

Александр Медведев

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ



ЛЕГЕНДА ДЛЯ НАЛОГОВОЙ

Медведев А.Н.

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ
ЛЕГЕНДА ДЛЯ НАЛОГОВОЙ

Москва
2010

УДК 336.2225.3/338.242.2
ББК 65.9(2)261.3/67.99.(2)2

М 42 Медведев А.Н. Деловая цель: легенда для налоговой — М., 2010. — 152 с., ил.

ISBN 978-5-91146-432-5

Тема «деловой цели» уже давно присутствует в правоприменительной практике по налоговым спорам: достаточно упомянуть только Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, Официальную позицию Секретариата КС РФ от 11 октября 2004 г., а также постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

Несмотря на то что на данную тему существует множество журнальных публикаций, новизна предлагаемой книги заключается в следующем:

- во-первых, тема анализируется комплексно как с точки зрения налогового права, так и с точки зрения гражданского права и теории организации;

- во-вторых, в книге анализируется несколько десятков практических ситуаций по обоснованию деловой цели в конкретных обстоятельствах, сгруппированных по отдельным ситуационным разделам.

Исходя из этого, книга является практическим пособием по обоснованию деловой цели в конкретных ситуациях и предназначена самому широкому кругу специалистов:

- как внешним по отношению к организациям (налоговым консультантам, аудиторам и т.п.);

- так и внутренним (всем, причастным к принятию управленческих решений в коммерческих организациях).

Книга может быть полезна также студентам и аспирантам экономических и юридических специальностей, которые хотят расширить свой кругозор и приобрести личные конкурентные преимущества.

УДК 336.2225.3/338.242.2
ББК 65.9(2)261.3/67.99.(2)2

ISBN 978-5-91146-432-5

© ЗАО «Аудит БТ», 2010

При подготовке книги использованы материалы справочно-информационных систем «КонсультантПлюс» и «Гарант», официальных сайтов Высшего арбитражного суда Российской Федерации и федеральных арбитражных судов округов, а также общедоступных сайтов средств массовой информации.

Содержание

Введение. О чём эта книга и для кого она?	4
1. Анализ основных понятий	6
1.1. Что такое «цель»?	6
1.2. Что такое «кауза сделки»?	7
1.3. Что такое «цель предпринимательской деятельности»?	10
1.4. Что такое «деловая цель» и как это понятие используется в налоговых правоотношениях?	19
1.5. Обоснование деловой цели отдельных хозяйственных операций	37
1.6. Обоснование деловой цели – повышение экономической безопасности организации	40
1.7. Множественность целей	41
2. Конкретные ситуации обоснования деловой цели	47
2.1. Привлечение сторонних исполнителей	47
2.2. Привлечение посредников	71
2.3. Привлечение заёмных средств	80
2.4. Убыточные сделки	95
2.5. Продвижение товаров в рамках маркетинговой политики	105
2.6. Реструктуризация бизнеса	119
2.7. Использование векселя	126
2.8. Лизинговые операции	131
2.9. Использование факторинга	140
Заключение	148
Приложение. Пример доказывания в суде наличия деловой цели в сложной сделке	150

Введение. О чём эта книга и для кого она?

«В судах решительно никому нет никакого дела до истины, важна только убедительность. А она состоит в правдоподобию, на чём и должен сосредоточить своё внимание тот, кто хочет произнести искусную речь».

Платон. Федр.

Теме деловой цели в налоговых правоотношениях посвящены многочисленные публикации, в основе которых лежит, как правило, анализ позиции высших судебных инстанций страны, изложенной в Определениях КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О и от 4 июня 2007 г. № 320-О-П., а также в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (см., в частности, публикации на данную тему: *М.В. Барышников*. Деловая цель как внутренняя воля субъекта, «Налоговые споры: теория и практика», 2005, № 7, *И.В. Хаменушко*, «Судебная доктрина деловой цели – фактор снижения налоговых рисков проектного финансирования», «Налоговед», 2007, № 7, *С.Г. Пепеляев*, «Деловая цель сделки», «Корпоративный юрист», 2007 г. № 3, «Деловая цель – охранная грамота налогоплательщика», «Налоговые споры», 2007, № 2).

Об актуальности данной темы свидетельствует многочисленность публикаций на данную тему, однако то обстоятельство, что эти публикации предназначены не только для юристов и налоговых консультантов, далеко не очевидно специалистам организаций, причастным к принятию и оформлению управленческих решений. А ведь именно от них зависит формирование деловой цели у всех без исключения хозяйственных операций и, как следствие, отражение в налоговом учёте результатов этих хозяйственных операций.

Только при наличии конкретной и убедительной деловой цели можно говорить и об обоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в форме уменьшения налогооблагаемой прибыли и налоговых вычетов НДС. Вместе с тем не все истинные деловые цели

современной предпринимательской деятельности подлежат огласке, поэтому налогоплательщикам подчас приходится заниматься «легендированием» – т.е. составлением «официальной» деловой цели, которая прикрывает истинные намерения налогоплательщика. В этих случаях необходимо соблюдать два универсальных правила:

- когда не знаешь, как поступать, поступать следует по закону;
- когда не знаешь, что писать или говорить, писать и говорить необходимо только правду, однако далеко не всю правду.

Таким образом, «легендирование» – это не прикрытие фиктивных операций (мнимых или притворных сделок), а обоснование реальных хозяйственных операций, однако не с точки зрения здравого смысла основанной на риске предпринимательской деятельности, а с точки зрения российских налоговых реалий!

Таким образом, данная книга посвящена анализу проблем формирования деловой цели в конкретных хозяйственных ситуациях и предназначена в первую очередь тем, от кого это непосредственно зависит, – сотрудникам организаций, причастным к принятию управленческих решений и оформлению хозяйственных операций.

