларации. Если эти обстоятельства будут доказаны налоговой инспекцией, требования налогоплательщика о возмещении налога не подлежат удовлетворению. Правомочность такого утверждения подтверждают и выводы судей. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 31 октября 2005 г. N A82-7054/2004-28, ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2006 г. по делу N A56-24613/2005, от 24 апреля 2006 г. по делу N A56-51334/04.

2.5. Обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной

В п. 6 Постановления N 53 Пленум ВАС РФ привел ряд обстоятельств, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

К таким обстоятельствам относятся:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- использование в расчетах одного банка;
- транзитные платежи между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными признаками, в частности указанными выше, могут свидетельствовать о получении компанией или предпринимателем необоснованной налоговой выгоды.

Только в этом случае можно судить о преступных намерениях налогоплательщика.

Но при этом судьи забыли уточнить, что же стоит понимать под совокупностью? И сколько признаков необходимо обнаружить, чтобы доказать неблагоприятность намерений налогоплательщика?

Чиновники уверены: чтобы признать налоговую выгоду необоснованной, двух косвенных признаков более чем достаточно. Однако ВАС РФ все же советует не следовать лишь формальной стороне дела, а оценивать возможность реального осуществления операций. То есть если у суда не возникнет сомнений в том, что оспариваемая сделка имела место в действительности, то налоговикам навряд ли удастся обвинить предприятие в недобросовестности даже при наличии сразу нескольких признаков необоснованности налоговой выгоды. К такому выводу Президиум ВАС РФ пришел в Постановлении от 24 октября 2006 г. N 5801/06 по делу N А50-20003/2005-А1.

Чтобы подтвердить реальность проведенной сделки, в качестве доказательства судьям нужно предъявить не только документы, подтверждающие факт совершения той или иной операции, но и показания свидетелей и заключения экспертов. Дело в том, что в судебной практике уже есть прецеденты, подтверждающие действенность подобных способов доказывания. Скажем, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 27 ноября 2006 г. в деле N А56-11955/2006 поддержал налоговую инспекцию, отказав предприятию в вычете НДС. Причиной тому стали свидетельские показания, а также экспертное заключение, в соответствии с которыми было установлено, что подписи на счетах-фактурах не принадлежат руководителю фирмы-поставщика. Суд отметил, что данные документы содержат недостоверную информацию и не могут служить основанием для вычета налога на добавленную стоимость.

К такому же выводу пришли судьи ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 30 мая 2007 г. N Ф04-3449/2007(34755-А27-42) по делу N А27-126767/2006-6.

2.5.1. Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции

Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 указал, что создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 13 февраля 2007 г., 14 февраля 2007 г. по делу N КА-А40/467-07. Общество экспортировало в Беларусь товары и заявило НДС по этой операции к возмещению. Однако налоговики отказались это сделать, обвинив общество в недобросовестности. Суд чиновников не поддержал, рассуждая так.

Право общества на применение налоговой ставки 0 процентов и возмещение НДС, уплаченного поставщикам, основано на положениях ст. 165 Налогового кодекса РФ и Соглашения от 15 сентября 2004 г. между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг", а также Приложения к нему и обусловлено представлением налоговому органу документов, предусмотренных Положением о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при перемещении товаров между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 15 сентября 2004 г., а также наличием достоверных документов, подтверждающих факт и размер затрат на уплату НДС поставщикам.

При исследовании и оценке материалов дела суд признал требования нормативных актов соблюденными, а налоговые вычеты - подтвержденными, относимыми и допустимыми доказательствами.

Суд установил, что выручка от продажи индивидуальному предпринимателю из Республики Беларусь товара по договору поступила, что подтверждено выписками банка.

Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указал, что создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Проверяя довод налогового органа о недобросовестном поведении налогоплательщика, суд счел его не основанным на фактических обстоятельствах.

При этом суд исходил из того, что создание общества было вызвано необходимостью разделить производственную и торговую деятельность и постепенно перевести всю торговую деятельность по продаже выпускаемой продукции и приобретенных для перепродажи товаров на специализированную организацию; взаимозависимость организаций необходима для установления и ведения единой ценовой политики и избежания связанных с такой деятельностью экономических рисков и не влияет на условия и экономические результаты их деятельности. Разделение бизнеса на производственный и торговый позволило решить проблему прозрачности и контролируемости бухгалтерского и налогового учета, в первую очередь по НДС, так как трудоемкость процесса раздельного учета и распределения НДС, уплаченного поставщикам, по субсчетам на внутрироссийский и внешний рынок часто вызывала арифметические ошибки в учете и, как следствие, неполную уплату налогов, исчисление пени и наложение штрафов.

Проанализировав объяснения заявителя, декларации по НДС и налогу на прибыль, суд установил, что утверждение налогового органа о неполной уплате налоговых платежей в бюджет и убыточности деятельности заявителя не соответствует действительности.

Оценив изложенные обстоятельства в совокупности и взаимной связи, суд пришел к выводу о том, что общество создано не в целях возмещения НДС и ухода от налогов, а с целью оптимизации бизнеса для улучшения контроля за процессом экспорта продукции и упрощения процедуры сбора и анализа документов, формирующих сумму НДС к уплате и возмещению.

При изложенных обстоятельствах судом обоснованно отклонены доводы налогового органа о неподтверждении заявителем права на применение налоговой ставки 0 процентов и недобросовестности заявителя.

В соответствии с Положением документы, подтверждающие применение налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров в Республику Беларусь, должны быть представлены налоговому органу в течение 90 дней с момента отгрузки товара.

На 91-й день налог подлежит начислению по налоговой ставке, соответствующей номенклатуре реализованного товара.

Материалами дела подтверждается, что полный пакет документов представлен заявителем налоговому органу в установленные законом сроки. При таких обстоятельствах у инспекции отсутствовали основания для доначисления налога.

2.5.2. Взаимозависимость участников сделок

Взаимозависимость участников сделок сама по себе еще не свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды. Прежде чем рассматривать арбитражную практику, нужно определиться с понятием взаимозависимости.

Какие лица считаются взаимозависимыми

Статья 20 части первой Налогового кодекса РФ содержит определение "взаимозависимые лица", а также устанавливает основания для признания физических лиц и (или) организаций таковыми.

Согласно п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, в частности, когда:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной

организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой. Если доля такого участия составляет 20 процентов и менее, то указанные организации не могут быть признаны взаимозависимыми;

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению. Такое подчинение может определяться как законодательными актами (государственная гражданская служба, военная служба, правоохранительная служба), так и уставными документами и должностными инструкциями, положениями организаций;

- лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Близкими родственниками ст. 14 Семейного кодекса РФ называет родителей и детей, дедушек, бабушек и внуков. Семейное законодательство регулирует отношения только между данными лицами.

Получается, что взаимозависимыми лицами могут быть только упомянутые выше близкие родственники. Другие родственники, относящиеся к наследникам третьей и последующих очередей (ст. ст. 1144 и 1145 Гражданского кодекса РФ), для целей применения налогового законодательства могут быть признаны судом взаимозависимыми лицами по п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ. Об этом поговорим чуть ниже.

Добавим, что ст. 97 Семейного кодекса РФ регулирует также отношения между лицами, которые состоят в отношениях свойства: отчима, мачехи, пасынка, падчерицы.

Согласно п. 1 ст. 124 Семейного кодекса РФ усыновление или удочерение является приоритетной формой устройства детей, оставшихся без попечения родителей. Усыновление производится на основании решения суда по заявлению лиц (лица), которые желают усыновить ребенка (п. 1 ст. 125 Семейного кодекса РФ). При этом дела об усыновлении ребенка рассматриваются судом в порядке особого производства по правилам, предусмотренным гражданским процессуальным законодательством.

Согласно п. 1 ст. 145 Семейного кодекса РФ опека или попечительство устанавливаются над детьми, оставшимися без попечения родителей, в целях их содержания, воспитания и образования, а также для защиты их прав и интересов.

Судебные органы также могут признать лиц взаимозависимыми и по другим основаниям. Эта норма прописана в п. 2 ст. 20 Налогового кодекса РФ. Однако учтите, что право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 данного Налогового кодекса, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах (Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О).

Кроме того, установить факт взаимозависимости лиц по обстоятельствам, отличным от тех, что упомянуты в п. 1 ст. 20 Налогового кодекса РФ, может только суд в ходе рассмотрения дела, касающегося обоснованности вынесения решения о доначислении налога и пеней с участием налоговой инспекции и налогоплательщика. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в п. 1 Информационного письма от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Если обратиться к судебной практике, то можно сгруппировать случаи, когда суды признают взаимозависимость лиц. Это происходит:

- между организациями, учредителями которых являются одни и те же граждане, которые заинтересованы во взаимодействии своих организаций и установлении выгодных условий купли-продажи;

- между юридическим лицом и его руководителем (например, гражданин-покупатель является директором общества-продавца);

- между организацией и ее работниками;

- между двумя юридическими лицами, руководитель одного из которых имеет значительную долю участия в другом юридическом лице.

Еще раз подчеркнем, судебная практика отмечает взаимозависимость лиц в числе обстоятельств, которые в совокупности с иными подтвержденными фактами могут свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды. Однако суд, анализируя представленные налоговыми инспекторами доказательства, не должен принимать во внимание формальные признаки, указывающие на недобросовестность.

Можно ли признать необоснованную налоговую выгоду,
если лица взаимозависимы

Судьи ВАС РФ отмечают взаимозависимость лиц в числе обстоятельств, которые в совокупности с иными подтвержденными фактами могут свидетельствовать о неправомерности действий налогоплательщика. Подчеркнем, только могут. Сама по себе взаимозависимость никак не может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды или о недобросовестности. Однако сделки между такими участниками обращают на себя пристальное внимание налоговиков. И есть случаи, когда последние выигрывали спор. Правда, одной только взаимозависимости тут недостаточно.

Приведем пример. Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 10 августа 2006 г. N Ф09-2484/06-С2 по делу N А47-15755/05 пришел к следующим выводам. Предъявив к вычету НДС, общество действовало недобросовестно, поскольку проведенные им операции по приобретению имущества не были обусловлены разумными экономическими причинами, а имели целью создание условий для возникновения необоснованной налоговой выгоды, так как были совершены между аффилированными и взаимозависимыми лицами, связаны с предоставлением займов и последующими зачетами взаимных требований.

В другом деле ФАС Московского округа указал на наличие признаков недобросовестности в действиях налогоплательщика на основании того, что помимо прочего им был установлен факт взаимозависимости между ним и контрагентами по договору (Постановление от 6 декабря 2006 г., 11 декабря 2006 г. N КА-А40/11969-06-П по делу N А40-13961/05-176-150). С этим был согласен и ВАС РФ в своем Определении от 13 апреля 2007 г. N 3588/07.

Приведем еще несколько примеров. В течение проверяемого периода обществом осуществлялись выпуск и реализация собственных векселей, при этом в большинстве случаев векселя реализовывались аффилированным лицам с отрицательной разницей (дисконтом) с отнесением дисконта на расходы заявителя. При этом судом апелляционной инстанции установлены и материалами дела подтверждаются обстоятельства, свидетельствующие, что указанные лица являются взаимозависимыми и производили безденежные операции по обмену собственных векселей при отсутствии хозяйственных операций, направленных на получение прибыли. Представленные налоговой инспекцией в подтверждение этих обстоятельств доказательства, которым судом дана надлежащая оценка, свидетельствуют о создании обществом искусственной ситуации по увеличению затрат с целью минимизации налога на прибыль и недобросовестном характере действий налогоплательщика. С учетом изложенных обстоятельств суд апелляционной инстанции обоснованно признал отнесение заявителем спорной суммы дисконта на затраты неправомерным (Постановление ФАС Уральского округа от 25 апреля 2006 г. N Ф09-3019/06-С7 по делу N А60-37240/05).

В Постановлении от 19 сентября 2005 г. N Ф09-4081/05-С7 ФАС этого же округа также поддержал налоговиков. Компания относила на расходы стоимость по договорам на оказание информационно-консультационных услуг. Учитывая взаимозависимость контрагентов, экономическую заинтересованность сторон по договорам, неопределенность договорных обязательств, отсутствие конкретной информации об оказанных услугах, отсутствие данных о формировании цены и определении стоимости оказываемых услуг, фактический порядок расчетов, штатную численность сотрудников общества, профессиональную подготовку, должностные инструкции, объективное наличие у работников общества необходимых знаний, информации и навыков для выполнения своих функциональных обязанностей в производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности, а также материалы дополнительных мероприятий налогового контроля, встречных проверок, ответы организаций, которым оказаны аудиторские услуги, протоколы допросов работников общества свидетельствуют о том, что расходы общества по договорам на оказание информационно-консультационных услуг непосредственно не связаны с производственной деятельностью общества, экономически не обоснованы и документально не подтверждены, в связи с чем оснований для отнесения расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) и включения в состав расходов, уменьшающих доходы, не имеется.

Кроме того, данные обстоятельства, установленные судебными инстанциями и подтвержденные материалами дела, свидетельствуют о недобросовестности действий общества, направленных на завышение затрат в целях высвобождения от налогообложения значительных средств.

Впрочем, есть и противоположные судебные решения. Прежде всего, это собственно Постановление Пленума ВАС РФ N 53. Еще раз повторим: сама по себе взаимозависимость сторон сделки не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

Уже после того как указанное Постановление увидело свет, суды, опираясь на него, стали выносить вердикты в пользу налогоплательщиков. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Уральского округа от 22 января 2007 г. N Ф09-12007/06-С3 по делу N А47-4423/06, от 13 декабря 2006 г. N Ф09-11058/06-С7 по делу N А60-25251/05.

В завершение отметим: чтобы снизить риск возникновения претензий со стороны фискальных органов, необходимо исключить из деятельности компании, если это возможно, любые возможные признаки, свидетельствующие о ее взаимозависимости с контрагентами.

2.5.3. Неритмичный характер хозяйственных операций

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, Пленум ВАС РФ в Постановлении N 53 указал неритмичный характер совершения хозяйственных операций.

Приведем пример: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 июня 2007 г. по делу N А56-26281/2006. Инспекция провела камеральные налоговые проверки представленных обществом деклараций по налогу на добавленную стоимость, согласно которым к вычетам заявлены суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении на территории Российской Федерации товаров для перепродажи.

Поскольку приобретенный товар общество оплатило за счет заемных денежных средств, инспекция сделала вывод о том, что общество не понесло реальных затрат на уплату сумм налога на добавленную стоимость. Кроме того, налоговая инспекция посчитала, что деятельность общества является недобросовестной и направлена на необоснованное возмещение сумм налога из бюджета. В обоснование такого вывода инспекция сослалась на то, что уставный капитал общества составляет минимально требуемую законом сумму; среднесписочная численность работников - один человек; отсутствуют документы (товарно-транспортные накладные), подтверждающие факт доставки товара покупателю; общество не предпринимает мер по взысканию с покупателя товара дебиторской задолженности.

Компания не согласилась с указанными решениями налоговиков и обратилась в арбитражный суд. Суд поддержал компанию. Во-первых, доводы инспекции об отсутствии у общества реальных затрат на оплату товара, в том числе уплату сумм налога на добавленную стоимость, в связи с использованием налогоплательщиком в расчетах заемных денежных средств обоснованно отклонены судом первой инстанции.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 4 ноября 2004 г. N 324-О, если налогоплательщик не несет реальных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм налога на добавленную стоимость, то есть если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем, то право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено.

Как указал Пленум ВАС РФ в п. 9 Постановления N 53, обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.) или от эффективности использования капитала.

Следовательно, уплата налога на добавленную стоимость за счет денежных средств, полученных по договору займа, не противоречит законодательству о налогах и сборах.

В материалах дела имеются документы, свидетельствующие о частичном погашении обществом суммы займа. Так, согласно дополнительному соглашению о предоставлении отступного общество передало заимодавцу векселя, приобретенные по договору купли-продажи ценных бумаг. Векселя содержат передаточную надпись в адрес общества. Налогоплательщиком также представлено дополнительное соглашение к договору займа о продлении срока возврата займа. Податель жалобы не ссылается и на отсутствие каких-либо обстоятельств, свидетельствующих о том, что обязательства по договору займа не будут исполнены в дальнейшем.

Учитывая изложенное, общество понесло реальные затраты на оплату товара, в том числе уплату сумм налога на добавленную стоимость.

В Определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О указано, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

Следовательно, обязанность по доказыванию обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, также лежит на налоговом органе.

Ссылки инспекции на среднесписочную численность работников общества, минимальный уставный капитал, наличие дебиторской и кредиторской задолженностей обоснованно отклонены судом первой инстанции, поскольку названные обстоятельства сами по себе в силу положений гл. 21 Налогового кодекса РФ не препятствуют налогоплательщику применить налоговые вычеты и возместить налог на добавленную стоимость из бюджета.

Как видно из материалов дела, в соответствии с условиями заключенных обществом договоров транспортировка товара осуществлялась его контрагентами - либо продавцом товара, либо покупателем.

Ссылки инспекции на невозможность анализа "основных экономических показателей" хозяйственных операций общества в связи с неосуществлением им деятельности до сентября 2005 г. также являются несостоятельными, так как неритмичный или разовый характер хозяйственных операций сам по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Такая правовая позиция отражена в Постановлении N 53.

Наличие расчетных счетов общества и его контрагентов в одном банке, осуществление расчетов в течение нескольких дней также не препятствуют заявителю реализовать право на налоговый вычет. Наличие замкнутой схемы движения денежных средств между обществом и его контрагентами налоговым органом не выявлено. Как разъяснено в Постановлении N 53, осуществление расчетов с использованием одного банка само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

С учетом изложенного суд кассационной инстанции считает обжалуемое решение суда первой инстанции законным.