Сокращения, используемые в тексте книги:

РФ	– Российская Федерация
НК РФ	– Налоговый кодекс Российской Федерации
КС РФ	– Конституционный суд Российской Федерации
ВАС РФ	– Высший арбитражный суд Российской Федерации
ФАС	– Федеральный арбитражный суд округа Российской Федерации
Минфин России	– Министерство финансов Российской Федерации
ФНС	– Федеральная налоговая служба

1. Анализ основных понятий

1.1. Что такое «цель»?

Согласно Словарю русского языка С.И. Ожегова, слово «цель» имеет два значения:

- место, в которое надо попасть;
- предмет стремления.

Начнем с первого значения этого слова и приведём одну поучительную историю.

В феврале 2004 года в ходе широкомасштабных военных учений «Безопасность-2004» планировался запуск баллистической ракеты из Баренцева моря, которая должна была поразить цель на Камчатке. В данном случае «цель» – вполне определённое понятие – это место, куда должна попасть ракета.

За пуском ракет с ходового мостика АПЛ «Архангельск» наблюдал Президент России. Однако запуска ракеты не произошло, поскольку ракета не вышла из ракетной шахты АПЛ «Новомосковск».

Что делают военные в данной ситуации?

Признаются, что запуск был сорван, а цель – не поражена?

Ничего подобного! Плохо вы знаете наших морских офицеров!

Если цель не достигнута, что делают военные моряки?

Корректируют цель, доводя её до полученного результата!

Ракета не вышла из шахты? Так это и было целью! А ракета не вышла потому, что «спутник заблокировал сигнал на запуск ракет»! Затем моряки ещё раз скорректировали цель и заявили, что был произведён «условный пуск – электронный пуск ракеты без практического выхода ракеты из шахты».

Любопытно, а за чем тогда наблюдал Верховный главнокомандующий с ходового мостика АПЛ? За «условным пуском»? Или за блокировкой запуска ракеты со спутника?

Тем не менее военные моряки доложили о достижении поставленной цели, скорректировав цель до полученного результата.

Отметим существенный момент: сначала моряки оценили эффективность, а уж затем – целесообразность, причём полученный результат (эффект) назначили новой целью.

Данное решение нам ещё не раз пригодится в налоговых правоотношениях, тем более что именно на подобный подход ориентировал налогоплательщиков Конституционный суд РФ в Определении от 4 июня 2007 г. № 320-О-П: поскольку налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и «вправе самостоятельно и единолично оценивать её эффективность и целесообразность». Именно в такой последовательности:

- сначала – эффективность;
- а уж затем – целесообразность!

Чем не руководство к практическому действию:

1. Получил эффект (результат) – сопоставь его с поставленной целью.
2. Если эффект (результат) совпадает с целью, то всё нормально.
3. Если эффект (результат) не совпадает с целью, то целью *назначается* полученный эффект (результат) и повторяются последовательно пункты 1 и 2 – и на пункте 2 всё заканчивается.

1.2. Что такое «кауза сделки»?

Согласно ГК РФ сделка – это волеизъявление субъекта, имеющее целью создание, изменение или прекращение его прав и обязанностей по отношению к третьим лицам. Цель, преследуемая субъектами, совершающими сделку, всегда носит правовой характер – приобретение права собственности, права пользования определённой вещью и т.д. Правовая цель, ради которой они совершаются, называется основанием сделки (*causa*).

Так, например, основанием (правовой целью) договора займа является передача займодавцем в собственность заёмщика денег или иных вещей, определяемых родовыми признаками, с возложением на заёмщика обязанности по возврату той же суммы денег или равного количества вещей того же рода и качества.

Определение сделки как действия, направленного на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, является абстрактным, но благодаря правовой цели, преследуемой лицом, совершающим сделку, она приобретает конкретную юридическую определённость.

Юридические же последствия, возникающие у субъектов вследствие совершения сделки, представляют собой её правовой результат. По общему правилу правовой результат сделки должен быть её реализованной правовой целью.

Цель и правовой результат не могут совпасть, когда в виде сделки совершаются неправомерные действия или речь идёт о притворных сделках.

Юридические цели (основания сделки) нельзя отождествлять с экономическими целями субъектов сделки, поскольку одна и та же экономическая цель может быть достигнута через реализацию различных правовых целей (например, экономическая цель использования автомобиля может быть достигнута через реализацию таких правовых целей, как приобретение права собственности на автомобиль или приобретение права пользования в результате аренды автомобиля).

Юридическую цель сделки (каузу) как правовую категорию следует отличать от мотива, который только формирует, побуждает лицо к будущим действиям, и от конкретных экономических намерений субъекта. Покупка вещи: как основание, кауза сделки – приобретение права собственности, как экономическая причина – приобретение именно этой вещи в полное распоряжение. Для сделки важен первый, казуальный момент – лицо намерено своими действиями приобрести право собственности. Таким образом, мотив как осознанная потребность, осознанное побуждение – фундамент, на котором возникает цель. Поэтому мотивы лишь побуждают субъектов к совершению сделки и не служат её правовым компонентом, коим является правовая цель – основание сделки.

Таким образом, в цивилистике анализируются:

- мотив сделки;
- цель сделки («кауза сделки»);
- результат сделки.

Однако при этом следует различать каузальные и абстрактные сделки:

- из казуальной сделки видно, какую правовую цель она преследует (так, из договора купли-продажи всегда можно определить, на какое имущество хочет приобрести право собственности покупатель и в связи с продажей какого имущества у покупателя возникает право требования оплаты);
- абстрактные же сделки – это сделки, порождающие права и обязанности, как бы оторванные от основания сделки (от лат. *abstrahere* –

отрывать, отделять). Классическим примером абстрактных сделок являются все сделки по выдаче и передаче ценных бумаг, поскольку согласно п. 2 ст. 147 ГК РФ отказ от исполнения обязательства, удостоверенного ценной бумагой, со ссылкой на отсутствие основания обязательства либо его недействительность не допускается, – только владелец ценной бумаги, обнаруживший подлог или подделку ценной бумаги, вправе предъявить к лицу, передавшему ему бумагу, требования о надлежащем исполнении обязательства, удостоверенного ценной бумагой, и о возмещении убытков. Кредитор в абстрактной сделке не должен доказывать наличие основания ее совершения – например, при выдаче векселя векселедатель безусловно обязуется уплатить векселедержателю определенную указанную в векселе сумму, при этом причина, по которой принята такая обязанность, не имеет значения и остается за рамками вексельного обязательства. Кредитор не должен доказывать наличие основания выдачи векселя (например, договора займа, в силу которого кредитор имеет право требовать соответствующую сумму от должника).