2.5.4. Нарушение налогового законодательства в прошлом

Если раньше чиновники уже привлекали компанию или предпринимателя к ответственности за нарушение налогового законодательства, то сей факт также может сыграть не на руку при рассмотрении дела в суде. Конечно, презумпцию невиновности никто не отменял, но статус "рецидивиста" в отношении налоговых преступлений всегда вызывает подозрения. Впрочем, как указывают судьи, нарушение налогового законодательства в прошлом само по себе не может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

2.5.5. Разовый характер операции

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал разовый характер сделки. Данное обстоятельство может считаться не более чем косвенным подтверждением факта получения необоснованной налоговой выгоды. Постановление N 53 не уточняет, какая операция должна считаться разовой. По нашему мнению, к таким операциям могут быть отнесены только те операции, которые совершаются не только с одним контрагентом, но и в отношении одного вида активов или обязательств. У налогоплательщиков, осуществляющих систематическую предпринимательскую деятельность, могут возникать разовые отношения с отдельными поставщиками, но приобретение одноименных активов или приобретение одноименных обязательств имеет место, как правило, в течение каждого цикла производства и реализации продукции (работ, услуг).

2.5.6. Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика.

2.5.7. Осуществление расчетов с использованием одного банка

Если у организации и ее контрагента счета открыты в одном банке, то это также может служить признаком получения необоснованной налоговой выгоды. Заметьте, только может. То есть, в принципе, в том, что компании обслуживаются в одном кредитном учреждении, ничего криминального нет. Однако арбитражная практика знает случаи, когда этот факт служит основанием для обвинения фирмы в получении необоснованной налоговой выгоды. В качестве примера можно привести Постановление ВАС РФ от 13 апреля 2007 г. N 3588/07, ФАС Московского округа от 6 декабря 2006 г., 11 декабря 2006 г. N КА-А40/11969-06-П по делу N А40-13961/05-176-150. В деле компанию привлекли к ответственности за неполную уплату налога на прибыль вследствие необоснованного отнесения в состав расходов платежа, произведенного обществом банку за факторинговые услуги. Инспекция посчитала, что данные расходы не могут быть признаны экономически оправданными, услуги приобретены не для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС. Суд поддержал чиновников. В своем вердикте они указали следующее. В действиях продавца, заявителя, покупателя-должника и банка усматривается взаимозависимость, контрагенты не имели реального намерения исполнить

обязательства по сделкам купли-продажи, предшествовавшим заключению договора финансирования под уступку права требования, между действиями организаций и банка существует причинно-следственная связь, в связи с чем осуществленные заявителем платежи не являются экономически оправданными, направленными на осуществление деятельности, связанной с получением дохода, и поэтому они не должны учитываться при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Расчеты между организациями проводились по счетам, открытым в одном банке в один день. В этот период банк осуществлял операции финансирования под уступку денежного требования с признаками схемы, направленной на уклонение от налогообложения налогом на прибыль как банка, так и клиентов банка по операциям факторинга. При этом контрагентами клиентов по сделкам купли-продажи являлись одни и те же организации. Прибыль заявителя по сделкам, заключенным с контрагентами, должна составлять 40 239 руб. 84 коп., в то время как по договору финансирования под уступку денежного требования заявитель перечислил банку вознаграждение в сумме 9 000 000 руб. Убыток от договора факторинга составил 8 959 760 руб. 16 коп.

Исходя из указанных обстоятельств, суд пришел к выводу о том, что заключение обществом с банком договора факторинга и уплата по нему 9 000 000 руб. не могут быть признаны ни экономически обоснованными, ни произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Следовательно, спорные затраты заявителя не отвечают критериям, позволяющим считать их расходами, уменьшающими налогооблагаемую прибыль. А сама компания получила необоснованную налоговую выгоду на экономии налога на прибыль.

Другое дело рассматривал ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 11 января 2007 г. по делу N А56-25339/2006. Тут судьи были на стороне организации. Инспекторы попытались обвинить фирму в получении необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Основаниями для вынесения такого решения послужили следующие обстоятельства, выявленные в ходе встречных проверок контрагентов общества: местонахождение некоторых из них неизвестно; некоторые контрагенты не сдают бухгалтерскую отчетность, учредителем и главным бухгалтером отдельных организаций является одно лицо; расчетные счета некоторых из контрагентов открыты в одном банке; контрагенты основных поставщиков общества также не сдают бухгалтерскую отчетность; не уплачивают налоги, а их местонахождение неизвестно. По мнению чиновников, все сделки с контрагентами совершены с целью необоснованного приобретения права на получение экономической выгоды путем уменьшения полученных доходов на сумму произведенных расходов (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ) и уменьшения общей суммы НДС на налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Однако судьи с инспекторами не согласились. Они заявили, что налоговое законодательство не связывает право налогоплательщика на включение в расходы понесенных затрат с такими обстоятельствами, как сдача контрагентами налогоплательщика бухгалтерской отчетности, состав учредителей и органов управления поставщиков, уплата ими налогов и нахождение их по месту регистрации. Поэтому налог на прибыль был доначислен инспекцией обществу неправомерно.

Доводы инспекции о нахождении расчетных счетов некоторых из контрагентов общества в одном банке обоснованно не приняты судом, поскольку данные обстоятельства сами по себе не являются основанием для отказа налогоплательщику в возмещении сумм НДС из бюджета.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 25 июля 2001 г. N 138-О, по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

Утверждения налоговой инспекции о направленности действий общества на получение денежных средств из бюджета правомерно отклонены судом как не доказанные в установленном порядке и основанные лишь на предположениях. В деле отсутствуют доказательства наличия у налогоплательщика при заключении и исполнении сделок с контрагентами умысла, направленного на получение из бюджета сумм НДС. При таких обстоятельствах начисление штрафов, пеней и требование уплатить НДС и налог на прибыль незаконны.

Еще в одном споре ИФНС доначислила обществу суммы НДС, поскольку общество, по мнению налоговиков, выполнило не все необходимые условия для предъявления НДС к вычету. В обоснование принятого решения налоговая инспекция сослалась на наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности, о чем свидетельствуют следующие обстоятельства в совокупности: использование "номинального" адреса; среднесписочная численность организации - 1 человек; отсутствие ликвидного имущества, в том числе основных средств, складов, транспортных средств для доставки грузов покупателям; отсутствие накладных расходов; минимальный уставный капитал; систематическое предъявление НДС к возмещению; реализация товаров недобросовестным российским контрагентам; прогрессирующие кредиторская и дебиторская задолженности; наличие счетов общества и его контрагентов в одном банке; отсутствие разрешительной документации на реализацию товаров на внутреннем рынке.

Судьи пришли к выводу, что действия налоговиков незаконны. Рассуждали представители Фемиды следующим образом: для возмещения НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, необходимо подтвердить фактическое перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации, уплату НДС таможенным органам и принятие импортированных товаров на учет.

Как видно из материалов дела, на основании контрактов, заключенных с иностранными организациями, компания приобрела товары (продукты питания), которые ввезены на территорию Российской Федерации и в дальнейшем реализованы по договорам поставки покупателям.

Факт ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации установлен судами, подтверждается надлежащим образом оформленными грузовыми таможенными декларациями и не оспаривается налоговым органом. Уплата обществом НДС таможенным органам при импорте товаров, принятие приобретенных товаров на учет и их последующая реализация также подтверждаются имеющимися в материалах дела документами (договорами, регистрами бухгалтерского учета, платежными документами).

Претензии чиновников к покупателю импортных товаров не могут свидетельствовать о необоснованном применении им налоговых вычетов. Ведь согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, которая изложена в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О, налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех участников многостадийного процесса уплаты и перечисления налогов в бюджет. Несостоятельным является довод подателя жалобы об использовании обществом "номинального" адреса. В материалы дела представлен договор, заключенный между заявителем и обществом с другой фирмой, о предоставлении рабочего места для исполнительного органа заявителя, о чем в устав общества внесены соответствующие изменения.

Также отклонен довод налогового органа о подписании документов общества лицом, не имеющим на это соответствующих полномочий. Согласно ст. 183 Гражданского кодекса РФ последующее одобрение сделки, совершенной неуполномоченным лицом, создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по сделке с момента ее совершения. В материалах дела имеются подтверждения того, что заявителем принят импортный товар и оказанные таможенным брокером услуги, что свидетельствует об одобрении обществом совершенных от его имени сделок.

Суд считает ошибочной ссылку налогового органа на невозможность установления, каким образом ввезенный груз доставлен к российским контрагентам общества, поскольку право на применение налоговых вычетов не ставится законодательством в зависимость от оформления транспортировки груза и других гражданско-правовых отношений.

Ссылка инспекции в обоснование недобросовестности заявителя на малую среднесписочную численность организации, отсутствие собственных или арендованных складских помещений признана судами несостоятельной.

Как видно из материалов дела, условиями заключенных обществом договоров не предусмотрено выполнение им обязанностей по доставке, перевалке и хранению импортируемых товаров. Вывоз товаров со склада временного хранения осуществлялся контрагентами общества. Отсутствие у заявителя собственных или арендованных складских помещений, транспортных средств, а также штатных специалистов по логистике и перевозкам в целях достижения результатов экономической деятельности компенсируется им возложением соответствующих обязанностей на своих контрагентов.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа об отсутствии необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Доказательств, свидетельствующих о том, что отсутствие технического персонала, основных средств, складских помещений и транспортных средств препятствовало обществу осуществлять деятельность, связанную с ввозом товаров и их перепродажей на территории Российской Федерации, инспекция в материалы дела не представила.

Суды правомерно не приняли и довод налогового органа о наличии у общества дебиторской задолженности, поскольку названное обстоятельство само по себе в силу положений гл. 21 Налогового кодекса РФ не влияет на право налогоплательщика применить налоговые вычеты и возместить НДС из бюджета.

Вывод инспекции о низкой рентабельности хозяйственной деятельности общества также является несостоятельным. В соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса РФ юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Следовательно, стороны вправе самостоятельно определять цену реализации товаров, исходя из соотношения спроса и предложения на рынке.

Из Постановления Пленума ВАС РФ N 53 следует, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала, выраженной в том или ином уровне рентабельности.

Наличие расчетных счетов общества и его поставщика в одном банке также не препятствует заявителю реализовать право на налоговый вычет. Как указано в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53, осуществление расчетов с использованием одного банка само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Приведенные инспекцией в кассационной жалобе доводы не свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика и совершении им действий исключительно с целью необоснованного возмещения НДС.

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О разъяснил, что в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности. Однако правоприменительные органы не вправе истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

В Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судьи установили, что общество совершало операции с реальными товарами, ввезенными на таможенную территорию Российской Федерации с целью перепродажи, и уплатило в бюджет сумму налога при их таможенном оформлении.

Налоговой инспекцией не представлены и доказательства наличия в действиях заявителя и его контрагентов согласованности, направленной на незаконное изъятие из бюджета сумм НДС при совершении сделок. При таких обстоятельствах решение инспекции не соответствует закону. А значит, требования чиновников подлежат отмене (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 мая 2007 г. по делу N А56-18746/2006).

Еще одно дело можно привести в качестве примера. Его рассматривал ФАС Московского округа в Постановлении от 21 ноября 2006 г., 22 ноября 2006 г. по делу N КА-А40/11479-06.

Изучив материалы дела, заслушав представителей сторон, поддержавших их позиции, суд кассационной инстанции не усматривает оснований к отмене решения и постановления исходя из следующего.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы декларации по НДС по ставке 0 процентов и документов, перечень которых содержится в ст. 165 Налогового кодекса РФ.

Согласно ст. 165 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, предусмотренных пп. 1 и (или) пп. 8 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения) и налоговых вычетов в налоговые органы, если иное не предусмотрено п. п. 2 и 3 настоящей статьи, представляются следующие документы: контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Российской Федерации; выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица - покупателя указанного товара (припасов) на счет налогоплательщика в российском банке; грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации; копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

При исследовании доказательств по делу судами установлено, что заявителем представлены все необходимые в силу закона документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что представленными налогоплательщиком выписками банка, а также свифт-сообщениями к ним подтверждается получение валютной выручки по спорным договорам.

Выписки банка соответствуют положениям Правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, утвержденных Банком России от 5 декабря 2002 г. N 205-П, и являются выписками из лицевого счета налогоплательщика.

Довод налогового органа о том, что представленные копии выписок банка не подтверждают факта поступления выручки, так как в них не указано, за что и по какому договору поступили денежные средства на счет налогоплательщика, не принимается судом кассационной инстанции, поскольку Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях не предусмотрено обязательное наличие ссылок в выписках банка на основания произведенных финансовых операций.

Кроме того, как следует из оспариваемого решения инспекции, налогоплательщик в комплекте документов с декларацией представил паспорта экспортных сделок, по которым производится учет поступлений платежей от иностранных контрагентов, и на запрос налогового органа банк подтвердил поступление валютной выручки по этим паспортам (с. 6 решения инспекции).

Реализуемые заявителем оптические системы представляют собой аппаратно-программные комплексы, позволяющие улучшить характеристики лазерных комплексов, для которых они поставляются. Общество является собственником программного обеспечения, поставляемого по контрактам с иностранными покупателями, что подтверждается необходимыми правоустанавливающими документами (авторским договором, соглашением сторон о внесении изменений в авторский договор, свидетельством об официальной регистрации программы для ЭВМ).

Согласно предъявленным ГТД, продукция прошла таможенный контроль. При этом в ГТД содержится информация о том, что с товаром поставлялось программное обеспечение, без которого, как следует из пояснений представителей общества, данных в заседании суда кассационной инстанции, поставляемые приборы не являются оптическими системами, заказанными покупателями, в связи с чем фирма и была указана в качестве производителя экспортируемого товара.

Налоговый орган в решении отметил, что все предъявленные заявителем ГТД зарегистрированы в электронной базе данных Федеральной таможенной службы, а Шереметьевская таможня подтвердила факт вывоза указанных в ГТД товаров.

На запрос инспекции Международный учебно-научный лазерный центр МГУ им. М.В. Ломоносова сообщил, что производство данных оптических систем возможно, экономически оправданной является их сборка из комплектующих, изготовленных на заказ специализированными (оптическими, механическими, напылительными и др.) предприятиями.

Перечисление денежных средств за приобретенные материальные ценности подтверждается платежными поручениями.

Инспекция не представила и в жалобе не указывает на доказательства, позволяющие сделать вывод о том, что организации, у которых общество приобретало материальные ценности, в дальнейшем реализованные заявителем, не являются указанными специализированными предприятиями, что изготовление элементов оптической системы, экспортируемой заявителем, не осуществляли, не имеют для этого необходимого оборудования и помещений.

Таким образом, судом апелляционной инстанции сделан правильный вывод о том, что отсутствие у инспекции сведений о наличии у поставщиков оборудования по сборке оптических систем, ее довод о невозможности установления происхождения экспортного товара, наличие у инспекции сомнений по поводу его реального существования противоречат доказанному факту вывоза товара за пределы таможенной территории РФ, заключению Международного учебно-научного лазерного центра МГУ им. М.В. Ломоносова, технической документации на товар и сертификатам качества, которые представлены инспекции. В соответствии со ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся при представлении в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса РФ, на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую оплату сумм налога. Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Московского округа от 16 июля 2007 г. N КА-А40/6676-07, от 25 июля 2007 г. N КА-А40/5743-07.

ВАС РФ в Постановлении N 53 разъяснил, что осуществление расчетов с использованием одного банка, осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, как и факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей, сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Поскольку доказательства оплаты фирме-поставщику с учетом налога на добавленную стоимость представлены налоговому органу в полном объеме; счета-фактуры, предъявленные в подтверждение вычетов, оформлены в соответствии с требованиями п. п. 5, 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ (налоговым органом это не оспаривается); заявлений о фальсификации обществом доказательств налоговый орган не делал; с учетом того, что в кассационной жалобе налоговый орган указывает, что поставщик и его поставщики уплатили НДС в бюджет; инспекцией не представлены доказательства необоснованного получения заявителем налоговой выгоды; а также с учетом Определения Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О, согласно которому истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет, и по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности, суды пришли к правильному выводу об отсутствии законодательно закрепленных оснований для привлечения общества к налоговой ответственности, принятия оспариваемого решения.

Суды путем исследования доказательств пришли к выводу, что указанные в оспариваемом решении обстоятельства, связанные с созданием и деятельностью общества, не могут свидетельствовать о неуплате заявителем НДС своему поставщику, а также о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды.

2.5.8. Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций

Среди обстоятельств, которые сами по себе не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком, суд указал осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций.

2.5.9. Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций

Последний признак, указанный в п. 6 Постановления N 53, который сам по себе не говорит о получении необоснованной выгоды, но позволяет сомневаться в правомерности сделок, - использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

2.6. Переквалификация сделок

При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 Гражданского кодекса РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 Гражданского кодекса РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 Гражданского кодекса РФ. Об этом сказано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ N 53.

В общем случае Гражданский кодекс РФ предусматривает в качестве последствия недействительности сделки взаимный возврат сторонами друг другу всего полученного по недействительной сделке. Однако в случае заключения притворной сделки двусторонняя реституция не применяется. В этом случае к сделке, которую стороны намеревались прикрыть, применяются относящиеся к ней правила гражданского законодательства.

Налоговые последствия притворных сделок состоят в том, что инспекция при проведении переквалификации сделки производит исчисление (доначисление) налогов, основываясь на реальных отношениях сторон сделки, а не на притворной их форме.

Согласно п. 2 ст. 170 Гражданского кодекса РФ в случае заключения притворной сделки (сделки, совершенной с целью прикрыть другую сделку) имеет место недобросовестное поведение участников гражданских правоотношений, выражающееся в злоупотреблении правом.

Действия налогоплательщика, связанные с заключением и исполнением гражданско-правовых сделок, в сфере налоговых правоотношений расцениваются с позиции деловой цели и отношения налогоплательщика к возможным нарушениям налогового законодательства его контрагентом.

Как мы уже говорили, в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 сказано, что налогоплательщик не должен совершать операции исключительно в целях получения налоговой выгоды или обогащения за счет бюджета. Надо сказать, что такое мнение суды высказывали и раньше. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П судьи пришли к выводу: налогоплательщик обязан уплачивать законно установленные налоги. При этом он вправе

использовать налоговые льготы, выбирать формы предпринимательской деятельности, наиболее оптимальные для него с точки зрения размера налоговых платежей.

Часто налоговики настаивают на переквалификации сделки в недействительную. Напомним, что Гражданский кодекс РФ предусматривает два вида недействительных сделок: ничтожные (недействительные независимо от признания их таковыми судом) и оспоримые (недействительные в силу признания их таковыми судом).

Однако вправе ли налоговики обращаться в суд с исками о признании сделок недействительными? В ст. 31 Налогового кодекса, где приведен перечень прав налоговых инспекторов, такой нормы нет. Однако п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" позволяет фискалам предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными. И хотя законы, принятые до 1 января 1999 г., действуют в той части, в которой они не противоречат Налоговому кодексу РФ (ст. 7 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"), в данном случае не все так просто.

Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 15 марта 2005 г. N 13885/04, от 7 июня 2005 г. N 924/05, от 7 июня 2005 г. N 2748/05 признает, что выводы арбитражных судов, прекращающих производство по делам, касающимся признания сделок недействительными по искам налоговых инспекций, основаны на неправильном применении и толковании норм материального и процессуального права. По мнению судей ВАС, государственные органы в случаях, предусмотренных федеральными законами, вправе обратиться с исками или заявлениями в арбитражный суд в защиту публичных интересов (ч. 1 ст. 53 Арбитражного процессуального кодекса РФ). Более того, отсутствие права предъявлять иски в суд о признании сделок недействительными в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ не лишает налоговые органы прав, которые предоставлены Законом РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1. А как мы уже упоминали, п. 11 ст. 7 упомянутого Закона такое право фискалам дает. То есть полномочия налоговых органов в сфере признания сделок недействительными должны реализовываться, поскольку это необходимо для выполнения возложенных на них задач.

Надо сказать, что поддержку такой позиции выразил и Конституционный Суд РФ. В Определениях от 25 июля 2001 г. N 138-О и от 8 июня 2004 г. N 226-О высказана следующая правовая позиция. Положение п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах не может рассматриваться как противоречащее Конституции РФ в случаях, когда речь идет о сделках, совершенных с целью, противной основам правопорядка и нравственности (ст. 169 Гражданского кодекса РФ).

По мнению судов, сам факт признания сделки недействительной в некоторых случаях вообще не влечет никаких налоговых последствий. Так, ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 3 октября 2000 г. по делу N А56-3558/98 указывал следующее. Поскольку основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции (ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"), а возврат денежных средств покупателю услуги не производился, у налогоплательщика нет оснований для внесения изменений в бухгалтерский и налоговый учет. Следовательно, и пересчета своих налоговых обязательств.

Если же в суде налоговая инспекция предоставит доказательства, достаточные для того, чтобы убедить суд в том, что недействительная сделка имела целью не достижение конкретного хозяйственного результата, а уклонение от уплаты налога или его части, а равно докажет обоснованный отказ или просрочку по уплате начисленных или подлежащих доначислению налогов, к сторонам сделки (помимо взыскания в доход государства всего полученного по сделке) могут быть применены санкции в виде штрафа на основании ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Следовательно, законодательством установлен различный механизм реализации полномочий налогового органа в случае, когда фактические действия сторон (и выбранный ими режим налогообложения) не соответствуют характеру их гражданско-правовых отношений, и когда, по мнению налоговой инспекции, имеет место заключение недействительной сделки.

В первом случае налоговики могут принять решение о доначислении налога, указав, что им изменена юридическая квалификация сделки, и обратиться в суд за взысканием недоимки.

Во втором случае, установив недействительность сделок и связанное с этой недействительностью изменение налоговой обязанности, - обратиться в суд с требованием о признании их недействительными и после удовлетворения заявленного требования применять процедуры бесспорного взыскания доначисленной недоимки.

2.7. Контрагенты

Налоговая выгода, которую получили организация или предприниматель, не может быть признана необоснованной только по той причине, что контрагент налогоплательщика не исполняет своих обязанностей, нарушает налоговое законодательство и т.п. Так сказано в п. 10 Постановления.

Ранее у судов не было единого подхода к вопросу о том, можно ли признать налогоплательщика недобросовестным из-за нарушений налогового законодательства его контрагентом. Так, в ряде решений суды пришли к следующему выводу: непредставление поставщиком бухгалтерской и налоговой отчетности в налоговые органы означает недобросовестность покупателя. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 марта 2006 г. N A19-16261/05-43-Ф02-803/06-С1, ФАС Волго-Вятского округа от 25 декабря 2007 г. N A43-8335/2005-34-333, ФАС Московского округа от 26 июня 2006 г. N КА-А40/5766-06-П. В иных решениях суды приходили к противоположному выводу (Постановления ФАС Уральского округа от 10 января 2008 г. N Ф09-9325/07-СЗ, ФАС Западно-Сибирского округа от 31 октября 2007 г. N Ф04-7669/2007(39853-А46-40)).

Однако налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. При этом рамки "должной осмотрительности и осторожности" не определены. Поэтому в каждой конкретной ситуации суд волен будет решать, можно ли считать действия предприятия осторожными или нет.

Другими словами, налоговая выгода может быть признана необоснованной из-за невыполнения своих налоговых обязанностей контрагентом только в том случае, если налоговая инспекция представит доказательства того, что об этих нарушениях налогоплательщик знал. Например, налоговый орган может доказать, что налогоплательщик обращался за выпиской из ЕГРЮЛ, получил выписку, в которой значилось, что организации не существует, однако все равно заключил договор с таким контрагентом. Также налоговая выгода признается необоснованной, если налогоплательщик и не исполняющий своих налоговых обязанностей контрагент взаимозависимы или аффилированы или же если сделки совершаются преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих обязанностей (это также должен доказать налоговый орган).

Исходя из этого, самостоятельно подтверждать добросовестность своего контрагента, требовать от продавца копии свидетельств о постановке на учет в налоговых органах, выписки из ЕГРЮЛ и т.п. не требуется.

В рамках данного раздела можно привести практику в отношении налоговых вычетов по НДС. Вправе ли налогоплательщик применить налоговый вычет, если контрагент не перечислил НДС в бюджет? Есть две противоположные точки зрения по этому вопросу.

Первая. Право на вычет есть. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Московского округа от 21 ноября 2006 г. N КА-А40/11470-06 по делу N A40-20826/06-115-159. В данном деле судьи поддержали налогоплательщика, указав, что факт неуплаты сумм НДС в бюджет контрагентами заявителя не является основанием для отказа в применении налоговых вычетов. При этом суд как раз сослался на п. 10 Постановления ВАС РФ N 53.

Это дело не единственное. Тот факт, что Налоговый кодекс РФ не ставит право на вычет в зависимость от уплаты налога другими налогоплательщиками, подтверждают и другие арбитражные дела. В качестве примера можно привести Постановления:

- ФАС Северо-Западного округа от 24 марта 2008 г. N Ф04-2089/2008(2773-А46-25), от 1 декабря 2006 г. по делу N A56-16976/2005;

- ФАС Восточно-Сибирского округа от 30 мая 2006 г. N A19-32844/05-51-Ф02-2548/06-С1 по делу N A19-32844/05-51, от 9 ноября 2006 г. N A19-5090/06-20-Ф02-5890/06-С1 по делу N A19-5090/06-20, от 9 ноября 2006 г. N A19-15154/06-24-Ф02-5919/06-С1 по делу N A19-15154/06-24, от 2 ноября 2006 г. N A19-10623/06-24-Ф02-5757/06-С1 по делу N A19-10623/06-24, от 25 октября 2006 г. N A19-11842/06-51-Ф02-5580/06-С1 по делу N A19-11842/06-51, от 3 октября 2006 г. N A33-1975/06-Ф02-5044/06-С1 по делу N A33-1975/06, от 19 октября 2006 г. N A19-12345/06-50-Ф02-5432/06-С1 по делу N A19-12345/06-50, от 11 мая 2006 г. N A19-3151/06-20-Ф02-2146/06-С1 по делу N A19-3151/06-20, от 3 мая 2006 г. N A19-27879/05-11-Ф02-1916/06-С1 по делу N A19-27879/05-11, от 18 апреля 2006 г. N A19-36982/05-18-Ф02-1549/06-С1 по делу N A19-36982/05-18, от 6 апреля 2006 г. N A19-41824/05-24-Ф02-1440/06-С1 по делу N A19-41824/05-24, от 14 февраля 2006 г. N A19-16081/05-52-Ф02-235/06-С1 по делу N A19-16081/05-52, от 18 января 2006 г. N A19-16677/05-5-Ф02-6924/05-С1, от 15 декабря 2005 г. N A19-11206/05-15-Ф02-6304/05-С1, 6 декабря 2005 г. N A19-19633/04-40-Ф02-6178/05-С1;

- ФАС Западно-Сибирского округа от 15 января 2007 г. N Ф04-8862/2006(29806-А70-25) по делу N A70-5806/13-2006, от 7 ноября 2006 г. N Ф04-7597/2006(28368-А03-41) по делу N A03-4995/06-34, от 26 июня 2006 г. N Ф04-3876/2006(23907-А70-25) по делу N A70-8971/21-05, от 1 февраля 2006 г. N Ф04-8/2006(19225-А70-6);

- ФАС Московского округа от 9 января 2008 г. N КА-А40/13616-07, от 23 октября 2006 г., 25 октября 2006 г. N КА-А40/10335-06 по делу N A40-7592/06-141-71, от 23 октября 2006 г., 27 октября 2006 г. N КА-А41/10347-06 по делу N A41-K2-23886/05, от 13 октября 2006 г., 19 октября 2006 г. N КА-А40/10012-06 по делу N A40-69899/05-112-226, от 12 июля 2006 г. N КА-А41/6187-06 по делу N A41-K2-22671/05, от 22 июня 2006 г. N КА-А41/5626-06 по делу N A41-K2-26415/05, от 10 февраля

2006 г. N КА-А40/290-06 по делу N А40-25320/05-142-242, от 8 февраля 2006 г. N КА-А40/238-06 по делу N А40-38820/05-116-326, от 23 января 2006 г., 16 января 2006 г. N КА-А40/13684-05, от 5 октября 2006 г. по делу N А12-35362/05;

- ФАС Поволжского округа от 5 февраля 2008 г. N 12-11508/2007-С36, от 15 августа 2006 г. по делу N А49-1632/2006-126А/17, от 31 октября 2006 г. по делу N А55-2546/2006-43, от 3 ноября 2006 г. по делу N А49-2720/06, от 31 октября 2006 г. по делу N А49-3012/06-164А/8, от 22 сентября 2006 г. по делу N А55-1792/06, от 21 сентября 2006 г. по делу N А57-27247/05-35, от 18 июля 2006 г. по делу N А12-33339/05-С29, от 13 июня 2006 г. по делу N А65-37454/2005-СА1-7, от 23 июня 2006 г. по делу N А06-4209У/4-21/05, от 1 июня 2006 г. по делу N А65-40785/2005-СА1-29, от 30 мая 2006 г. по делу N А65-37463/2005-СА2-41, от 23 мая 2006 г. по делу N А65-26568/05-СА1-7, от 17 мая 2006 г. по делу N А65-39719/2005, от 11 мая 2006 г. по делу N А65-18323/2005-СА1-37, от 27 апреля 2006 г. по делу N А65-18257/2005-СА2-9, от 25 апреля 2006 г. по делу N А65-19543/2005-СА2-41, от 25 апреля 2006 г. по делу N А55-15488/05-51;

- ФАС Северо-Западного округа от 8 декабря 2006 г. по делу N А05-4842/2006-11, от 6 декабря 2006 г. по делу N А05-7001/2006-18, от 28 ноября 2006 г. по делу N А56-17071/04, от 28 ноября 2006 г. по делу N А52-1217/2006/2, от 28 ноября 2006 г. по делу N А44-1694/2006-9, от 16 октября 2006 г. по делу N А52-242/2006/2, от 20 июля 2006 г. по делу N А52-471/2006/2, от 17 июля 2006 г. по делу N А56-26874/2005, от 14 июня 2006 г. по делу N А52-90/2006/2, от 14 июня 2006 г. по делу N А52-89/2006/2, от 2 июня 2006 г. по делу N А56-20089/2005, от 27 апреля 2006 г. по делу N А56-17714/2005, от 6 марта 2006 г. по делу N А52-4715/2005/2, от 27 февраля 2006 г. по делу N А44-5334/2005-7, от 16 февраля 2006 г. N А56-16498/2005, от 16 ноября 2006 г. N Ф08-5791/2006-2421А по делу N А32-63524/2005-23/1733;

- ФАС Северо-Кавказского округа от 21 июня 2006 г. N Ф08-2702/2006-1137А по делу N А63-15709/2005-С4, от 11 апреля 2006 г. N Ф08-968/2006-423А по делу N А53-17817/2004-С6-46, от 11 января 2006 г. N Ф08-6440/2005-2535А по делу N А53-17250/2005-С6-38;

- ФАС Уральского округа от 14 декабря 2006 г. N Ф09-11060/06-С2 по делу N А60-12176/06, от 11 декабря 2006 г. N Ф09-10938/06-С2 по делу N А60-15502/06, от 7 декабря 2006 г. N Ф09-10835/06-С7 по делу N А76-8602/06, от 6 декабря 2006 г. N Ф09-10233/06-С2 по делу N А07-15278/06, от 6 декабря 2006 г. N Ф09-10831/06-С2 по делу N А76-3588/06, от 6 декабря 2006 г. N Ф09-10849/06-С2 по делу N А07-7039/06, от 4 декабря 2006 г. N Ф09-10723/06-С2 по делу N А76-7276/05, от 23 ноября 2006 г. N Ф09-10395/06-С2 по делу N А07-10849/06, от 20 ноября 2006 г. N Ф09-10308/06-С2 по делу N А07-9804/06, от 20 ноября 2006 г. N Ф09-10206/06-С2 по делу N А47-1895/06, от 20 ноября 2006 г. N Ф09-10205/06-С2 по делу N А76-40986/05, от 23 ноября 2006 г. N Ф09-10467/06-С2 по делу N А07-10699/06, от 1 ноября 2006 г. N Ф09-9193/06-С2 по делу N А47-4078/06, от 1 ноября 2006 г. N Ф09-9547/06-С2 по делу N А47-3233/06, от 31 октября 2006 г. N Ф09-9760/06-С2 по делу N А47-18131/05, от 18 октября 2006 г. N Ф09-5832/06-С2 по делу N А76-4746/06, от 16 октября 2006 г. N Ф09-8841/06-С2 по делу N А34-1796/06, от 9 августа 2006 г. N Ф09-6081/06-С2 по делу N А47-13344/05, от 8 августа 2006 г. N Ф09-6289/06-С2 по делу N А50-4731/06, от 1 августа 2006 г. N Ф09-6623/06-С2 по делу N А07-8646/06, от 25 июля 2006 г. N Ф09-6346/06-С2 по делу N А07-2440/06, от 11 июля 2006 г. N Ф09-5849/06-С2 по делу N А07-2710/06, от 19 июня 2006 г. N Ф09-3970/06-С7 по делу N А47-18167/05, от 15 июня 2006 г. N Ф09-4964/06-С7 по делу N А60-1376/06, от 23 мая 2006 г. N Ф09-4245/06-С2 по делу N А47-15243/05, от 17 мая 2006 г. N Ф09-3824/06-С2 по делу N А50-2243/06, от 20 марта 2006 г. N Ф09-1658/06-С2 по делу N А47-11029/05, от 19 сентября 2006 г. по делу N А-62-646/2006;

- ФАС Центрального округа от 29 мая 2006 г. по делу N А68-АП-1057/11-05.

Вторая точка зрения - права на вычет нет. Откажут в вычете и налоговики, и судьи в том случае, если установят факт недобросовестности. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 1 ноября 2006 г. N Ф04-7402/2006(28147-А75-41) по делу N А75-10841/05 указал следующее: результаты встречных проверок поставщиков налогоплательщика показали, что налог в бюджет ими не уплачивался, налоговая отчетность не сдавалась, расчетные счета у некоторых из контрагентов отсутствуют. Это, по мнению суда, означает, что хозяйственные операции между налогоплательщиком и его поставщиками не осуществлялись, поэтому в применении вычета налогоплательщику было отказано.

2.8. Преимущества и недостатки подхода судей

2.8.1. Каковы преимущества

Во-первых, ВАС РФ в Постановлении N 53 провозгласил действие презумпции добросовестности. Теперь при рассмотрении дел, связанных с разрешением налоговых споров, суды должны исходить из того, что все действия налогоплательщика экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в отчетности и документах, достоверны, если налоговым органом не доказано обратное. Учитывая данное положение, предприятиям следует с большим вниманием подходить к документальному оформлению хозяйственных операций, не допуская ошибок и противоречий. Например, заявляя вычет по НДС, необходимо тщательно проверить документы, предоставляемые поставщиком, на предмет правильности их оформления. В таком случае налоговому органу будет сложно представить доказательства того, что сведения в этих документах неполны, недостоверны или противоречивы. А судьи не сочтут налоговую выгоду необоснованной. В подтверждение сказанному можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 29 ноября 2006 г. N Ф09-10573/06-С2.

Во-вторых, налоговая выгода может быть признана обоснованной. А это значит, что у предприятия есть право из нескольких законных способов совершения сделки выбрать тот, который позволит минимизировать налоговые платежи. И теперь это будет называться оптимизацией налогообложения, а не уклонением от уплаты налогов. Главное, чтобы сама сделка изначально не была нацелена исключительно на минимизацию налогов. Действия же фирмы по минимизации налоговых платежей в рамках договора, который имеет цели делового характера, абсолютно законны.