Итак, кауза гражданско-правовой сделки – это правовая цель договора, то есть его направленность на правовые последствия, достигаемые при надлежащем исполнении сделки.

Именно на свойстве каузы выражать сущность договорного вида и служить основанием дифференциации сделок основана её применимость для решения многих проблем:

- во-первых, кауза сделки является основанием для её действительности (явный намёк на понятие каузы сделки содержится в ст. 169 ГК РФ о недействительности сделки, совершённой с целью, противной основам правопорядка и нравственности);
- во-вторых, кауза сделки может служить критерием возмездности либо безвозмездности правоотношений;
- в-третьих, исходя из ст. 431 ГК РФ кауза (цель) договора используется как средство его толкования;
- в-четвертых, будучи взаимосвязанной с категорией предмета договора, кауза сделки может служить основанием для выделения его существенных условий (обратим внимание на то, что французское право рассматривает каузу сделки в качестве её обязательного составляющего).

Таким образом, знакомое цивилистам понятие «"кауза" сделки» может помочь и в обосновании «деловой цели» для целей налогообложения.

1.3. Что такое «цель предпринимательской деятельности»?

Понятие предпринимательской деятельности дано в ст. 2 ГК РФ: 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.

Исходя из вышеприведённого определения в ст. 50 ГК РФ приведено принципиальное разделение: юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации).



Таким образом, *целью* предпринимательской деятельности (вообще) и коммерческих организаций (в частности) является *извлечение прибыли*. Тем не менее на достижение указанной цели ст. 10 ГК РФ налагает определённые ограничения:

- не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах;
- не допускается использование гражданских прав в целях ограничения конкуренции, а также злоупотребление доминирующим положением на рынке.

Следовательно, даже если налогоплательщик и преследует цель извлечения прибыли, однако при этом злоупотребляет гражданским правом, например, с целью получения налоговой выгоды, то ожидаемой налоговой выгоды он и не получит – подобные действия налогоплательщиков суд может квалифицировать как «злоупотребление правом с использованием механизма гражданско-правовых норм в обход законодательства о налогах и сборах» (см. постановление ФАС Уральского округа от 13 мая 2003 г. по делу № Ф09-1336/03-АК).

При этом в ст. 169 ГК РФ установлено, что сделка, совершённая с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна. Следует напомнить, что ещё ст. 30 ГК РСФСР 1922 года было предусмотрено, что «недействительна сделка, совершённая с целью, противной закону или в обход закона, а равно сделка, направленная к явному ущербу для государства». Так что тема «цели сделки» в отечественной цивилистике имеет многолетнюю историю.

Исходя из сказанного, можно констатировать:

- целью предпринимательской деятельности и коммерческих организаций является извлечение прибыли;
- однако в достижении данной цели налогоплательщики ограничены:
- во-первых, недопущением злоупотреблений;
- во-вторых, непротиворечивостью основам правопорядка и нравственности.

В этой связи вспомним о понятии «каузы сделки» и рассмотрим некоторые вопросы признания сделок недействительными.

• *Недействительные сделки и их налоговые последствия*

Согласно ст. 169 ГК РФ сделка, совершённая с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна, причём возникают следующие правовые последствия:

- 1) при наличии умысла у обеих сторон такой сделки – в случае исполнения сделки обеими сторонами – в доход Российской Федерации взыскивается всё полученное ими по сделке;
- 2) в случае исполнения сделки одной стороной с другой стороны взыскивается в доход Российской Федерации всё полученное ею и всё причитавшееся с неё первой стороне в возмещение полученного;
- 3) при наличии умысла лишь у одной из сторон такой сделки всё полученное ею по сделке должно быть возвращено другой стороне, а полученное последней либо причитавшееся ей в возмещение исполненного взыскивается в доход Российской Федерации.

Согласно ст. 170 ГК РФ:

– мнимая сделка, то есть сделка, совершённая лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна;

– притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, ничтожна; при этом к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учётом существа сделки, применяются относящиеся к ней правила.

Применимость ст. 169 и ст. 170 ГК РФ к налоговым правоотношениям разъяснил Пленум ВАС РФ в Постановлении от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации»:

– при рассмотрении споров, возникающих из налоговых правоотношений, следует учитывать, что взыскание согласно ст. 169 ГК РФ всего полученного (причитавшегося) по сделке в доход Российской Федерации является мерой, применяемой исключительно в качестве специального последствия недействительности ничтожной сделки; поэтому санкции, установленные за совершение налоговых правонарушений, не могут квалифицироваться в качестве последствий недействительности сделок, исходя из чего соответствующие требования не

должны рассматриваться в спорах о признании сделок недействительными на основании статьи 169 ГК РФ;

– несмотря на то что согласно абзацу четвёртому п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы вправе предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, необходимо учитывать, что указанное право может реализовываться налоговыми органами лишь постольку, поскольку удовлетворение соответствующего требования направлено на выполнение задач налоговых органов:

- 1) В частности, требование о применении последствий недействительности сделки в виде взыскания в доход Российской Федерации полученного (причитавшегося) по сделке исполнения в соответствии со ст. 169 ГК РФ может быть предъявлено налоговым органом в рамках выполнения им задачи по контролю за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции при оспаривании сделок, направленных на производство и сбыт продукции, обладающей свойствами, опасными для жизни и здоровья граждан;
- 2) В то же время требование налогового органа о применении предусмотренных ст. 169 ГК РФ последствий недействительности сделки, обосновываемое тем, что данная сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, выходит за рамки полномочий налогового органа, так как взыскание в доход Российской Федерации всего полученного (причитавшегося) по сделке не является мерой, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов. Для обеспечения поступления в бюджет налогов в полном объёме налоговый орган вправе, руководствуясь ст. 170 ГК РФ, предъявить требование о признании совершённых налогоплательщиком сделок недействительными как сделок, совершённых лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия (мнимых), либо с целью прикрыть другую сделку (притворных), поскольку удовлетворение этого требования может способствовать реализации соответствующей задачи.