В-третьих, любой из признаков необоснованной налоговой выгоды (отсутствия целей делового характера), названных в Постановлении N 53, сам по себе не может привести к обвинениям фирмы. Чтобы взыскать недоимку и штраф, налоговики должны привести в суде несколько таких признаков, то есть - их совокупность. Если же инспекторы обвинят компанию только в том, что она, скажем, отдала материалы на переработку, будучи в состоянии переработать их самостоятельно, суд необоснованной налоговой выгоды не обнаружит. Для этого налоговикам понадобятся дополнительные улики. Например, участие в давальческой схеме взаимозависимых лиц, одно из которых создано непосредственно перед заключением сделки.

В-четвертых, судьи указали на то, что обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности. Теперь попытки налоговиков отказать предприятию в вычете по причине того, что товар был куплен на заемные средства, не находят поддержки в суде (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 декабря 2006 г. по делу N А56-24925/2006).

В-пятых, о необоснованности налоговой выгоды не могут свидетельствовать низкая эффективность использования капитала и даже отрицательный финансовый результат проведенной сделки. В подтверждение этому уже есть несколько положительных для налогоплательщиков судебных решений. Так, согласно Постановлению ФАС Волго-Вятского округа от 30 октября 2006 г. по делу N А17-999/5-2006 факт получения предприятием небольшой экономической выгоды от сделки не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика. А в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 декабря 2006 г. по делу N А56-10239/2006 судьи заявили, что низкая рентабельность операции не может быть поводом для отказа в праве на вычет НДС. К слову, ВАС РФ Постановление N А17-999/5-2006 отменил (Постановление ВАС РФ от 24 января 2007 г. N 16554/06).

В-шестых, согласно п. 11 Постановления N 53 "признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах". Одним из таких прав является возможность освобождения от ответственности по истечении срока исковой давности. Это позволяет надеяться на то, что судьи пересмотрят свое мнение в отношении исковой давности, в соответствии с которым ее трехлетний срок на недобросовестных налогоплательщиков не распространяется (Постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. N 8665/04).

2.8.2. В чем недостатки

Деловыми целями арбитры назвали "разумные экономические или иные причины". Но "разумность" - столь расплывчатое и субъективное понятие, что о разумности тех или иных действий можно спорить бесконечно. Значит, и определить саму деловую цель будет крайне затруднительно. А ведь в Постановлении N 53 четко оговорено, что деловой характер сделки - это критерий обоснованности получения прибыли. Если учесть, что определение "деловитости" сделки отдано на усмотрение суда, то ждать от судей единообразия в понимании обоснованности налоговой выгоды не приходится.

Напрашивается малоутешительный вывод. Введя в обиход новое понятие, арбитры лишь усложнили и без того нелегкую жизнь предпринимателей. Помимо того, что его суть так и осталась более чем неясной, так появилось еще одно ограничение свободы предпринимательской деятельности. Каждый раз, собираясь заключить сделку, даже самой законопослушной фирме придется задуматься: "А деловой ли у нее характер?".

От налогоплательщика, защищающего свои права, ВАС РФ требует лишь представить все необходимые документы. А вот уже налоговому органу предстоит обнаружить и доказать, что представленные документы содержат неполные, недостоверные или противоречивые сведения. В противном случае налогоплательщик получает право на законные налоговые льготы. Казалось бы, все более чем понятно и предельно просто. Но есть одно "но" - ни законодатели, ни арбитры не разясняют, что следует понимать под неполнотой, недостоверностью и противоречивостью сведений.

Глава 3. ПРИЗНАКИ НЕДОБРОСОВЕСТНОГО НАЛОГООПЛАТЕЛЬЩИКА

Совсем недавно на портале www.klerk.ru был обнародован секретный приказ заместителя главы ФНС России Татьяны Шевцовой. Он обобщает 109 типичных признаков недобросовестного налогоплательщика и предписывает создание специальной федеральной электронной базы, где будет содержаться информация о всех подозрительных компаниях.

Аббревиатура базы (ЮЛ-КПО) производна от словосочетания: "юридические лица, контролируемые в первую очередь". Список имеет сугубо ориентирующий характер и содержит признаки фирм-однодневок или собственно "схем". Чем больше таких признаков у налогоплательщика или его контрагентов будет выявлено, то есть чем выше рейтинг подозрительности, тем больше шансов попасть в жернова налоговой проверки.

Все признаки подозрительности разделены на 3 группы:

- 1) признаки, выявляемые на этапе регистрации компании (28);
- 2) признаки, выявляемые на этапе постановки на налоговый учет (4);
- 3) признаки, выявляемые в ходе деятельности компании (77).

Выявление любого из 109 перечисленных ниже признаков означает внесение компании в список юридических лиц, контролируемых в первую очередь (ЮЛ-КПО). Одновременно в него заносятся все ее учредители. При выявлении ряда признаков налоговым инспекторам предписывается производить особые действия (по тексту они приведены курсивом).

1. Признаки, выявляемые на этапе регистрации компании.

1. Адрес регистрации компании является адресом "массовой" регистрации (т.е. по нему зарегистрированы 10 и более фирм). При этом есть заявление владельца помещения, что данное помещение никому не предоставлялось и предоставлять не планируется. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

2. Адреса регистрации компании не существует. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

3. Помещение, находящееся по адресу регистрации компании, предположительно не приспособлено для осуществления деятельности исполнительного органа компании.

4. В заявлении на регистрацию указан недействительный документ, удостоверяющий личность заявителя, учредителя или руководителя. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

5. В заявлении на регистрацию указан недействительный ИНН заявителя, учредителя или руководителя.

6. Заявитель ранее подавал заявление на регистрацию, где указывал недействительный документ, удостоверяющий личность.

7. Лицо, указанное в качестве руководителя компании, имеет действующую дисквалификацию. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

8. Лицо, указанное в качестве руководителя компании, не имеет справки из МВД России об отсутствии действующей дисквалификации. Особые действия: отказ в регистрации.

9. Лицо, указанное в качестве заявителя или учредителя компании, имеет действующую дисквалификацию.

10. Лицо, указанное в качестве руководителя, заявителя или учредителя, ранее было дисквалифицировано, но дисквалификация закончилась.

11. Лицо, указанное в качестве руководителя или заявителя компании, не имеет гражданства РФ (имеет документ другого государства, удостоверяющий его личность).

12. Учредитель-юрлицо сам сейчас находится в списке ЮЛ-КПО, и у него уже выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

13. Учредитель (физическое или юридическое лицо) ранее учреждал компании, которые находились или сейчас находятся в списке ЮЛ-КПО, и у него выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

14. Физлицо является учредителем 10 и более компаний ("массовый" учредитель). При этом учрежденные им компании находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

15. Физлицо является руководителем 10 и более компаний ("массовый" руководитель). При этом возглавляемые им фирмы находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

16. Физлицо является заявителем при регистрации 10 и более компаний ("массовый" заявитель). При этом компании сейчас находятся (находились) в списке ЮЛ-КПО и у них выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

17. Указанные в заявлении учредитель и руководитель компании - одно и то же лицо.

18. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, уже сложившим полномочия. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

19. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, подпись которого ранее подделывалась. При этом есть заявление нотариуса, что он не заверял данное заявление на госрегистрацию. Особые действия: отказ в регистрации и фиксация в ЮЛ-КПО попытки регистрации.

20. Заявление на госрегистрацию заверено нотариусом, который ранее заверил 10 или более заявлений на госрегистрацию компаний, которые сейчас находятся или ранее находились в списке ЮЛ-КПО и у которых было выявлено не менее 5 признаков неблагонадежности.

21. Указан уставный капитал меньше допустимого для указанного кода (кодов) ОКВЭД. При этом уставный капитал сформирован в "ненадежной форме".

22. Организация использует в качестве единственного исполнительного органа управляющую компанию. При этом организация указала в качестве адреса регистрации адрес УК. Сама УК является исполнительным органом в 10 и более компаниях, находящихся в списке ЮЛ-КПО.

23. Компания зарегистрирована в форме ООО.

24. Относительно учредителя (руководителя) компании стали известны факты, по которым исполнение им функций затруднено или невозможно (преклонный возраст, учащийся, военнослужащий срочной службы, осужденный и отбывающий наказание, находится на длительном лечении, бомж, беженец, вынужденный переселенец, недееспособен). Особые действия: проведение расследования.

25. Частое изменение руководителя юридического лица.

26. Руководителем является лицо, зарегистрированное в другом регионе и/или являющееся сельским жителем.

27. Поступило заявление от физического лица о признании его потерпевшим, так как он не учреждал (не руководил) компанией. Особые действия: проведение расследования.

28. Компания куплена у фирмы, создавшей заранее несколько юридических лиц специально на продажу.

II. Признаки, выявляемые на этапе постановки компании на налоговый учет.

29. Поступило заявление владельца помещения, что оно никому не предоставлялось. Особые действия: проведение расследования.

30. Установлено, что адреса регистрации не существует. Особые действия инспектора: проведение расследования.

31. Установлено, что помещение, находящееся по адресу ее регистрации, предположительно не приспособлено для деятельности (недостаточная площадь, нарушены санитарные нормы и т.д.). Особые действия инспектора: проведение расследования.

32. Частое изменение (более 1 раза в месяц) места постановки на налоговый учет.

III. Признаки, выявляемые в ходе деятельности компании.

33. Компания не предоставила информацию об открытии счетов в банке.

34. Компания не сдает отчетность (информацию о численности персонала) в органы статистики.

35. Компания не сдает декларации по налогу на прибыль и по налогу на имущество (с точки зрения налоговиков, фирма, не показывающая прибыль и имущество, - потенциальный нарушитель налогового законодательства. Прим. автора).

36. Компания не сдает декларацию по НДС, хотя есть информация из банка о движении денег по ее счетам. Особые действия: приостановка операций по счетам.

37. Компания не представляет налоговую или бухгалтерскую отчетность в течение одного или нескольких налоговых периодов. Особые действия: приостановка операций по счетам.

38. Компания представляет "нулевую" налоговую или бухгалтерскую отчетность в течение одного или нескольких налоговых периодов.

39. Компания официально заявила об отказе представлять налоговую или бухгалтерскую отчетность.
40. По данному юридическому лицу поступило много (более 3 в течение нескольких месяцев) запросов на проведение встречной проверки (истребование документов).
41. Учредитель данной компании часто встречается в числе ее контрагентов. При этом учредитель в цепочке контрагентов находится достаточно далеко - на 6 - 8-м месте.
42. В цепочке контрагентов находятся компании, которые сейчас или ранее находились в списке ЮЛ-КПО.
43. Поступила информация о дисквалификации физического лица, являющегося руководителем (учредителем) компании.
44. Компания не заменяет дисквалифицированного руководителя.
45. Компания передает владение собой (долей) юридическому лицу, которое в настоящее время находится в стадии ликвидации.
46. Компания пользуется услугой "почтово-секретарское обслуживание". Это не относится к столичным фирмам, пользующимся услугами территориальных агентств поддержки малого предпринимательства (ТАРП).
47. Компания пользуется услугой "бухгалтерское обслуживание при отсутствующей деятельности".
48. Есть движение денег по счетам компании, не отраженным в бухгалтерской отчетности.
49. Компания проводит финансово-хозяйственные операции, нехарактерные для зарегистрированных видов деятельности по ОКВЭД.
50. Объем потребленной компанией электро- и теплоэнергии, а также водных ресурсов существенно меньше значений, характерных для зарегистрированных видов деятельности компаний по ОКВЭД.
51. Компании предъявлены к оплате большие суммы за электро-, тепло- и водоснабжение. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем суммы счетов. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за электро-, тепло- и водоснабжение.
52. Компании предъявлены к оплате большие суммы за услуги связи. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем суммы счетов. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за услуги связи.
53. Компания перевозит крупные партии товаров (принадлежащих ей и (или) перевозимых на ее адрес). При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется. Одновременно есть факты оплаты компанией выставленных счетов за перевозку.
54. Компания активно рекламирует свои услуги (со ссылками на успешно выполненные работы) в средствах массовой информации (включая Интернет). При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.
55. Компания активно участвует во внешнеторговой деятельности. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.
56. Компания в своей налоговой (бухгалтерской) отчетности указывает такие финансовые показатели своей деятельности, которые существенно отличаются от средних показателей деятельности по группе аналогичных налогоплательщиков в этой же отрасли (коду ОКВЭД).
57. Компания по факту является малым предприятием (численность, оборот), но при этом выступает контрагентом крупнейшего налогоплательщика с большими суммами сделок.
58. Компания приобретает недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги. При этом, согласно представленной бухгалтерской отчетности, движения и остатков денег на расчетных счетах компании нет или они меньше, чем стоимость товаров. Либо отчетность не представляется.
59. Физические лица, работающие в компании (на нее), приобретают недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги, драгоценные металлы (камни) на суммы, превышающие их задекларированные доходы.
60. Компания предъявляет к возмещению значительные суммы налогов.
61. Компания открыла счет в банке, в котором имеют счета более 10 компаний, находящихся (сейчас или ранее) в списке ЮЛ-КПО.
62. Компания часто "теряет" первичные документы. При этом "потерянные" документы долго или вообще не восстанавливаются.
63. Неритмичный характер бизнеса компании.
64. Компания проводит единичные непрофильные операции.

65. Компания использует нестандартные средства расчета (вексель, бартер, уступка прав требования).
66. Фирма применяет нерыночные цены или цены сильно колеблются.
67. Отсутствие экономической целесообразности операции.
68. Зарплата сотрудников компании меньше прожиточного минимума.
69. У компании отсутствуют основные средства, необходимые для деятельности (транспорт, склад, торговые точки и т.п.).
70. Компания открыла новый счет в банке, в котором у нее приостановлены операции по другому счету и это решение еще не отменено (это запрещено банку в соответствии с п. 5 ст. 76 Налогового кодекса РФ и косвенно является признаком "проблемного" банка. Прим. автора).
71. Налогоплательщик после блокировки его счетов в одном банке открыл новый счет в другом банке.
72. Компания использует иностранную рабочую силу без разрешения или с аннулированными разрешениями.
73. У компании отсутствует лицензия на деятельность, которая должна быть лицензирована.
74. Занижение налога на прибыль вследствие необоснованного включения в состав внереализационных расходов затрат, не учитываемых при налогообложении (при условии, что внереализационные расходы составляют значительный процент от выручки отчетного периода).
75. Темп роста внереализационных расходов по отношению к аналогичному периоду предыдущего года значительно превышает темп роста выручки от реализации.
76. Стоимость экспорта по данным таможенной декларации превышает сумму выручки от реализации по данным бухгалтерской отчетности.
77. Площади земельных участков по данным земельного комитета превышают данные декларации по налогу на землю.
78. Выручка от реализации по данным бухгалтерской отчетности выше аналогичного показателя по декларации по НДС, и полученная разница превышает сумму дебиторской задолженности.
79. Сумма НДС, уплаченная таможенным органам, превышает сумму этого налога в декларации по НДС (необоснованное занижение налога).
80. Сумма сделок, информацию о которых можно получить из электронных книг покупок и продаж и других внешних источников, превышает выручку от реализации по данным отчетности компании.
81. Сумма реализации по декларации по налогу на прибыль меньше значения аналогичного показателя по данным бухгалтерской отчетности.
82. Арендная плата за государственное или муниципальное имущество, с которой начислена сумма НДС арендатором - налоговым агентом, превышает аналогичный показатель по данным комитета по имуществу.
83. Сумма льгот по ЕСН, примененных налогоплательщиком в данном налоговом периоде, превышает сумму льгот предыдущего налогового периода. (Свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за необоснованного применения льгот. Прим. автора).
84. Затраты на оплату труда, принимаемые при исчислении налога на прибыль, превышают аналогичные данные, принимаемые при исчислении ЕСН.
85. Суммарный доход физических лиц по фирме (по данным формы N 2-НДФЛ) превышает аналогичный показатель, принимаемый для исчисления ЕСН.
86. Выплаты физическим лицам, не учитываемые в целях налогообложения по данным декларации по налогу на прибыль, меньше аналогичного показателя декларации по ЕСН (по мнению инспекторов, это свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за занижения выплат физическим лицам, облагаемых этим налогом).
87. Сумма начисленных платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование по данным декларации, представленной компанией, превышает аналогичный показатель по данным ПФР (по мнению инспекторов, это свидетельствует о возможном занижении ЕСН из-за завышения размера страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).
88. Количество транспортных средств, по данным декларации по транспортному налогу, меньше их числа, зарегистрированных в ГИБДД.
89. При наличии сведений от ГИБДД об имеющихся у компании транспортных средствах не сдана декларация по налогу на имущество.
90. Компания не представила декларацию по налогу на имущество (либо представила нулевую декларацию). При этом есть сведения о регистрации сделки по приобретению налогоплательщиком недвижимости.
91. Компания не представила декларацию по налогу на прибыль (либо представила нулевую декларацию). При этом есть сведения о продаже ею недвижимости.
92. Компания не представила декларацию по налогу на прибыль или НДС (либо представила нулевую декларацию). При этом есть сведения о продаже ею транспортных средств.

93. Компания регулярно представляет декларации к уменьшению или возмещению из бюджета (не меньше 3 раз в течение года по одному налогу).
94. Налоговая нагрузка компании уменьшается на фоне роста выручки. (Свидетельствует о возможном уклонении от налогообложения. Прим. автора).
95. Компания представляет нулевую отчетность при наличии сведений о покупке-продаже недвижимости, транспорта, реализации алкоголя, осуществлении экспортно-импортных операций.
96. Сумма авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), показанная в декларации по НДС, меньше суммы кредиторской задолженности по данным бухгалтерской отчетности. (Свидетельствует о возможном занижении суммы НДС. Прим. автора).
97. Прирост выручки отстает от прироста стоимости основных средств. (Свидетельствует о возможном занижении налога на прибыль и НДС. Прим. автора).
98. Суммы "дебиторки" значительно превышают величину выручки. (Свидетельствует о возможном занижении суммы НДС. Прим. автора).
99. Суммы займов и кредитов значительно превышают сумму выручки. (Свидетельствует о возможном уклонении от налогов. Прим. автора).
100. Значительный удельный вес вычетов по НДС по отношению к начисленной сумме этого налога.
101. Компания не представляет декларации по ЕНВД (либо сдает нулевую отчетность), при этом есть сведения о регистрации ею контрольно-кассовой техники.
102. По итогам предыдущих выездных или камеральных проверок компании выявлены факты неуплаты или неполной уплаты налога.
103. Несоразмерность расходов и доходов компании по данным бухгалтерской отчетности.
104. У компании есть задолженность по уплате основных налогов (НДС и налога на прибыль при обычной системе налогообложения или единого налога - при спецрежиме).
105. Налогоплательщик преимущественно отражает убытки в бухгалтерской или налоговой отчетности.
- 106 - 109. Величина прибыли компании (либо объем реализации компанией алкогольной продукции, либо объем экспортных операций, либо объем операций по импорту) превышает заданное инспектором пороговое значение.