Таким образом, несмотря на то что формальные изменения в ст. 31 НК РФ и не отняли у налоговых органов закреплённого за ними в Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации» права об-

ращаться в суды о признании сделок недействительными на основании ст. 169 ГК РФ, Пленум ВАС РФ специально оговорил подобные случаи (которые подтвердил КС РФ в Определении от 16 декабря 2008 г. № 1058-О-Р).

Применимость ст. 169 ГК РФ к налоговым правоотношениям стала весьма трудоёмка, однако у налоговиков остались в распоряжении два инструмента:

- признание в суде сделок мнимыми;
- признание в суде сделок притворными.

Согласно пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога с налогоплательщика производится в судебном порядке в том случае, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершённой налогоплательщиком.

В п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершённых сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов); при этом суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных.

• *Мнимые сделки*

Согласно п. 1 ст. 170 ГК РФ мнимой сделкой является сделка, совершённая лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия.

Вместе с тем для признания судом сделки мнимой необходимо установить, что стороны сделки не имели намерений её исполнять: так, в Определении ВАС РФ от 29 февраля 2008 г. № 2857/08 констатирует-

ся, что п. 1 ст. 170 ГК РФ подлежит применению в случае, если все стороны, участвующие в сделке, не имели намерений её исполнять или требовать её исполнения, при этом факт неисполнения одной из сторон своих обязательств сам по себе не может быть свидетельством мнимого характера сделки.

В постановлении ФАС Московского округа от 18 февраля 2009 г. № КГ-А40/147-09 по делу № А40-34974/08-41-360 сделка подряда была признана мнимой, поскольку признание сторонами факта надлежащего выполнения работ по договору, которые фактически не выполнялись, перечисление и получение денег в счёт оплаты этих якобы выполненных работ, очевидно свидетельствуют о том, что совершённые сторонами действия не были направлены на достижение предусмотренного договором результата и договор подряда был заключён без намерения создать соответствующие ему правовые последствия, причём наступления таких последствий не желали обе стороны.

В том случае, если суд признает сделку мнимой, то стороны подобной сделки не вправе рассчитывать на получение соответствующих налоговых выгод: так, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 июня 2009 г. № А33-15220/08 налогоплательщику было отказано в налоговой выгоде в форме налоговых вычетов входного НДС по договорам на выполнение работ по устройству модуля для сушильных камер и на перевозку грузов, поскольку судом указанные сделки были признаны мнимыми сделками, так как они были совершены лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия.

Однако для отказа налогоплательщику в налоговой выгоде по основанию мнимости сделки в суде обязательно должно быть доказано, что стороны не имели намерений на исполнение сделки, а имели намерение получить лишь сопутствующие сделке налоговые выгоды (в форме налогового вычета НДС и (или) в форме уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на расходы). Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16 июня 2008 г. по делу № А56-41204/2007 констатируется, что налоговым органом не доказана мнимость заключённых договоров на выполнение научно-исследовательских работ, поскольку судебными инстанциями установлено достижение участниками договоров обусловленных ими результатов – работы выполнены, сданы заказчику и оплачены, что свидетельствует о намерении сторон достичь предусмотренные договорами на выполнение

научно-исследовательских работ правовые последствия и опровергает выводы налогового органа о мнимости указанных договоров на том основании, что фактически работы выполняли не сотрудники заказчика, а сотрудники исполнителя.

Вместе с тем создание видимости сделки может являться признаком получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности) – так, например, письмом ФНС России от 3 июля 2006 г. № ШС-6-14/668@ до сведения нижестоящих налоговых органов доведена позиция Президиума ВАС РФ, выраженная в постановлении от 22 марта 2006 г. № 15000/05, которая заключается в том, что о создании видимости сделки могут свидетельствовать следующие факты:

- непредставление налогоплательщиком сведений о производителях технически сложных изделий, указанных им в качестве экспортированных товаров;
- отсутствие технической документации на изделия;
- непредставление документов о лицах, несущих обязательства их гарантийного, постгарантийного обслуживания и ремонта.

Тогда как по требованиям, которые обычно предъявляются условиями гражданского оборота к отношениям, связанным с поставкой технически сложных изделий, соответствующие обязательства, как правило, несут производители или поставщики.



- **Притворные сделки**

Согласно п. 2 ст. 170 ГК РФ притворной сделкой является сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, при этом к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учётом существа сделки, применяются относящиеся к ней правила.

В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 марта 2009 г. № А33-209/08-Ф02-635/09 констатируется, что у налоговой инспекции отсутствует право на взыскание с налогоплательщика в бесспорном порядке сумм налогов, пени и штрафа в случае изменения юридической квалификации сделок (по результатам налоговой проверки налоговая инспекция признала ничтожными договоры, на основании которых налогоплательщик определял свой статус комиссионера и характер деятельности в качестве посреднической, а также исчислял налоговые обязательства), поскольку в подобных случаях на основании пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ налоговые органы обязаны обращаться в суд.

Тем не менее вопрос о юридической переквалификации сделок с доначислением налогов является весьма актуальным и присутствует в целом ряде арбитражных дел, поэтому в качестве иллюстрации рассмотрим примеры попыток переквалификаций купли-продажи в посреднические сделки и обратно.

Посредникам подчас приходится отбиваться от переквалификации посреднических сделок в сделки купли-продажи (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 18 октября 2007 г. по делу № Ф04-7460/2007(39394-А46-14) и по делу № Ф04-7460/2007(39394-А46-14), ФАС Северо-Западного округа от 21 декабря 2006 г. по делу № А42-15005/04-28, а также постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 января 2002 г. по делу № А56-20855/01, в котором предельно откровенно озвучена претензия налогового органа: комиссионные договоры «заключены исключительно с целью уклонения от уплаты налогов»).

При этом и перепродавцам порой приходится защищать куплю-продажу от переквалификации в посреднические сделки. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 31 октября 2005 г. по делу № КА-А40/10637-05 налогоплательщику пришлось отбиваться от прямо противоположной претензии налогового органа: переквалификации договора поставки в агентский договор.

Если в первом случае переквалификация договоров позволяла налоговым органам доначислить НДС (у посредника согласно ст. 156 НК РФ налоговая база формируется исходя только из посреднического вознаграждения, а у продавца согласно ст. 154 НК РФ - исходя из всей продажной цены товаров), то во втором случае речь шла о вычете входного НДС (право на вычет НДС по приобретённым товарам имеет только покупатель-собственник этих товаров, но не агент).

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 19 января 2006 г. по делу № Ф04-9745/2005(18856-А46-19), налогоплательщику, применявшему упрощённую систему налогообложения, пришлось отбиваться от переквалификации налоговым органом договоров комиссии в договоры поставки (в этом случае размер выручки превысил бы максимальный размер для применения «упрощёнки»). А вот в постановлении ФАС Уральского округа от 21 июля 2005 г. по делу № Ф09-3056/05-С7 суд всё-таки переквалифицировал агентские договоры в договоры купли-продажи; при этом суд дал оценку действиям налогоплательщика, применявшего упрощённую систему налогообложения: «Неправильная же правовая квалификация данных договоров обществом как агентом направлена на незаконное уклонение от конституционной обязанности по уплате налогов».

Тем не менее в тех случаях, когда посреднической сделкой прикрыта другая сделка, суды применяют налоговые последствия этой другой сделки выносят решения, согласно которым фактическим собственником денежных средств признаётся посредник, а комитент (принципал) – лишь формальным собственником:

- ◆ В постановлении ФАС Московского округа от 30 декабря 2005 г. по делу № КА-А40/12571-04 констатируется: «...налоговые органы в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов вправе проводить проверки в целях выявления фактического собственника реализованного имущества и фактического получателя экономической выгоды и установления его недобросовестности, выразившейся в применении схемы уклонения от уплаты налогов. При этом налоговые органы устанавливают лицо, являющееся собственником исходя из фактических отношений, возникающих между сторонами сделок, вне зависимости от того, какие лица названы собственниками имущества в представляемых в ходе налоговой проверки документах» (в данном случае суд признал собственным доходом посредника все

денежные средства, вырученные за проданную нефть, лишь формально принадлежавшую комитенту (принципалу)).

- ◆ В постановлении ФАС Московского округа от 25 января 2006 г. по делу № КА-А40/13949-05 в результате анализа договорной посреднической схемы, использованной банком, суд пришёл к выводу, что фактическим собственником дохода являлся не принципал, а агент (в данном случае – банк):
 - банк, действуя на основании агентского договора и являясь агентом принципала, заключал с третьими лицами от своего имени (но по поручению и в интересах принципала) договоры финансирования под уступку денежного требования;
 - однако суд констатировал, что принципала лишь «формальный поручитель и собственник денежных средств», и полученную банком как агентом денежную сумму суд признал в качестве собственной выручки банка – то есть в полном объёме (как у финансового агента по договору факторинга), а не в объёме лишь агентского вознаграждения (по агентскому договору).

Таким образом, если налогоплательщик прикрывает одну сделку другой сделкой с целью минимизации своих налоговых обязательств, то суд вправе установить фактического собственника денежных средств и привлечь его к ответственности за сокрытие объектов налогообложения и занижение налоговых баз.

Налоговые органы подчас, войдя в азарт, заявляют требования о признании заключённой налогоплательщиком сделки одновременно мнимой и ничтожной. Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 февраля 2007 г. по делу № А56-20721/2006 констатируется: «Суд кассационной инстанции считает необходимым указать, что сделка не может быть признана одновременно мнимой и притворной».

Как бы то ни было, окончательное решение по спору принимает только суд.

1.4. Что такое «деловая цель» и как это понятие используется в налоговых правоотношениях?

Как уже отмечалось, тема «деловой цели» уже давно присутствует в правоприменительной практике по налоговым спорам: достаточ-

но упомянуть только Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О, Официальную позицию Секретариата КС РФ от 11 октября 2004 г. и постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

Доктрина «деловой цели» была озвучена в официальной позиции Секретариата КС РФ от 11 октября 2004 г. следующим образом.

Не случайно в ряде стран существует сформулированная судами доктрина «деловой цели», суть которой в том, что сделка, дающая определённые налоговые преимущества для её сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признаётся деловой целью сделки. Так, например, согласно ст. 11 Директивы ЕЭС «О слияниях» налоговые преимущества, предусмотренные данным актом для компаний, осуществляющих слияния, поглощения или другие преобразования, не предоставляются, если установлено, что принципиальной целью или даже одной из основных целей, преследуемых сторонами при реорганизации, было уклонение от уплаты налогов или избежания (обход) налогов. Если налоговый орган продемонстрирует, что действия, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными коммерческими соображениями, такими как рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т.п., то презюмируется, что данная сделка имела своей принципиальной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов. Бремя доказывания обратного возлагается на участников сделки.