Глава 4. КОНЦЕПЦИЯ СИСТЕМЫ ПЛАНИРОВАНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

4.1. Суть документа

Концепция системы планирования выездных налоговых проверок утверждена Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@. Она показывает, как чиновники станут выявлять подозрительных налогоплательщиков. У них выездные проверки должны выполняться в первую очередь - требуют авторы Концепции. Остальным обещан "режим наибольшего благоприятствования". И создание "максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов".

Схожих посулов немало. В них сложно поверить - время отучило от подобных надежд, и их не стоит комментировать. Но, продираясь через такие положения, в документе удастся найти полезные вещи. Они - основа для объяснений, прогнозов и защиты компании либо предпринимателя.

4.2. Объяснения

Подозрительный признак не обязательно влечет за собой выездную проверку. Выявив его, инспектор захочет получить объяснения от руководителя или главного бухгалтера фирмы. От убедительности их аргументов, которые лучше готовить заранее, во многом зависит, будет ли ужесточен контроль или нет. Такова современная практика.

Пример. Сейчас чиновники оценивают расчеты авансовых платежей по единому социальному налогу (далее - ЕСН). Так они выявляют компании с низкой зарплатой персонала. Доход на одного работающего определяется из строки 040 разд. 2.1 расчета. Он исчисляется делением показателя графы 3 (Налоговая база для расчета ЕСН, зачисляемого в федеральный бюджет) на графу 6 (Общая численность физлиц, получивших облагаемый доход). Недостаточный уровень зарплаты иногда становится поводом для выездной проверки - указано в Концепции.

Отобрав подозрительные организации, ревизоры требуют пояснений. Нужные аргументы, как ясно из п. 4 ст. 88 Налогового кодекса РФ, выбирает налогоплательщик. Среди доводов встречаются сведения из табеля учета рабочего времени. К нему иногда относятся формально,

показывая 8-часовую отработку. Реально же рабочий день сокращается: по воле сотрудника, из-за неоправданности 8-часовой загрузки, отсутствия заказов... Падает и зарплата. Только с типовым табелем этого не докажешь. Тут вероятность выездной проверки намного выше, чем на предприятии, где табель отражает точную картину.

На зарплатных комиссиях, созданных налоговиками, многие фирмы уже столкнулись с тем, что табели используются против них. Постепенно к этому документу начинают подходить осторожней, иногда даже занижая отработанное время, приведенное в табеле. Это незаконно и делается исключительно в поисках оправдания невысокой зарплаты. Так коммерсанты стараются защититься на случай будущих ревизий и вопросов. Их направленность теперь видна из Концепции.

4.3. Прогнозы

Еще Концепция показывает, как должны меняться проверки. ФНС России ждет от своих подчиненных экономического анализа. Например, они обязаны тщательней контролировать те фирмы, где рентабельность ниже среднеотраслевой. Детальней об этом поговорим ниже, а пока предупреждение - заранее готовьтесь проверять расчеты налоговиков. Ошибок в них будет много. Они есть даже сейчас, когда рентабельность нечасто оценивают.

Пример. Проверяя ООО "Техноинвестпром", инспекция заявила о низкой рентабельности продукции. Она равна всего 1,69 процента. Столь мизерная величина, по мнению ревизоров, говорит о создании условий для незаконного возмещения НДС. Арбитраж решил иначе - нельзя считать законными только операции с высокой прибылью. Да и саму рентабельность чиновники исчислили неправильно. "Входной" НДС, заплаченный поставщикам и подрядчикам, они включили в расходы, завысив их сумму. Тут же была занижена прибыль, так что очевидно двойное искажение. Суд поддержал не ИФНС, а организацию (Постановление ФАС МО от 24 января 2007 г. N КА-А41/13648-06).

Иногда контролеры включают НДС в затраты и начинают обвинять фирму в убыточности деятельности. И это необоснованно - справедливо указывают судьи (пример - Определение ВАС РФ от 13 августа 2007 г. N 9345/07 и Постановление ФАС ДО от 11 апреля 2007 г. N Ф03-А51/07-2/466). "Входной" НДС обычно увеличивает расходы лишь у тех, кто выполняет необлагаемые операции (ст. 170 Налогового кодекса РФ).

4.4. Защита

Авторы Концепции предупреждают: если доход, численность работающих или другие показатели у налогоплательщика приближаются к предельным, то вероятно выездная проверка. Это относится к работающим на специальных налоговых режимах. Ими считают начисляющих ЕНВД (единый налог на вмененный доход), сельхозналог либо применяющих "упрощенку" (упрощенную систему налогообложения или УСН). Налоговиков стоит поблагодарить за информацию. Особенно она полезна тем, кто учреждает сразу несколько фирм.

Пример. При механическом заводе планировалось создать компанию, использующую УСН, и перевести на нее производственные активы. У такой операции не только деловые, но и налоговые цели. Например, с ее помощью избавляются от налога на имущество. "Упрощенец" его не платит (ст. 346.11 Налогового кодекса РФ). Есть и другие преимущества, поэтому схема довольно популярна.

Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, оформленных на "упрощенца", не должна превышать 100 млн руб. Так установлено в пп. 16 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Исполняя его, налогоплательщики дробят свое имущество между двумя и более лицами. После выхода Концепции некоторые предпочтут увеличить число подставных организаций, чтобы стоимость активов каждой из них не приближалась к пределу. Вот и все, чего добьются госслужащие.

Те опасности, которые бизнесмен может сам отследить, названы "Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков". Они приведены в разд. 4 Концепции. Он наиболее важен. Имеющиеся там 11 критериев стоит разбить на три группы: отраслевые; деятельности налогоплательщика; оценки отчетности (таблица 1).

Критерии самостоятельной оценки рисков
для налогоплательщиков

Группа критериев	Критерий
Отраслевые	Налоговая нагрузка предприятия ниже средней по отрасли или виду экономической деятельности
	Рентабельность в организации значительно ниже средней, определенной по тому же виду деятельности
	Средняя зарплата на предприятии ниже среднерегионального уровня у фирм с тем же видом экономической деятельности
Деятельности налогоплательщика	Заключение договоров с посредниками при отсутствии деловой цели. Наличие подозрительных операций
	Неоднократная смена налоговой инспекции, где учтена фирма
	Использование спецрежима при приближении к показателям, при которых этот режим запрещен
Оценки отчетности	Отражение в отчетности убытков, полученных в течение нескольких налоговых периодов
	Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. Критерий относится к НДС
	Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации
	Расходы предпринимателя максимально приближены к его доходам за календарный год
	Платательщик не дает пояснений, требуемых налоговиками при несоответствиях в деятельности

4.5. Отраслевые критерии

4.5.1. Оценка налоговой нагрузки

Выездная проверка фирмы может быть назначена, когда ее налоговая нагрузка ниже средней по отрасли или виду экономической деятельности. Таков первый критерий и, к сожалению, в Концепции он недостаточно расшифрован. Начну с того, что почти у каждого есть несколько видов экономической деятельности. Для того чтобы знать это, необязательно изучать работу предприятий. Можно просто открыть Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. Постановлением Государственного комитета по стандартизации и метрологии от 6 ноября 2001 г. N 454-ст). Он очень подробен. Например, в нем розничная торговля замороженными продуктами отделена от продаж незамороженных продуктов. Это два разных вида деятельности. Невозможно определить налоговую нагрузку по каждому.

Остается сравнивать показатели компании со средними по отрасли. Но и это сложно. Чиновники предложили лишь некоторые средние цифры (см. Приложение N 1 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333): слишком укрупненные и нередко завышенные. Хотя, конечно, сопоставление с ними пригодится. Определить свою нагрузку просто - разделить общую сумму уплаченных за год налогов на выручку, очищенную от НДС и акцизов. Такая методика предложена на сайте ФНС России.

Пример. Сумма налогов, перечисленных организацией за год, - 5 млн руб. В нее не входит налог на доходы физлиц, поскольку его фактические плательщики - работники. Не надо также учитывать штрафы и пени.

Выручка за этот же год составила 80 млн руб. Значит, налоговая нагрузка - 6,25% (5 млн руб. : 80 млн руб. x 100%). Это хороший уровень для розничной торговли, которую ведет предприятие. Там средний показатель 3,8 процента. Следовательно, нет причин для выездной проверки.

Полагаю, чаще будут учитывать не отраслевые соотношения, а динамику налоговой нагрузки по фирме. Ревизоры сопоставляют показатели отчетного года и предыдущих лет. Снижение

уровня может косвенно свидетельствовать о нарушениях. Увеличение, наоборот, - стать одним из оправданий.

Пример. Инспекция отказалась возмещать налог ООО "Экспорт-трейд", обвинив в неправильном оформлении документов, отсутствии экономического смысла сделок, а также в недобросовестности.

Неправильно оформленными назвали выписки банка, в которых нет штампов о проведении операций. Однако штампы ставятся только на платежках. Кроме того, банк подтвердил подлинность выписок. Поэтому суд не согласился с ревизорами. Также он отметил: общество получило прибыль (в арбитраж лучше предъявить декларацию по налогу на прибыль, что и сделано организацией). Нельзя говорить об отсутствии экономического смысла. Не принят и довод о недобросовестности. ООО сдало в суд документы, подтверждающие повышение зарплаты и увеличение штата.

К ним добавлены документы, показывающие: "Экспорт-трейд" получил скидки от поставщиков в 5 - 8 процентов. Следовательно, у него возрастут налоги (с зарплаты и прибыли) и налоговая нагрузка. Данный факт стал последним аргументом, после которого иск ИФНС отклонили (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 декабря 2006 г. N 09АП-16078/2006-АК).

Бухгалтеру фирмы желательно хоть раз в год отслеживать уровень налоговой нагрузки. Не только по уплаченным налогам, но и по начисленным за год. Формула дана в п. 4 Методики, одобренной Постановлением Правительства России от 23 июня 2006 г. N 391. Уровень узнается делением начисленной за календарный год суммы налогов и сборов на общую выручку. В Методике из налогов приказано исключать пенсионные взносы, НДС и акцизы. Но лучше не учитывать одни пенсионные взносы, как не относимые прямо к налоговым платежам. НДС и акцизы стоит взять (за вычетом "входного" налога, отнесенного в дебет счета 68). Выручка берется по данным бухучета.

Пример. За 2007 г. общая сумма налогов, подлежащая уплате в бюджет, составила 3,8 млн руб. Узнать ее просто - из разд. 1 деклараций. Надо не забыть учесть всю отчетность за 2007 г., где показываются фактические суммы налогов. В том числе и сданную в 2008 г., и "уточненки".

Налоги делим на выручку (строка 010 Отчета о прибылях и убытках) - 76 млн руб. Тогда налоговая нагрузка за 2007 г. равна 5 процентам (3,8 млн руб. : 76 млн руб. x 100%). Если по итогам 2008 г. данный уровень ниже, то повышается вероятность проверки.

Уменьшение нагрузки бывает вызвано и вполне законными обстоятельствами. К примеру, организация выходит на новый рынок, назначая минимальную наценку на свой товар. Или сокращает ее ради роста объемов продаж и прибыли. Причины всегда удастся найти, только лучше искать их заранее. Это возможно, если налогоплательщик сам отследит уровень.

Кроме того, причиной сокращения нагрузки бывает изменение договоров. Оно законно, когда у изменения есть и деловые цели, а не только налоговые. Так решил Пленум ВАС РФ (п. 4 Постановления от 12 октября 2006 г. N 53). Впрочем, проверяющим он зачастую не указ.

Пример. ООО "Стройинвест-Бета" выполняло функции заказчика строительства торгового центра "Ашан". В задачи общества входило привлечение заемных средств и сопровождение самих работ. Они начинаются с выбора проектной организации, продолжаются контролем за строительством и заканчиваются приемкой торгового центра у подрядчика. У компании нет обязанности самой вести строительство. Поэтому она считала свои функции посредническими, как по агентскому договору (ст. 1005 ГК РФ). НДС фирма определяла не со всех поступивших сумм, а лишь со своего вознаграждения. Так же и налог на прибыль.

Это соответствует п. 1 ст. 156 и пп. 9 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Но чиновники потребовали начислить налоги со всех поступлений. По их мнению, "Стройинвест-Бета" - генеральный подрядчик. Ему следовало подписать договор строительного подряда и включать все полученные деньги в выручку.

Когда потребовалась аргументация, то доводы инспекторов сводились к тому, что обычно составляется договор подряда. Агентские соглашения служат лишь для налоговой экономии. Но это не аргументация - решил суд (Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 27 ноября 2006 г. N А41-К2-4511/06). Строительные работы общество не производило, а договор строительного подряда заключается именно на них (это видно из ст. 740 ГК РФ). Функции ООО сведены к представлению клиента и защите его интересов перед реальными подрядчиками. Это деловые цели, они подходят агентскому договору (ст. 1005 ГК РФ). Подрядчики привлечены и выполняли все работы самостоятельно - это ясно из контрактов с ними, предъявленных

"Стройинвест-Бета". Доначисление налогов незаконно - так признал и ФАС МО (Постановление от 15 февраля 2007 г. N КА-А41/199-07).

4.5.2. Уровень рентабельности

От налоговой нагрузки перейдем ко второму, более четкому критерию - сравнению уровня рентабельности со средним по отрасли. Среднеотраслевые данные можно узнать из справочников Росстата, на сайте этого ведомства (www.gks.ru) или Минэкономразвития России (www.economy.gov.ru). Или использовать цифры налоговиков (см. Приложение N 2 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333). Рентабельность установим по бухучету - сказано в Концепции. Если точнее, из формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках", утвержденной Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Нужный показатель равен отношению прибыли от продаж к себестоимости проданных товаров, увеличенной на коммерческие и управленческие расходы. Так мы определим рентабельность продукции (работ, услуг).

Пример. В таблице 2 дана выдержка из отчета о прибылях и убытках ООО "Реал" за девять месяцев 2008 г. Видно, что рентабельность продукции за этот период составила 15 процентов ($7200 : (38\,400 + 4500 + 5100) \times 100\%$). За тот же период 2007 г. она равна 20 процентам ($6000 : (21\,000 + 4300 + 4700) \times 100\%$). Тут инспекторы, возможно, будут сравнивать рентабельность со средней по отрасли. Но, скорее, они обратят внимание на другое - снижение рентабельности по сравнению с аналогичным показателем в 2007 г. Этот критерий не приведен в Концепции, но активно используется на практике (пример - Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19 июня 2006 г. N Ф04-3537/2006(23525-А46-14)). Поэтому желательно отслеживать динамику рентабельности и при необходимости заранее готовить объяснения для ИФНС.

Таблица 2

Выдержка из отчета о прибылях и убытках
ООО "Реал", тыс. руб.

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(38 400)	(21 000)
Коммерческие расходы	030	(4 500)	(4 300)
Управленческие расходы	040	(5 100)	(4 700)
Прибыль (убыток) от продаж	050	7 200	6 000

Еще на сайте ФНС России приказано считать рентабельность активов - отношение общей прибыли к итогам баланса. Это соотношение данных строки 140 формы N 2 к строке 300 баланса.

Рассматриваемый критерий (в отличие от налоговой нагрузки) применим и для работающих в разных сферах деятельности. Доходы и расходы по основным видам бизнеса должны раскрываться в форме N 2. Или, по крайней мере, в бухучете.

Если уровень рентабельности на предприятии значительно (на 10 процентов и более) ниже среднего по отрасли, то вероятность выездной проверки увеличивается. Есть ИФНС, где уже тщательно контролируют налогоплательщиков с низкой рентабельностью. В частности, инспекции из Санкт-Петербурга.

Пример. Проверяя ООО "Рapid", инспекция признала незаконным вычет НДС, который предъявлен поставщиками. Чиновники указали - товар продан с мизерной рентабельностью. Это свидетельствует о недобросовестности общества. Кроме того, у предприятия нет основных средств, в штате работает всего один сотрудник. Такими силами нельзя выполнить сделки, показанные в учете. Они фиктивны.

Налогоплательщик возразил: инспекция не доказала физическую невозможность сделок. Продажи допустимы и силами одного работника без собственных основных средств - с привлечением имеющихся у покупателя. Невысокая рентабельность и убытки - лишь малоэффективное использование капитала. Его нельзя считать нарушением. Так следует из п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Организация выиграла (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22 марта 2007 г. N А56-30660/2005).

Здесь показан простой случай. В деятельности общества мало подозрительных обстоятельств (или налоговики не утруждали себя сбором доказательств). Когда есть множество фактов, косвенно свидетельствующих против фирмы, то минимальная рентабельность становится одним из аргументов, победных для чиновников. Тут стоит вспомнить Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 апреля 2006 г. N А56-42064/2005. В нем речь шла о возмещении предприятию якобы переплаченного им НДС на сумму свыше 10 млн руб. В его штате также работал всего один человек. Не было и основных средств. Помимо этого, имелись и другие странности - деятельность компании очень ограничена. Она отпускала покупателю товар в долг и сама оплачивала его векселями, то есть отсутствовал реальный денежный оборот. Еще счета всех участников операции были в одном банке. Наконец, рентабельность спорных операций составила 0,0001 процента. Каждый факт, взятый по одиночке, - не нарушение. Вместе же они показали суду недобросовестность действий организации. Против нее сыграло еще и отсутствие объяснений незначительной рентабельности. С ними итог мог быть другим.