Комментируя Определение КС РФ № 1690-О, Секретариат КС РФ отметил, что в рассмотренном деле имелось сомнение в том, имеют ли заключённые сделки определённую экономическую разумную цель. Таким образом, предмет дела – это только такие случаи уплаты НДС налогоплательщиком, когда есть основания полагать, что, используя гражданско-правовые средства, предприниматели выходят за рамки частных интересов и вторгаются в публичную сферу.

Исходя из сказанного, Секретариат КС РФ констатировал:

- совершаемые налогоплательщиками сделки не должны носить фиктивный характер, у них должна быть вполне конкретная разумная хозяйственная цель;

- осуществляя свои субъективные права, налогоплательщики должны учитывать, что при этом они могут выйти за рамки собственно частных отношений и затронуть сферу публичных (фискальных) отношений, –

в том случае, если имеет место игнорирование публичных интересов, можно поставить вопрос о недобросовестности налогоплательщика.

Итак, по мнению КС РФ, заключая любые сделки, налогоплательщики должны руководствоваться не только частным интересом, но и интересами государства, однако в такой постановке данная проблема уже выходит за рамки собственно налоговых и гражданско-правовых отношений, затрагивая конституционные основы:

- каковы пределы экономической свободы субъектов предпринимательской деятельности?

- каковы пределы вмешательства государства в частную деятельность субъектов предпринимательской деятельности?

- как вообще соотносятся частные и публичные интересы?

Любопытно напомнить, что данные проблемы были характерны и для первых лет советской власти в борьбе с «тяжким наследием капитализма»: в письме Предсовнаркома РСФСР В.И. Ленина наркому юстиции РСФСР Д.И. Курскому от 20 февраля 1922 г. содержались вполне откровенные указания по подготовке первого советского гражданского законодательства: «Мы ничего “частного” не признаем, для нас все в области хозяйства есть публично-правовое, а не частное... Отсюда – расширить применение государственного вмешательства в “частно-правовые” отношения; расширить право государства отменять “частные” договоры; применять не *corpus juris romani* (свод законов римского права) к гражданским правоотношениям, а наше революционное правосознание».

Так что же такое «деловая цель»?

Можно предположить, что деловой целью является юридическая цель самой гражданско-правовой сделки.

Однако такое понимание деловой цели сделки слишком узко. Юридическая цель, во многом определяемая конструкцией гражданско-правового договора, не отвечает на главный вопрос: «*Зачем заключается данная сделка?*»

Юридическая цель договора – оказать услуги, передать товар в собственность покупателя за плату, передать имущество во временное владение и пользование и т.д. – не отражает экономического фактора деятельности субъектов, их предпринимательскую цель, а главное – направленность действий.

Сделка совершается волевыми действиями лиц, обладающих гражданской дееспособностью, поэтому логично выглядит следующая последовательность действий:

- сначала возникает объективная потребность в чём-либо;
- после этого осознаётся потребность (мотив сделки), анализируются возможные варианты по достижению намеченной цели;
- из всех вариантов выбирается один и принимается решение о совершении конкретной сделки.

Данная последовательность отражает процесс формирования внутренней воли на заключение сделки.

Видимо, эту внутреннюю волю и следует понимать как деловую цель сделки.

При этом следует учитывать правовую позицию, изложенную в Определении КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, который, в свою очередь, сослался на позицию Пленума ВАС РФ в Постановлении от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»:

- обоснованность расходов, учитываемых при расчёте налоговой базы, должна оцениваться с учётом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности; при этом речь идёт именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о её результате; вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала;

- налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, – в силу принципа свободы экономической деятельности налогоплательщик осуществляет её самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать её эффективность и целесообразность;

- судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчётов.

Для оценки наличия (или отсутствия) разумной деловой цели у налогоплательщика арбитражные суды применяют критерии, содержа-

щиеся в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»:

- сделки купли-продажи по приобретению товара не имеют разумной деловой цели; главной целью, преследуемой организацией при совершении спорных хозяйственных операций, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счёт налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27 апреля 2007 г. по делу № А79-4114/2006);

- анализ заключённых налогоплательщиком договоров свидетельствует об отсутствии деловой разумной цели и экономического смысла осуществления этих сделок; товары и денежные средства в счёт их оплаты совершали движение по кругу, целью которого было создание видимости хозяйственных операций для обоснования возмещения налогоплательщику НДС, что указывает на недобросовестность действий налогоплательщика (постановление ФАС Уральского округа от 29 октября 2007 г. № Ф09-8821/07-С2 по делу № А07-27580/06, оставленное в силе Определением ВАС РФ от 7 октября 2008 г. № 360/08, в котором констатируется, что приведённый налогоплательщиком довод о наличии такой цели делового характера во взаимоотношениях между ним и иными взаимозависимыми лицами как невозможность для собственника товара, при ином характере связей, обеспечить раздельный учёт материальных ресурсов по экспорту и внутреннему рынку суд изучил и отклонил);

- договор был заключён не с деловой целью, а лишь для необоснованного завышения расходов для целей налогообложения прибыли, что повлекло занижение налога на прибыль, причитающегося к уплате в бюджет (постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2007 г. по делу № КА-А40/3580-07, которое оставлено в силе Определением ВАС РФ от 27 октября 2007 г. № 15389/07);

- совершённые налогоплательщиком и участниками сделок действия в их совокупности не подтверждают наличия деловой цели, не связанной с возмещением НДС (постановление ФАС Центрального округа от 8 июля 2009 г. по делу № А54-2571/2006-С5).

Итак, сформулированная судами высшей инстанции концепция деловой цели уже давно применяется судами. Так, например, в постановлении ФАС Уральского округа от 2 августа 2005 г. по делу № Ф09-

3217/05-С7 так прямо и констатируется: *«Деловой целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная цель, а не налоговая экономия»*. (В указанном постановлении, как и в постановлении ФАС Уральского округа от 8 сентября 2005 г. по делу № Ф09-3900/05-С7, рассматривались ситуации, когда внесение имущества в уставный капитал прикрывало его реализацию с целью ухода от налогов).