Пример. Инспекция обвинила ООО "Лидо XXI" в работе с практически нулевой рентабельностью и в занижении цен. Это стало причиной для отказа в возмещении НДС. Налогоплательщик выдвинул контрдоводы - цена по первой сделке уменьшена специально, чтобы привлечь делового партнера. В дальнейшем с ним заключались другие контракты, также предъявленные в суд. Они были более прибыльными для общества. Его действия экономически оправданны, а претензии чиновников - необоснованны (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 июля 2005 г. N А40-34656/05-118-331).

Могут быть и другие объяснения. Одно из них - конкуренция на рынке (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2006 г. N А56-54/2006), из-за которой приходится назначать минимальную наценку. Такой довод желательно подкрепить документами, из которых видны существующие на рынке цены. Это прайс-листы поставщиков, рекламные сведения, информация с бирж и т.п. При сомнении налоговиков в ценах они должны опровергнуть вашу позицию. Данная норма, вытекающая из п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ, не раз подтверждалась судьями. Хотя бы в Определении Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. N 441-О.

Еще среди объяснений низкой рентабельности бывает маркетинговая политика, когда фирма увеличивает товарооборот благодаря минимальной наценке. Здесь примеры - Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 февраля 2006 г. N А19-17146/05-52-Ф02-626/06-С1, Постановление ФАС Московского округа от 22 июля 2005 г. N КА-А40/6606-05. Опять-таки рост товарооборота и прибыли лучше подтвердить документами. Той же формой N 2.

Кроме защиты, предприятию стоит тестировать доводы налоговиков. Они нередко допускают ошибки (в частности, увеличивая затраты на входной НДС) или берут тот показатель, который им выгоден.

Пример. Инспекторы сочли недобросовестным плательщиком ООО "БСЖВ Лизинг", так как у него почти отсутствует рентабельность оборотного капитала. Она исчисляется отношением прибыли, оставшейся после уплаты налогов, к стоимости оборотных активов (запасы, готовая продукция, товары, дебиторская задолженность), приведенных в разд. 2 баланса. Так установлено в п. 3.17 Методических указаний, одобренных Приказом Федеральной службы по финансовому оздоровлению и банкротству от 23 января 2001 г. N 16.

Организация не стала оспаривать методику. Показатель может оказаться и верным. Допустим, уплачены значительные налоги (после выездной проверки) или существенна дебиторская задолженность. Но плательщик обратил внимание на избирательность инспекторов. Те сами установили, что рентабельность продаж (отношение прибыли до уплаты налогов к выручке) - 43 процента. Это очень высокое значение. Оно показывает - фирма не скрывала прибыль. Налоговики не учли этот критерий, вынося свои обвинения. Так решил суд (Постановление ФАС Московского округа от 6 февраля 2007 г. N КА-А40/12857-06). Дело, ранее выигранное ИФНС, направлено на новое рассмотрение.

Споры встречаются и в оценке следующего критерия, предложенного авторами Концепции.

4.5.3. Сравнение по зарплате

В группу риска попали работодатели, у которых средняя зарплата на сотрудника ниже средней по осуществляемому ими виду деятельности. Необходимый ориентир рекомендовано брать на сайтах региональных отделений Росстата или ФНС России, в налоговых инспекциях, из печати и т.п. Придерживаться его чиновники заставляют почти всех (исключение - бюджетники, некоммерческая сфера и т.д.).

Контролеры сами отслеживают предприятия с низким (по мнению госслужащих) уровнем зарплаты. Их чуть ли не автоматически признают нарушителями, что видно из ряда документов. Например, из Письма УФНС России по г. Москве от 17 мая 2006 г. N 15-11/290. При низкой зарплате угрожают не только комплексные проверки, когда налоговики придут на ревизию вместе с представителями милиции, трудовой инспекции, других контролирующих инстанций. Могут применяться и "более жесткие меры...", в том числе ограничивающие финансово-хозяйственную деятельность этих организаций на территории города".

Такие посулы комиссий противозаконны. Но большинство компаний вынуждено с ними считаться. Им приходится или поднимать зарплату, или доказывать обоснованность ее невысокого уровня. Аргументами тут становятся неполный рабочий день, низкая квалификация персонала, небольшой опыт работы предприятия и прочее. Кроме того, есть хорошая судебная практика.

Пример. Проверив декларацию по соцналогу ЗАО "Руссдах", инспекция доначислила ЕСН, пени и штраф. На общую сумму около 500 000 руб. При этом нарушений не установлено. Контролеры сослались на то, что "заработная плата, выплачиваемая работникам общества ниже прожиточного минимума". Следовательно, можно определить налоги расчетным путем, то есть не от показанной в учете зарплаты. Это позволяет пп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса - решили чиновники.

Они проиграли (Постановление ФАС МО от 18 января 2007 г. N КА-А40/13656-06). Соцналогом облагаются выплаты по трудовым и гражданско-правовым договорам, начисляемые в пользу физических лиц (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Сначала должен возникнуть доход у физического лица, а уж потом - налог. Такое же правило действует для НДФЛ (п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ) и пенсионных взносов (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ). Значит, платежи нельзя взимать с условной суммы.

Ревизоры зря обращаются к ст. 31 Налогового кодекса РФ и применяют расчетный путь определения налогов. Он допустим в исключительных ситуациях, перечисленных в Кодексе. Например, когда учет компании не позволяет исчислить налоги. Таких претензий к ЗАО "Руссдах" нет.

4.6. Критерии деятельности

4.6.1. Отношения с посредниками

Польза от транзитных звеньев

Следующую группу критериев открывает оценка договоров. Причиной проверки становится заключение договоров с перекупщиками или посредниками без деловой цели, то есть разумных экономических либо других причин. Так критерий расшифрован на сайте ФНС России. Там же сказано - налоговики должны обращать внимание на "обстоятельства, свидетельствующие о... получении необоснованной налоговой выгоды". Они даны в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 и в таблице 3.

Таблица 3

Факты, что могут показывать необоснованную налоговую выгоду

N п/п	Подозрительные факты (мнение Пленума ВАС РФ)
1	2
	Факты, которые могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды
1.1	Операции, показанные налогоплательщиком, он на самом деле не мог выполнить. Это нереально, поскольку у него не хватит времени или материальных ресурсов. Либо сделка недостижима с учетом места нахождения нужного для нее имущества
1.2	Отсутствие технических либо кадровых условий для осуществления операций, показанных в учете. То есть у фирмы недостаточно персонала, оборудования, складов, транспорта, прочих основных средств
1.3	Выборочный учет, когда фиксируются только операции, необходимые для снижения налогов
1.4	Сделки с товаром, который не выпускался или не мог быть произведен в объемах, указанных налогоплательщиком

Операции, которые суд должен исследовать, определяя - есть ли у них экономическая цель или только уход от налогов	
2.1	Особые формы расчетов, свидетельствующие о групповой согласованности. К примеру, все участники расплачиваются векселями
2.2	Свидетельствующие о групповой согласованности сроки платежей. Скажем, выполняемые в один день расчеты между несколькими фирмами
Факты, которые сами по себе не нарушения, но могут быть использованы против налогоплательщика (если имеются другие подозрительные обстоятельства)	
3.1	Создание компании незадолго до совершения операции
3.2	Взаимозависимость участников сделок
3.3	Неритмичный характер операций
3.4	Ранее допущенные налоговые нарушения
3.5	Разовый характер сделки
3.6	Осуществление операции не по месту нахождения компании
3.7	Выполнение операций через один банк
3.8	Наличие транзитных платежей между взаимосвязанными участниками
3.9	Сотрудничество с посредниками

Сотрудничество с посредниками, как и другие обстоятельства, указанные в Постановлении N 53, конечно, не нарушение. Оно может использоваться против фирмы, если имеется множество фактов, косвенно показывающих вероятный уход от налогов. Авторы Концепции предлагают взвешивать все такие обстоятельства вместе, и это нормально. Ненормально, когда предприятие обвиняют при малейшем подозрении.

Пример. Проверив акционерное общество, инспекция доначислила налоги. При этом чиновники заявили - компания завысила расходы и "входной" налог, предъявленный к вычету. Она приобрела материалы у перепродавца, хотя могла купить напрямую у производителя.

Суд этот довод не принял (Постановление ФАС ВВО от 21 марта 2005 г. N А82-437/2004-15). Весь комплект документов, подтверждающих затраты и вычет НДС, предприятием собран. ИФНС не указала, из чего следует, что сотрудники общества "должны были или могли осознавать вредный характер последствий при приобретении" товаров у посредника.

Ревизоры не учитывают российскую практику. У нас многие производители сами не отпускают товар. Они продают его только приближенным контрагентам, а те выходят на открытый рынок. Так и получаются цепочки посредников, привлекающие внимание контролеров. Особенно если речь идет о возмещении НДС либо о значительных расходах. Тут и судьи могут потребовать от предприятия доказательств того, что посредники нужны (пример - Постановление ФАС ЗСО от 13 февраля 2007 г. N Ф04-303/2007(31012-А46-26)). Поэтому в спорных ситуациях лучше подбирать нужные доводы. Они делятся на две группы.

Первая группа показывает невозможность приобретения товара у самого производителя. К примеру, его отрицательный ответ на предложение о заключении договора. Или его сообщение о том, что по "вопросам реализации надо сотрудничать с..." (даются контакты избранных компаний).

Вторая группа характеризует выгодность обращения к посреднику. У него более высокая по сравнению с производителем цена товара. Но могут быть и преимущества, окупающие этот недостаток. В частности, возможность рассрочки платежей, более удобные условия доставки, широкий ассортимент. Аргументов масса. Надо только их найти и предъявить чиновникам, а также судьям. Очень хорошо, когда факты собраны заранее, до появления вопросов у ИФНС. К примеру, выбор продавца может поясняться в служебной записке специалистов отдела логистики (из которой видны вышеуказанные плюсы работы с посредником).

Пользу от посредников иногда вынуждены доказывать и поставщики.

Пример. Инспекция обвинила ООО "Волжский оргсинтез" в завышении расходов. По утверждению чиновников, общество не должно привлекать посредников к реализации товара. У него имелись налаженные связи с покупателями, свой отдел продаж, сотрудники сами вели переговоры с клиентами. Налоговики даже отметили наличие у фирмы сайта с ее адресом. По их мнению, его достаточно для успешной реализации товаров. Суммы, заплаченные посреднику, "не отвечают принципу рациональности".

Такой термин, как рациональность, в Кодексе отсутствует - возразили представители организации, а вслед за ними - судьи (Постановление ФАС ПО от 31 октября 2006 г. N А12-8284/06-С51). Расходы на привлечение посредника документально подтверждены. Кроме того, он помог в заключении ряда сделок. Сотрудничество с ним оправданно.

Наличие собственного отдела не показывает, что компания обязана выполнять продажи только своими силами. Привлечение третьих лиц нередко помогает не только увеличить доходы, но и снизить расходы. К примеру, на рекламу, командировки к покупателям, доставку товаров и т.п. Это тоже становится аргументом в общении с ревизорами.

Оценка реальности операций

Еще чиновники должны выявлять физически нереальные сделки. Их наличие, как видно из Концепции, - повод для выездной проверки и дальнейшего начисления налогов.

Пример. Проверяя ООО "Корус-Байконур", контролеры обратили внимание на несколько странных обстоятельств. В частности, на одновременное заключение договоров одним лицом в разных регионах: Москве, Челябинской области, Татарстане и Башкирии. Физически это невозможно - обоснованно решали налоговики. Организация потеряла право на льготы и не смогла учесть часть затрат. Все это стало одной из причин доначисления налогов, с которым согласился и суд (Постановление ФАС МО от 28 июля 2006 г. N КА-А40/5876-06).

Есть и другие случаи, когда в подобных ситуациях договоры признавали фиктивными. Например, Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2007 г. N 8300/06. В нем аргументом против налогоплательщиков стала идентичность договоров, заключенных в разных городах "в течение нескольких дней, несмотря на территориальную отдаленность участников сделки".

Не зная российской практики, можно согласиться с проверяющими и арбитрами - нереально в один день посетить несколько городов, подписывая договоры. Зная же действительность, от обвинений лучше воздержаться. Большинство контрактов составляется по шаблону, где уже забита "шапка" с указанным в ней местом заключения. Обычно оно совпадает с местом регистрации одного из участников сделки. Допустим, это Новосибирск. С этим документом представитель компании может выехать к своему контрагенту (либо отправить бланк по факсу, почте, курьером) из другого региона. Скажем, из Москвы. Точно так же поступит руководитель предприятия из Калининграда, Сочи, Мурманска... Директор столичной фирмы утвердит договоры, не выходя из офиса. Но по бумагам получится, что он за день объехал всю страну. Отсюда и претензии проверяющих (как их избежать - показано в таблице 4).

Таблица 4

Защита от претензий по месту заключения договора

N п/п	Способ защиты
1	2
1	Следить за тем, чтобы местом заключения договора указывалось то, где он действительно подписан. Это самый надежный способ. Подобный контроль обычно выполняют юрист либо главбух
2	Наладить контроль договоров, подписываемых "задним числом". Случается, что в организации ставят удобную и отличную от реальной дату подписания контракта, забыв проверить - а был ли директор в этот день в офисе. В итоге случаются разночтения, когда директор одновременно находился в командировке и подписывал документы на рабочем месте. Этот контроль - задача секретаря
3	Фиксировать командировки руководителя. Бывает, что он едет в командировку, не оформляя удостоверение, не проводя поездку официально и пр. То есть менеджер числится находящимся в офисе, а сам заключает контракты в других городах. Возникают разночтения, привлекающие налоговиков
4	Фиксировать случаи замещения руководителя (ситуация близка к предыдущей). То есть, когда вместо директора соглашения утверждает заместитель, проще показывать это официально, а не идти обходными путями (подписание "задним числом" и пр.)

5	Регистрировать приезд в ваш офис представителей контрагентов (если в договоре местом утверждения значится чужой город). Вам надо доказать - контракт подписан по месту нахождения вашей фирмы, партнеры приезжали лично. Аргументы разнообразны: авансовый отчет на списание представительских расходов, журнал приема посетителей и т.д.
6	Сохранять конверты, когда договорами обменивались по почте (или же не выкидывать курьерские документы). Отличное доказательство того, что директор не выезжал из офиса
7	Делать в договоре приписку о его реальном месте утверждения. Способ редко используется. Нестандартные условия контрактов привлекают инспекторов
Годятся и другие способы - все, что найдут налогоплательщики. Если дело дойдет до суда, то стоит еще оговорить - неясности с местом подписания договора могут быть лишь подозрительным фактом. Они не нарушение - подтверждают многие арбитры (пример - Постановление ФАС МО от 10 января 2007 г. N КГ-А40/11223-06). Не сказано, что в "шапке" документа должно быть указано место его подписания	

Вопросы не исключены в других близких ситуациях. К примеру, агентам по продажам иногда выдаются бланки договоров с заранее проставленной подписью директора (еще вариант - агенты расписываются за руководителя). Таким образом, сотрудники могут сразу заключать соглашения с клиентами, и это удобно в бизнесе. Зато опасно с налоговой точки зрения. Поэтому спокойней оформлять на работников доверенность на право подписи контракта.

Еще, доказывая мнимость операций, инспекторы иногда утверждают - фирма продала столько товара, сколько не произведено. Это явный признак нарушения. Иногда чиновники правы, но бывает, они подтасовывают факты.

Пример. ООО "Трейд-Сервис" не может вычесть "входной" НДС, поскольку им показана фиктивная реализация товаров. Такой вывод сделали налоговики. Они посчитали количество проданного товара нереальным и превышающим объем производства у поставщика. Налогоплательщик и арбитраж не согласились (Постановление ФАС Московского округа от 22 марта 2007 г. N КА-А40/759-07-П). Контролеры допустили элементарную ошибку - не учли начальные остатки товаров у продавца. Они также реализованы, и это законная причина отклонений объемов продаж от выпуска.

Расчеты векселями или цепочка платежей, произведенных в один день, тоже подозрительное обстоятельство. Это следует из Концепции и Постановления N 53. А способы защиты показывает судебная практика.

Пример. ООО "Парус" уменьшило долг перед бюджетом на "входной" НДС, оплаченный векселями. Проверяющие обвинили общество в нарушении, указав - векселя не будут погашены. Значит, предприятие вычло налог, хотя не понесло и не понесет расходов. Но общество предъявило в суд акт передачи векселей. Из него ясно, что, как минимум, часть ценных бумаг уже передана. Даже если бы этого не произошло, контролеры обязаны доказать - векселя не станут погашаться в будущем. Фискалы не нашли аргументов и проиграли (Постановление ФАС Северо-Западного от 7 мая 2007 г. N А56-15084/2006).

Векселя или одновременно производимые расчеты могут сыграть против налогоплательщика, когда есть другие доказательства его вины. Поэтому чиновникам велено тщательнее проверять использующих подобные схемы расчетов.

Иные подозрения

Из других случаев, о которых сказано в Постановлении N 53 и в таблице 4, при "камералках" проще всего отследить неритмичный характер операций. Ситуации, когда выручка или прибыль одного квартала значительно отличаются от поступлений другого, видны из отчетности. Заметив их, инспекция может запросить пояснения - почему столь велики расхождения. Тут надо заранее подумать об аргументах, которые зависят от специфики фирмы. К примеру, если она работает лишь с несколькими клиентами, то уход одного из них станет причиной значительного падения доходов. Или они могут снижаться, если коммерсант меняет основной бизнес, что вначале чревато потерями прибыли.

Не у всех получается убедить контролеров. Иногда довод о неритмичности анализируется в суде.

Пример. Проверив ЗАО "Тексконтракт", чиновники обвинили его в уходе от налогов. Одним из доводов стало существенное уменьшение выручки и прибыли. Причем оно связано с заключением сделок, где сразу ожидался убыток - закупочная цена товаров была выше продажной.