В ряде случаев приходится доказывать наличие деловой цели и у операций по увеличению уставного капитала.

Пример такого налогового спора приведён в постановлении ФАС Московского округа 3 сентября 2007 г. по делу № КА-А40/8959-07:

– налоговый орган оспаривал увеличение уставного капитала российского ООО кипрским участником только потому, что дивиденды в пользу кипрского резидента подлежат налогообложению по ставке в 5%;

– в итоге суд констатировал, что увеличение уставного капитала организации, как это следует из положений Закона РФ от 8 декабря 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», является безусловным правом его участника, реализация которого направлена на укрепление имущественных гарантий кредиторов общества. Таким образом, указанное действие само по себе имеет четкую деловую цель, описанную в действующем законодательстве, в связи с чем действия участника общества по увеличению уставного капитала не требуют выяснения иных целей совершения таких действий. Исходя из этого, увеличение уставного капитала было произведено кипрской компанией в соответствии с действительным экономическим смыслом, а указанная операция обусловлена разумными экономическими причинами (целями делового характера).

Как уже отмечалось выше, тема «деловой цели» существует уже много лет в зарубежных странах, в связи с чем заслуживает внимания развёрнутый комментарий, приведённый в приложении к письму ФНС от 23 января 2009 г. № ШС-21-3/40:

Несмотря на существование различий в подходах различных стран к решению вопроса уклонения от налогообложения, установленные законом общие положения и правовые доктрины, направленные на борьбу с уклонением от налогообложения или злоупотребления налоговым правом, включают в себя ряд общих элементов:

- 1) сделки/условия/схемы,
- 2) ведущие к налоговой выгоде,

3) при отсутствии (минимальном наличии) коммерческих (неналоговых) целей или результатов,

4) приводят к получению налоговых выгод, противоречащих (не соответствующих) изначальным принципам законодательства.

При этом первый элемент – сделки/условия/схемы – включает в себя набор обстоятельств («объект»), представляющих собой отдельные шаги в последовательности шагов внутри крупной сделки или саму сделку в целом.

Суть второго элемента заключается в том, что сделки, условия или схемы направлены на или ведут к (или: привели бы, если бы правило против уклонения от налогообложения не существовало) налоговым льготам, или выгоде, обеспечиваемой существующей системой налогообложения, или снижению налогов. Некоторые страны в обязательном порядке определяют, какие льготы или какая выгода имеются в виду (Австралия, Ирландия, Канада), другие – нет.

Третий элемент подразумевает отсутствие или наличие лишь малой коммерческой/неналоговой цели или малого коммерческого/неналогового результата сделки, планирования или схемы. Важность данного элемента подчеркивается «принципом экономической сущности», разработанной американскими судами, в соответствии с которой отклоняются налоговые льготы по сделкам, не имеющим «экономической сущности». При проверке наличия «экономической сущности» сделки американские суды обращают внимание на два следующих фактора: проверяется наличие объективной неналоговой деловой цели, а также возможность получения прибыли вне зависимости от налоговых последствий. Во Франции правило против уклонения от налогообложения применяется в отношении сделок, «не имеющих иных мотивов, кроме избежания или ослабления налогового бремени». Федеральный финансовый суд Германии отказывает в применении налоговых льгот, в частности, если «структурирование хозяйственной деятельности не оправдывается экономическими и иными неналоговыми причинами». В Испании механизм по борьбе с уклонением от налогообложения вступает в силу при условии, что «сделка не имеет существенной юридического или экономического эффекта, кроме как экономии на налогах, а также эффектов, которые были бы присущи обычным или целесообразным сделкам». В соответствии с законодательством Канады, сделка считается направленной на уклонение от налогообложения, если она не «считается предпринятой... преимущественно для целей bona fide (честного намерения), отличных от получения налоговых льгот». Законодательство Ирландии требует, чтобы «сделка не была совершена или запланирована преимущественно для целей увеличения налоговой выгоды».

При этом проверка на наличие коммерческой/неналоговой цели или результата в разных странах осуществляется по-разному. Некоторые страны предпочитают более субъективный подход – анализ целей, мотивов и причин (Австралия, Ирландия, Италия, Швеция), другие анализируют только результат (Испания). Часто суды обращаются как к субъективному (цели), так и к объективному (результат) подходам.

Степень присутствия коммерческого/неналогового результата/цели, определяющая факт применения к налогоплательщику законодательства против уклонения от налогообложения, в разных странах также определяется по-разному: в Ирландии и Канаде требуется первичность наличия неналоговой коммерческой цели, в Нидерландах и Швеции требуют, чтобы налоговые льготы не были перво-степенной или доминирующей целью, Германия, Италия и Испания настаивают на значимости «обоснованных» или «веских» деловых целей/результатов. В соответствии с законодательством Франции, любой мотив, отличный от мотива обойти или сократить налогообложение, считается достаточным для неприменения к налогоплательщику положений против уклонения от налогообложения (т.е. положения о злоупотреблении налоговым законодательством применяется только в случае, если сделка имеет фиктивный характер или не имеет никакого иного мотива, кроме избежания или сокращения налогообложения).

Четвертый элемент, присутствующий в доктрине большинства стран, направленный против уклонения от налогообложения, заключается в том, что получение налоговых льгот противоречит изначальным принципам законодательства. Например, согласно канадскому законодательству налоговые льготы по сделкам, цели которых не являются или лишь в малой степени являются *bona fide*, отменяются только, если будет сделано аргументированное заключение о том, что сделка приведет к злоупотреблению одного или нескольких положений Закона... или злоупотреблению в отношении данных положений, рассматриваемых как единое целое. В Норвегии в данном отношении проверка осуществляется в два этапа: если на первом этапе обнаруживается, что сделка изначально была ориентирована на налоговые цели/результаты, на втором этапе необходимо проверить, будет ли результат данной сделки противоречить основной политике соответствующего налогового положения, включая лежащие в основе сделки намерения и цели.