Оправдываясь, плательщик объяснил их необходимость. Он указал - продукцию требовалось скорее реализовать для предотвращения потерь, вероятных "в связи с неблагоприятной экономической конъюнктурой". Ее причина - резкое снижение цен и перенасыщение рынков товаром из Китая. В доказательство организация предъявила статистический обзор по российскому и зарубежному рынку хлопка, где подтверждались ее выводы. Отказаться от сделок ЗАО не могло. Ему нужно обеспечить свое присутствие в отрасли, выплачивать работникам зарплату и т.п. Взвесив все аргументы, суд отклонил иск налоговиков (Постановление ФАС МО от 19 января 2007 г. N КА-А40/13150-06).

Нестандартные операции приходится чаще аргументировать перед инспекторами и судьями. Сделав этот вывод, переходим к следующему критерию Концепции.

4.6.2. Неоднократная смена инспекции

Выездная проверка может быть вызвана миграцией между ИФНС - пишут авторы Концепции. Этот термин расшифровывается на сайте ФНС России - под подозрением окажутся фирмы, которые хотя бы дважды (с момента госрегистрации) сменили адрес, указанный в уставе или учредительном договоре. Смена учитывается, только если юридическое лицо переведено в другую инспекцию. Критерий применим лишь для перерегистрации самой компании. Открытие и закрытие подразделений не становятся подозрительными обстоятельствами. Кроме того, критерий не используется, если смена происходит не из-за нового адреса, а по другим причинам. Например, организацию заставили регистрироваться в МИФНС по крупнейшим налогоплательщикам.

Смена инспекции и раньше становилась поводом для выездной проверки. Так что с выходом Концепции почти ничего не изменится. Разве что к "мигрантам" станут относиться чуть подозрительней и им придется чаще идти в арбитраж.

Пример. Сменив свой адрес и налоговую, организация должна восстановить НДС, ранее принятый к вычету. В бюджет следует заплатить налог, исчисленный от остаточной стоимости основных средств. Такой парадоксальный вывод сделан в акте проверки ООО "ЦИТЭК". Не согласившись с ним, предприятие обратилось в суд и выиграло (Постановление ФАС Московского округа от 23 октября 2006 г. N КА-А41/10284-06). Судьи указали - есть особенности расчета НДС у реорганизуемой компании (ст. 162.1 Налогового кодекса РФ). Но, во-первых, они не предусматривают восстановления налога. Во-вторых, смену адреса нельзя признать реорганизацией. Это не слияние, не присоединение, не разделение (выделение) и не преобразование. Только эти процессы относятся к реорганизации (п. 1 ст. 57 Гражданского кодекса РФ).

Неофициально подозрительным признаком считается учреждение компании по адресу массовой регистрации. Либо сотрудничество с учтенными там партнерами. Адресом массовой регистрации назван тот, где значится более 10 фирм.

Попало ли в этот список место "прописки" вашей организации либо контрагента, легко узнать на сайте ФНС России (www.nalog.ru). Там размещен баннер "Проверьте, не рискуете ли Вы и Ваш бизнес?". Ударяя по нему, вы попадете в справочник адресов. Набрав нужный регион, город, улицу и дом, выясните - опасен ли заявленный адрес. Если все нормально, то программа выдает сообщение: "Адресов массовой регистрации по указанным критериям не найдено". В ином случае сообщается количество предприятий, зарегистрированных в интересующем вас доме. Для примера наберем адрес: "г. Москва, ул. Ташкентская, д. 9". Увидим - там значится 578 юридических лиц (на момент подготовки книги). Это не нарушение, но причина для дополнительных ревизий и придираков.

Если вы сами учтены по подобному адресу, то не исключен вызов в инспекцию, которая потребует предъявить "доказательства фактического присутствия налогоплательщика". Чиновники могут запросить договор аренды помещения и его план. Также поинтересуются - какие еще организаций находятся в том же доме, что и вы; когда именно там бывает ваш руководитель; где его рабочее место и прочее. Особенно часты такие вопросы в крупных городах. Официально у налоговиков нет права на подобный контроль. Это их не смущает - плательщикам обычно предлагают прийти в ИФНС. Теоретически от данного предложения можно отказаться, но тогда вероятны выездная ревизия, блокировка счетов и другие неприятности. Практика доказывает -

спокойней дать пояснения или пройти перерегистрацию по реальному месту деятельности. Обычно контролеры не принимают каких-либо мер к тем, кто пришел в ИФНС.

Второй вариант - адрес массовой регистрации принадлежит контрагенту. Об этом желательно узнать самим (используя тот же поиск на сайте ФНС России), а не от налоговиков. Тогда предприятие может или отказаться от работы с партнером, или запросить у него копию свидетельства о регистрации либо выписку из госреестра, либо свидетельство о присвоении ИНН. Данные бланки гарантируют - поставщик учтен в ИФНС. Это, в свою очередь, доказывает - налогоплательщик проверил контрагента и принял все меры к соблюдению законов. Подобной логики придерживаются многие судьи (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 апреля 2007 г. N А56-55846/2005; ФАС ПО от 10 октября 2006 г. N А65-4267/2006-СА1-23).

И без самоконтроля некоторые организации выигрывают в арбитраже (пример - Постановление ФАС Московского округа от 23 января 2007 г. N КА-А40/13413-06). Такие решения справедливы - вы не обязаны проверять партнеров. Кроме того, в офисных центрах часто работают десятки фирм. Бессмысленно считать их деятельность незаконной.

Вместе с тем массовые или фиктивные адреса в совокупности с другими подозрительными признаками могут привести к доначислению налогов, одобренному судом (Постановление ФАС Московского округа от 20 марта 2007 г. N КА-А40/1648-07-П и др.). Причем в вину поставят и отсутствие контроля. Лучше его не упускать.

4.6.3. Критерий для спецрежимов

Вводимые лимиты

Следующий критерий - для тех, кто работает по "упрощенке" либо платит ЕНВД или сельхозналог. Здесь выездная проверка грозит, если показатели хотя бы два раза в течение календарного года приблизились к предельным значениям, дающим право применять спецрежим. Так пишут авторы Концепции. На сайте ФНС России расшифровывается, о каких пределах идет речь (см. таблицу 5).

Таблица 5

Пределы, достижение которых грозит выездной проверкой

Показатель	Максимум, введенный в НК РФ (при превышении спецрежим запрещен)	Предел из Концепции (95 процентов от данного в НК РФ)
Упрощенная система налогообложения		
Средняя численность работников компании или предпринимателя	100 человек	95 человек
Годовая выручка в 2007 г. (определенная с учетом индекса дефлятора, равного 1,241)	24,8 млн руб.	23,56 млн руб.
Определенная по данным бухучета остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, принадлежащих юрлицу	100 млн руб.	95 млн руб.
Доля участия других организаций в уставном капитале фирмы	25%	23,75%
Единый налог на вмененный доход		
Площадь торгового зала или зала обслуживания посетителей	150 кв. м	142,5 кв. м
Количество машин, оказывающих транспортные услуги	20 ед.	19 ед.
Площадь спальных помещений в гостинице или ином подобном объекте	500 кв. м	475 кв. м
Единый сельскохозяйственный налог		
Доход от реализации сельхозпродукции в общей выручке	Не менее 70%	Не менее 73,5%

В подходах чиновников много странного. Так, не расшифровано, какую выручку надо брать "упрощенцу", если с части доходов он платит ЕНВД. Полагаю, "вмененные" поступления не будут учитываться. Это видно из Писем Минфина России от 5 декабря 2006 г. N 03-11-05/265 и от 28 октября 2005 г. N 03-11-04/3/123. Там указано - при УСН предельный доход определяется без "вмененной" выручки. Поэтому нет смысла оценивать все суммы.

Говоря, что двукратное приближение значений к лимитным подозрительно, сотрудники ФНС России также не заканчивают свою мысль. Поясню это на небольшом примере. В фирме, использующей УСН, всегда трудятся 97 человек. Непонятно, как часто будет определяться приближение к лимиту: каждый день, или каждый квартал (при сдаче декларации), или раз в год? В Концепции нет ответа на этот вопрос, и, видимо, каждая инспекция сама примет решение. Отсюда вывод - поводом для выездной проверки может стать даже однократное приближение к пределу. А не двукратное, как по Концепции.

Кроме того, ее авторы не учли изменений в спецрежимах, внесенных Федеральным законом от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ, которые действуют с начала 2008 г. Тогда появятся еще несколько пограничных показателей у "вмененщиков". В частности, для площади торгового места, сдаваемого в аренду (если она превысит 5 кв. м, то налог берется с метража). Эти ограничения тоже, вероятно, станут учитываться в новом году - для оценки необходимости выездной проверки.

Опасности приближения

В ходе выездных проверок чиновники попытаются доказать - организация занизила показатели. Она не вправе работать по спецрежиму, а должна рассчитывать налоги по общим правилам. Тут платежи окажутся выше. Поэтому могут доначислить не только налоги, но и штрафы с пенями.

Отстаивая свою правоту, контролеры начнут придирается к формальностям. Скажем, проверяя "вмененщика", занятого грузоперевозками, они посмотрят - не передавал ли он машины по генеральной доверенности. Такие автомобили фактически проданы, но номинально они - собственность первоначального владельца. Их количество учитывается при определении возможности работать с ЕНВД. Это может стать решающим, когда число машин близко к критическому. Кроме того, надо подготовиться к проверке всех договоров аренды транспорта.

Пример. В договоре арендатора с владельцем грузовиков введено условие пролонгации контракта. Он считается продленным, если ни одна из сторон не заявила письменно о его расторжении. Условие типично, на него часто не обращают внимания. Так было и в нашем случае, хотя договор фактически не применялся и собственник транспорта не выделял автомобилей. Естественно, "вмененщик" их не учитывал.

Когда налоговики выполнили проверку, они подтвердили - количество таких машин не влияет на сумму ЕНВД. Это ясно из п. 3 ст. 346.29 Налогового кодекса РФ - налог взимается в зависимости от количества автомобилей, используемых в перевозке. Но ревизоры усомнились в другом - вправе ли коммерсант вообще применять ЕНВД? Спецрежим недопустим, если у налогоплательщика более 20 транспортных средств (в том числе арендованных), которыми он может распоряжаться (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). Договоры аренды номинально действуют. Бизнесмен вправе использовать указанные там машины. Их количество, вместе с реально эксплуатируемыми, превысило 20 единиц. Значит, спецрежим необоснован. Плательщику доначислены налоги по обычной системе налогообложения, в том числе НДС. Их сумма больше ЕНВД.

У "упрощенцев" столь же внимательно станут анализировать договоры с работающими. Здесь чиновники постараются увеличить среднюю численность. Если она превысит 100 человек, то право на УСН утеряно (п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ). Итог - доначисление налогов по общей системе.

Детальные ревизии грозят и тем фирмам-"упрощенцам", у которых стоимость внеоборотных активов близка к 100 млн руб. Контролеры станут пересчитывать амортизацию, определенную по правилам бухучета. Их задача - найти ее завышение и занижение остаточной стоимости основных средств с нематериальными активами. Когда она составит более 100 млн руб., опять-таки последует доначисление налогов.

4.7. Критерии отчетности

Переходим к последней группе критериев. Она основана на отчетности налогоплательщика. Для предпринимателя и бухгалтера эти критерии удобны - они помогают заранее подготовиться к

вопросам налоговиков. Грамотно ответив на них, можно избежать выездной проверки. Итак, первый из показателей.

4.7.1. Отражение убытков

Критическим считается ведение деятельности с убытком в течение хотя бы двух календарных лет. Так сказано на сайте ФНС России. Еще уточняется - оцениваться будут данные и налоговой, и бухгалтерской отчетности. К примеру, если в декларации отражена прибыль, то компания может попасть в число подозрительных - при убытках в форме N 2.

Подход ФНС России намного взвешенней действий рядовых инспекторов. Они начинают подозревать нарушителя в организации, которая сдала подряд две убыточные декларации. Поскольку они предоставляются раз в квартал, то даже полугодовая работа без прибыли нередко приводила к тому, что налогоплательщиков вызывали на комиссию, работающую в ИФНС. Теперь есть надежда, что ревизоры не станут предвзято относиться к каждой фирме, что полгода-год работала с убытками.

Налогоплательщикам, попавшим под подозрение, стоит заранее продумать аргументы - почему они ведут невыгодную деятельность. Это может быть связано с развитием бизнеса, необходимостью завоевать или удержать рынок, неблагоприятной конъюнктурой... Сокращение потерь и оптимистичные бизнес-планы тоже становятся полезными. К ним не всегда прислушиваются инспекторы. Зато аргументы воспринимают арбитры, защищая от необоснованных обвинений.

Пример. Инспекция предъявила ряд обвинений ООО "Федерейшн Дистрибьюшн". Одно из них - необоснованное уменьшение налоговой базы на маркетинговые расходы по изучению рынка. Такие мероприятия не привели к росту прибыли. Они только увеличили издержки, учтенные при налогообложении, став частью убытков. Контролеры признали затраты необоснованными, и с ними согласился суд первой инстанции.

Иначе решил ФАС Московского округа (Постановление от 31 августа 2006 г. N КА-А40/6897-06), вернув дело на новое рассмотрение. На основании предъявленных налогоплательщиком актов маркетинговых услуг судьи увидели - работы касаются не прошедших периодов, а будущих. Они позволяют оценить ожидаемые изменения на рынке, где работает ООО. Значит, нельзя требовать моментального искоренения убытков или роста прибыли. Тем не менее, расходы оправданны и окупятся со временем. Их нужно учесть при налогообложении. Они позволяют скорректировать товарную политику, избежав потерь от неверного подбора ассортимента. Исключение из налоговой базы стоимости таких услуг предусмотрено пп. 27 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Тем более недопустимо считать нарушителем фирму, у которой убыточны отдельные сделки, - указывают судьи (пример - Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5801/06). Инспекторы обязаны предъявить доказательства нарушения Налогового кодекса РФ. Лишь тогда убытки могут косвенно свидетельствовать против налогоплательщика. Кстати, последнему стоит проверять расчеты и логику контролеров. Они, бывает, находят убытки там, где их нет.

Пример. По бухгалтерской отчетности деятельность фирмы убыточна, а это одно из доказательств ее недобросовестности. Так заявили чиновники, проверив ООО "Компания Розничного Кредитования. Лизинг". Фискалов не смутило, что в их же решении по проверке указана прибыльность общества. На это обратили внимание только налогоплательщик и суд (Постановление ФАС МО от 15 марта 2007 г. N КА-А40/1421-07). Суд указал - ревизоры не учли особенностей лизинговой деятельности, от которой получена основная выручка. Лизинговые платежи включаются в доходы равномерно. А сумму процентов по кредитам, нужным для приобретения лизингового имущества, предприятие списывает иначе. Большая часть этих процентов начисляется вскоре после получения кредита - так определено договором с банком. Естественно, сначала у ООО возникает убыток, но его причины объективны. Без него не возникнет прибыли в дальнейшем.

К обвинениям в убыточности нельзя относиться пренебрежительно, говоря, что они "необоснованны, поскольку рано или поздно появится прибыль". Ожидания успехов должны быть подтверждены исследованиями, расчетами, бизнес-планами, оценками и т.д. Голословные заявления не воспринимают. Пример тому - Постановление ФАС Московского округа от 20 декабря 2006 г. N КА-А40/11661-06-П. Суд решил - компания не вправе вычитать НДС, оплаченный из заемных средств. Ее долг никогда не будет погашен. Так арбитры решили, оценив неудовлетворительные итоги работы организации (почти полное отсутствие прибыли). Оспорить

их мнение не удалось - у предприятия не имелось информации о развитии своей деятельности. Негативный вывод могут сделать и при постоянной убыточности, не объясненной налогоплательщиком (см. хотя бы Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 января 2007 г. N А33-5877/05-Ф02-7258/06-С1). Таких случаев довольно много.

4.7.2. Значительность вычетов

Следующий критерий - значительность налоговых вычетов. Он тоже давно применяется на практике. Специалисты ФНС России только уточнили - для НДС значительными считаются вычеты, которые равны или превышают 89 процентов от начисленного налога. В расчет берется не разовое значение, а показатели деклараций за 12 месяцев.

Опять-таки этот подход либеральной действий рядовых налоговиков. На комиссии по НДС они зачастую вызывают и за меньшие вычеты: от 80 процентов - в Москве. От фирм неофициально требуют отказаться от части вычетов, увеличив налог, подлежащий уплате в бюджет. К закону подобные действия не имеют и малейшего отношения. Они не прописаны в Налоговом кодексе РФ, только от этого не легче. Повышенные вычеты приходится доказывать в инспекции, а то и в суде. Их причины различны: экспорт с нулевой ставкой НДС; невысокая наценка и, как следствие, небольшая разница между начисленным и "входным" налогом, значительные разовые капвложения. Перечень можно продолжить.

Вероятно, теперь сократится число налогоплательщиков, которым потребуются собирать аргументы. Все-таки уровень в 89 процентов выше той границы, что применяется в большинстве регионов. И есть шанс, что рядовые чиновники смягчат свои требования.

В любом случае бухгалтерам приходится осваивать планирование вычетов по НДС. Это нужно, чтобы уменьшить налог, не привлекая ревизоров.

Пример. В августе компания реализовала товаров на 1 062 000 руб. (в том числе НДС - 162 000 руб.). В этом же месяце ей уплачен НДС по счетам-фактурам поставщиков и подрядчиков. Его общая величина - 156 000 руб. или 96,3 процента от начисленного налога (156 000 руб. : 162 000 руб. x 100%). Столь значительный вычет связан с приобретением основных средств и оплатой дорогих консультаций. Он нетипичен, и, скорее всего, проверяющие обратят внимание на фирму, затребуют дополнительные документы и постараются всеми путями снизить НДС, списанный в дебет счета 68.

Избегая проблем, бухгалтер решил в августе не показывать часть счетов-фактур в книге покупок и журнале регистрации полученных счетов-фактур. Какую сумму НДС взять в расчет, специалист определяет исходя из своего опыта, разговоров с коллегами, Концепции...

Допустим, безопасный вычет - 85 процентов от начисленного налога - 137 700 руб. (162 000 руб. x 85%). Тогда вычитаемый налог надо уменьшить хотя бы на 18 300 руб. (156 000 - 137 700). Значит, нужно выбрать полученные счета-фактуры на эту сумму (или на большую). Желательно, чтобы документы были выписаны в конце месяца. Их налогоплательщик регистрирует в книге покупок не августом, а сентябрем. НДС будет вычтен месяцем позже.

Официально такой перенос не разрешен. Получив счет-фактуру в августе, вы должны уменьшить налог именно за этот месяц. Если налог не вычтен сразу, то положено подавать "уточненку" за данный период, внося записи в дополнительный лист книги покупок (Письмо ФНС России от 6 сентября 2006 г. N ММ-6-03/896@). Нам такой способ не годится, он привлечет внимание налоговиков.

Лучше воспользоваться Письмами Минфина России от 16 июня 2005 г. N 03-04-11/133 и УФНС России по г. Москве от 17 мая 2005 г. N 19-11/35343. Они основаны на общем правиле - вычет недопустим без счета-фактуры (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Показав, что он получен не в августе, а в сентябре, плательщик вычтет НДС тогда, когда надо. Остается один вопрос - как доказать позднее поступление документа?

Первый вариант - договориться с поставщиком, попросив выписать счет-фактуру нужной датой. На это пойдет не каждый из партнеров. Кроме того, по Налоговому кодексу можно отсрочить выдачу счета-фактуры всего на пять календарных дней с момента отгрузки товара (п. 3 ст. 168). Поэтому большинство налогоплательщиков используют второй вариант. Они сами готовят доказательство поздней выдачи, помечая на документе, что он получен, к примеру, в сентябре. Оспорить пометку чиновники не смогут. Некоторые бухгалтеры вообще обходятся без каких-либо записей. Просто регистрируют документ нужным числом и при необходимости устно заверяют инспектора в позднем предоставлении счета-фактуры. Способ тоже распространен, хотя он чаще вызывает вопросы налоговиков.

4.7.3. Оценка по темпам роста

Следующий критерий также основан на расчетах. Он состоит в опережающем темпе роста расходов над темпом роста доходов от реализации. На сайте ФНС России поясняется - сравнивать надо темпы по налоговой отчетности с теми, что определены по финансовой, иначе говоря - по балансу и форме N 2.

Пример. Получив отчетность компании за 2007 г., налоговый решил сопоставить темпы роста с 2006 г. Сначала он использовал декларации по налогу на прибыль (строки 010 и 030 листа 02). Доходы, внесенные в строку 010, составили 80 млн руб. (за 2007 г.) и 64 млн руб. (за 2006 г.). Темп их роста - 1,25 ($80 : 64$). Потом исчислим соотношение расходов от реализации, взятых из строки 030. За 2007 г. они равны 67,65 млн руб., за 2006 - 55 млн руб. Темп роста - 1,23 ($67,65 : 55$). Соотношение темпов роста затрат над доходами по данным налоговой отчетности - 0,984 ($1,23 : 1,25$).

Теперь откроем форму N 2 "Отчет о прибылях и убытках". Сумму доходов возьмем из строки 010 и предположим, что ее данные соответствовали декларациям по налогу на прибыль. Переходя к расходам, допустим, что предприятие не выделяет отдельно коммерческие и управленческие (общий учет разрешен п. 9 ПБУ 10/99). Они включаются в себестоимость проданных товаров (строка 020 формы N 2). За 2007 г. в нее внесено 65,4 млн руб., за 2006 - 54,5 млн руб. Темп роста - 1,2 ($65,4 : 54,5$). Значит, соотношение темпов роста расходов к доходам в бухучете составляет 0,96 ($1,2 : 1,25$). Это меньше, чем показатель налогового учета.

Результат, не исключено, станет поводом для дальнейшего контроля. Итог показывает - затраты, учтенные при налогообложении, увеличиваются быстрее отраженных в бухучете ($0,984 > 0,96$). Вместе с тем они возрастают медленней, чем доходы (соотношения расходов к выручке меньше 1). Это, с точки зрения чиновника, плюс для компании. Так что она не попадет в список наиболее подозрительных фирм. Налоговик может ее проверить, если будет свободное время или другие признаки, свидетельствующие о необходимости выездной ревизии.

Критерий, введенный в Концепции и пояснениях к ней, сложен. Контролеры вправе не выполнять подобный расчет, а использовать промежуточные результаты. Например, соотношение затрат к доходам, определенное по налоговой отчетности. Если оно больше 1, то растет вероятность выездной проверки. У предприятия расходы увеличиваются быстрее выручки, что иногда свидетельствует об искусственном завышении издержек. А иногда - связано с объективными причинами. Среди них падение продажных цен на ваш товар или увеличение закупочных на материалы; повышение зарплаты персонала; сезонные колебания спроса и прочее. Данные факторы могут помочь руководителю или бухгалтеру ответить на вопросы налоговиков, если те установят неблагоприятные соотношения.

Из сопоставления отчетности легко сделать несколько выводов. Первый - чем больше превышение темпов роста затрат над доходами, тем серьезней угроза выездной проверки. Смотрите сами. Когда этот показатель равен 1, то это нормально - издержки и выручка увеличиваются одинаково. Доля прибыли не меняется. Соотношение меньше единицы показывает увеличение прибыли (расходы возрастают не столь быстро, как доходы). Чиновники это приветствуют. А вот если показатель больше 1, то ясно - затраты прибавляются опережающими темпами. Норма прибыли снижается. Для инспектора это бывает сигналом к проверке.

Второй вывод - лучше, когда соотношение темпов роста расходов по бухгалтерской отчетности превышает определенное по налоговой. То есть, разделив соотношение, исчисленное по форме N 2, на то, что рассчитано по декларации, мы получим значение более единицы. Таков оптимальный результат. Почти не опасно, когда соотношение чуть не достигает единицы. Скажем, равно 0,976 ($0,96 : 0,984$). Но чем меньше соотношение, тем больше шансов на визит ревизоров. Хуже всего, если показатель снижается в течение нескольких лет. Рано или поздно им заинтересуются проверяющие.

Третий вывод - многое зависит не столько от соотношений, сколько от загруженности работников ИФНС, где учтена компания. Это видно из самой Концепции. В ней нет четких значений, свидетельствующих о неизбежности выездной проверки. Решение о ней принимают налоговики на местах. Налогоплательщику критерий нужен лишь для того, чтобы оценить - велика ли опасность того, что придут именно к нему.

Наконец, четвертый вывод - сотрудники ФНС России не пояснили учет коммерческих и управленческих расходов в расчете бухгалтерских соотношений. Подобные затраты нередко приводятся отдельно - по строкам 030 и 040 формы N 2. Тогда они не входят в себестоимость, отраженную по строке 020, и, вроде бы, их не следует учитывать при исчислении показателей.

Скорее всего, инспекторы поступят иначе. Они станут смотреть подобные расходы (их часто завышают компании, желающие уменьшить прибыль). Отсюда совет тем, кто выделяет коммерческие и управленческие издержки. Им бухгалтерские расходы надо формировать,

суммируя данные строк 020, 030 и 040 формы N 2. Еще рекомендуем определить отношение суммы коммерческих и управленческих затрат ко всем затратам. Резкий рост этого показателя используют против налогоплательщика.

Пример. Определив увеличение управленческих расходов в ООО "Удмуртэнергонефть", налоговики назвали их необоснованными. Причина - данные затраты не привели к росту прибыли. С этим даже согласился суд первой инстанции, но потом чиновники проиграли (Постановление ФАС Уральского округа от 5 апреля 2007 г. N Ф09-2229/07-СЗ). Арбитраж указал - издержки связаны с привлечением консультационной фирмы. Она создала новую систему управления "Удмуртэнергонефтью". Такие затраты не приведут к быстрому увеличению доходов, поскольку направлены на перспективу. Кроме того, оправданными считаются расходы, направленные на получение дохода. Это видно из п. 9 Постановления Президиума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53. Там сказано - оценивать надо обстоятельства, свидетельствующие о намерении получить выгоду (а не саму выгоду). Намерение очевидно.

Бывают и обратные решения, например Постановление ФАС Московского округа от 16 июня 2006 г. N КА-А40/5369-06. Контрагенты, оказавшие консультационные и управленческие услуги, исчезли, и проверить достоверность документов невозможно - отметил суд. Сами услуги узкопрофессиональны, и сомнительно, что их выполнение под силу любому предприятию. Между тем партнеры ранее не были задействованы в подобных операциях. Это тоже стало доводом против налогоплательщика.

4.7.4. Критерий для предпринимателей

Следующий критерий введен для одних индивидуальных предпринимателей. Им грозит выездная проверка, если доля профессиональных вычетов превышает 83 процента от дохода. Исчисляться соотношение будет раз в год на основе декларации. Применяется оно только к плательщикам НДФЛ (налога на доходы физлиц).

Профессиональные вычеты введены в ст. 221 Налогового кодекса РФ. К ним относятся расходы, связанные с предпринимательской деятельностью. Имущественные стандартные и социальные вычеты не учитываются.

Пример. Годовой доход предпринимателя - 8 млн руб. Он дан без поступлений по деятельности, облагаемой ЕНВД. Также игнорируется НДС, предъявленный покупателям.

Облагаемый доход, с которого взят налог, всего 1 млн руб. Значит, все вычеты равны 7 млн руб. $(8 - 1)$ или 87,5 процента $(7 \text{ млн руб.} : 8 \text{ млн руб.} \times 100\%)$. Но рано говорить о выездной проверке. Коммерсанту предоставлены имущественный, социальный и стандартные вычеты (ст. 218 - 220 Налогового кодекса РФ). В частности, учтены расходы на покупку квартиры (800 000 руб.), плата за учебу: свою и дочери (70 000 руб.). Издержки, связанные с бизнесом, - не более 6,13 млн руб. $(7\,000\,000 - 800\,000 - 70\,000)$ или 76,625 процента $(6,13 \text{ млн руб.} : 8 \text{ млн руб.} \times 100\%)$. Это ниже норматива. Предприниматель не попадает в кандидаты на выездную проверку.

На мой взгляд, чиновники завысили требование к прибыльности индивидуала. Не подозревают лишь тех, у кого прибыль составляет 20 процентов от всех расходов $((100 - 83) : 83)$, а у многих деятельность не столь эффективна. Это, кстати, и сами сотрудники ФНС России признают. Они, устанавливая норму рентабельности продукции, для ряда отраслей ввели значения, не достигающие 20 процентов. В частности, это розничная торговля (4,9%) или производство пищевых продуктов (9,3%). Все значения показаны в Приложении N 2 на с. 188. Ссылки на него пригодятся в разговоре с чиновниками, если те спросят о причинах низкой доходности. Она не меньше нормативной - таким может быть ответ. Конечно, это только дополнительный аргумент. Основные выводятся из деятельности предпринимателя. Часть из них уже упоминалась в разделах о рентабельности и налоговой нагрузке.

Самое плохое - отсутствие аргументов. Для такого случая авторы Концепции ввели последний критерий.

4.7.5. Отсутствие пояснений

Один из вероятных поводов выездной проверки - непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа. Уведомление выписывается, когда у чиновников появляются вопросы при "камералке". Это происходит, если выявлены противоречия или неясности в отчетности либо несогласования в разных документах налогоплательщика. Или же нестыковки сведений, представленных организацией (предпринимателем), и тех, что имеются в ИФНС. Таковы законные причины (п. 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ).

На практике налоговики по любому поводу могут вызвать в инспекцию сотрудников фирмы либо потребовать пояснений. Их действия оспоримы, правда мало кто обращается в суд. Теперь подобных жалоб станет еще меньше. На отсутствие пояснений контролеры могут ответить выездной проверкой.

Утешает одно - объем пояснений определяет сам налогоплательщик. Кроме того, на их подготовку ему дано 5 дней после получения запроса от контролеров (п. 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ). В расчет берутся рабочие дни (ст. 6.1 Налогового кодекса РФ).

Пример. Уведомление о необходимости пояснений компания получила в четверг 27 сентября. Тогда срок начнет отсчитываться со следующего дня (п. 2 ст. 6.1 Налогового кодекса РФ) - с пятницы 28 сентября. Субботу и воскресенье пропускаем и учитываем четыре рабочих дня на следующей неделе. Выходит, что последний день, отведенный для сдачи пояснений, - 4 октября (четверг).

Игнорировать требование налоговиков, пусть оно кажется беспочвенным, не рекомендую. Лучше обеспечить пояснения, пусть быстро подготовленные. Они нужны не только для ответа чиновникам, но и для того, чтобы избежать включения в план выездных проверок.

4.7.6. Вне критериев

Выездные проверки будут и в тех фирмах, что не соответствуют даже одному критерию. Просто отвечающие этим критериям (особенно нескольким из них) находятся в группе, которую станут контролировать тщательней. Дело здесь не в одних проверках. Отношение госслужащих и судей к налогоплательщикам тем хуже, чем больше признаков возможных нарушений, о которых идет речь в Концепции.

Помимо критериев, авторы Концепции предупреждают еще о трех факторах, учитываемых при выборе кандидатов на выездную проверку. Первый из них уже рассмотрен. Это итоги анализа бухгалтерской либо налоговой отчетности, в частности, расчет рентабельности. Второй (в ИФНС есть информация об участии предприятия в незаконных схемах) тоже не нуждается в особых комментариях. Отмечу лишь, что опасно работать даже с контрагентами, признанными участниками подобных схем. Таков вывод из многих судебных дел, например Постановления ФАС Московского округа от 17 марта 2006 г. N КА-А40/711-06. Суд подчеркнул незаконность вычета НДС по счетам-фактурам, полученным от поставщика, ранее названного участником противоправной операции по возмещению НДС. Такое решение было принято в другом судебном процессе, не имеющем отношения к анализируемому спору. Фактически налогоплательщик пострадал из-за партнера и своей неосторожности. О негативной репутации легко узнать - с помощью поиска по базе арбитражной практики в любой справочно-правовой системе.

Третий и последний фактор риска - ваши контрагенты и взаимозависимые лица. Назначив выездную проверку такого предприятия, чиновники могут заинтересоваться и теми, кто с ним сотрудничает. Такие перекрестные ревизии встречаются все чаще. Причем, налогоплательщик иногда вынужден защищаться от обвинений тех, с кем он сотрудничал.

Пример. Проверив ООО "Экотэк", инспекция отказалась учитывать затраты на оплату услуг, выполненных для общества предпринимателем. Основанием стали показания последнего. Он заявил, что не подписывал договор и акт на передачу услуг. Выходит, этой деятельности не было, расходы фиктивны - заключили контролеры.

В ответ на это фирма предъявила счет-фактуру, а также письмо о перечислении средств, заверенные настоящей подписью исполнителя. Кроме того, в реальности услуг нет сомнений, поскольку их результаты налицо и не оспариваются налоговиками - отметил представитель организации. Его доводы помогли выиграть спор (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2007 г. N А42-5854/2005).

Запирательство контрагента нередко объясняется тем, что он не учел полученные доходы для налогообложения. Поэтому и старается убедить в отсутствии сделки, чем инспекторы и пользуются. Налогоплательщику, отстаивая расходы, надо ссылаться на документы и показания свидетелей. Это могут быть как ваши работники, так и третьи лица. Например, соисполнители договора оказания услуг. Также нужно стараться поставить под сомнение неблагоприятные показания партнера. Тот заинтересован скрыть сделку, и поэтому ему нельзя доверять - подобный аргумент часто учитывают если не проверяющие, то судьи. Он разумен и отвечает духу новой Концепции. В ней нет ссылок на законы и Налоговый кодекс, а сделан упор на логический контроль деятельности организации или предпринимателя.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Глава 1. Что такое необоснованная налоговая выгода и каковы ее последствия

Глава 2. Признаки необоснованной налоговой выгоды

- 2.1. Операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)
- 2.2. Необоснованная налоговая выгода получена не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности
- 2.3. У организации нет ресурсов для выполнения необходимого объема работ
- 2.4. Операции с товаром, который реально не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета
- 2.5. Обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной
 - 2.5.1. Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции
 - 2.5.2. Взаимозависимость участников сделок
 - Какие лица считаются взаимозависимыми
 - Можно ли признать необоснованную налоговую выгоду, если лица взаимозависимы
 - 2.5.3. Неритмичный характер хозяйственных операций
 - 2.5.4. Нарушение налогового законодательства в прошлом
 - 2.5.5. Разовый характер операции
 - 2.5.6. Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика
 - 2.5.7. Осуществление расчетов с использованием одного банка
 - 2.5.8. Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций
 - 2.5.9. Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций
- 2.6. Переквалификация сделок
- 2.7. Контрагенты
- 2.8. Преимущества и недостатки подхода судей
 - 2.8.1. Каковы преимущества
 - 2.8.2. В чем недостатки

Глава 3. Признаки недобросовестного налогоплательщика

Глава 4. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок

- 4.1. Суть документа
- 4.2. Объяснения
- 4.3. Прогнозы
- 4.4. Защита
- 4.5. Отраслевые критерии
 - 4.5.1. Оценка налоговой нагрузки
 - 4.5.2. Уровень рентабельности
 - 4.5.3. Сравнение по зарплате
- 4.6. Критерии деятельности
 - 4.6.1. Отношения с посредниками
 - Польза от транзитных звеньев
 - Оценка реальности операций
 - Иные подозрения
 - 4.6.2. Неоднократная смена инспекции
 - 4.6.3. Критерий для спецрежимов
 - Вводимые лимиты
 - Опасности приближения
- 4.7. Критерии отчетности
 - 4.7.1. Отражение убытков
 - 4.7.2. Значительность вычетов
 - 4.7.3. Оценка по темпам роста
 - 4.7.4. Критерий для предпринимателей
 - 4.7.5. Отсутствие пояснений
 - 4.7.6. Вне критериев