В некоторых странах также проверяется, являются ли сделки «несоответствующими», т.е. преследуют ли они неналоговые цели/результаты. Например, в Германии «несоответствие» сделки является одним из трех элементов проверки сделок (наряду с сокращением налогообложения и отсутствием деловой цели) и часто рассматривается как имеющее отношение к искусственности.

Однако вернёмся к современной российской действительности и рассмотрим отечественные реалии.

В России необходимо обосновывать все без исключения расходы, при этом необходимо быть готовыми ответить на следующие вопросы:

- мог ли налогоплательщик вообще обойтись без данного расхода?
- можно ли при осуществлении необходимого расхода произвести меньший расход?

Так, например, в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 22 ноября 2007 г. № Ф03-А73/07-2/5098 по делу № А73-13091/2006-29 (Определением ВАС РФ от 13 марта 2008 г. № 3312/08 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд отклонил доводы налогового органа о том, что налогоплательщик мог самостоятельно приобрести необходимое оборудование вместо того, чтобы брать его в лизинг, – по мнению суда, налоговый орган не доказал, что договоры лизинга были заключены исключительно в целях получения налоговых преимуществ.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 28 августа 2006 г. по делу № А29-8205/2005а суд отклонил доводы налогового органа о том, что налогоплательщик имел возможность осуществлять все необходимые действия своими силами, без привлечения третьих лиц. Также он указал следующее: подобные аргументы сводятся к оценке экономической эффективности произведённых налогоплательщиком затрат, что не является критерием формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 16 сентября 2009 г. № Ф04-5704/2009(19979-А27-26) был рассмотрен налоговый спор об обоснованности привлечённых займов и, как следствие, правомерность уменьшения налогооблагаемой прибыли на проценты по ним:

- налоговый орган утверждал, что налогоплательщик не подтвердил доказательствами невозможность получения кредита под более низкие проценты, а заимодавцы, выдавшие кредиты под наиболее высокие проценты, являются учредителями и руководителями взаимозависимых организаций;

- суд первой инстанции согласился с налоговым органом, указав, что налогоплательщиком документально не подтверждён довод об обращении в банки с заявлениями на получение кредитов, то есть использовалась возможность получения кредитов под более низкие проценты, следовательно, необходимости получения кредитов у физических и юридических лиц под больший процент не было;

- однако кассационная инстанция в итоге разрешила налоговый спор в пользу налогоплательщика.

Вместе с тем арбитражный суд может признать расходы и необоснованными – так, например, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 12 января 2009 г. № Ф04-8074/2008(18583-А46-40) по

делу № А46-6688/2008 (Определением ВАС РФ от 6 мая 2009 г. № ВАС-5048/09 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд признал расходы по договору факторинга необоснованными, в частности, потому, что налогоплательщик не предпринял мер, чтобы получить деньги на более выгодных условиях (не взял кредит в банке).

Так что обоснование расходов – не простая вещь.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 25 марта 2008 г. № КА-А40/1932-08 констатируется, что *«деловой целью совершения операции по приобретению мясосырья у ООО "Гелмус" служило осуществление основной деятельности заявителя – производство и продажа колбасных изделий»* (ну как же можно произвести качественную колбасу без мяса?!).

Исходя из этого, даже вполне очевидные расходы необходимо обосновывать наличием деловой цели!

Если же дело дойдёт до суда, то помимо обоснования деловой цели налогоплательщику необходимо ссылаться на позицию высших судебных инстанций России – так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 4 сентября 2009 г. по делу № А56-10236/2007 на следующие претензии налогового органа:

«Таким образом, как установила налоговая инспекция, банк в результате таких операций по уступке прав требований по кредитным договорам, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль отражал в составе доходов сумму процентов (причитающихся ему как кредитору) только за период, в котором он являлся кредитором соответствующих российских организаций. Проценты, начисленные за время владения правами требования иной организацией (соответствующей иностранной компанией), банком в составе доходов не учитывались. Данные "схемы" проводились банком систематически, заключаемые в их рамках сделки носили заведомо невыгодный для банка характер, поскольку во всех случаях при приобретении банком ранее уступленного права требования по кредитному договору сумма оплаты превышала сумму, поступавшую от контрагента при реализации этого права, и, одновременно, банк, являясь фактическим заимодавцем по кредитным договорам, лишался значительных сумм процентов, поступающих от заёмщиков. Изложенное, по мнению налогового органа, свидетельствует об отсутствии в совершённых сделках экономического смысла и разумной деловой цели, о формальности передачи прав требования по кредитным договорам иным организациям и подтверждает совершение этих операций на получение необоснованной налоговой выгоды»,

кассационная инстанция констатировала следующее:

«Поэтапно исследовав совершенные заявителем сделки, суды не усмотрели в действиях налогоплательщика обстоятельств, свидетельствующих о направленности этих действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

Разрешая спор, суд обоснованно отклонил доводы налогового органа об экономической необоснованности заключенных банком сделок, руководствуясь правовой позицией Высшего арбитражного суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ), отраженной в постановлении Пленума от 12.10.2006 № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”, и Конституционного Суда Российской Федерации, сформулированной в Определении от 04.06.2007 № 320-О-П и постановлении от 24.02.2004 № 3-П.

В постановлении от 26.02.2008 № 11542/07 ВАС РФ также указал на то, что хозяйствующие субъекты самостоятельно и по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия налоговых органов входит лишь осуществление контроля за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами.

Налоговое законодательство не использует понятие “экономической целесообразности” и “эффективности”, не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Доводы налогового органа (как правильно отметил и суд апелляционной инстанции) основаны на предположениях, но не подкреплены соответствующими доказательствами и не опровергают факт заключения банком сделок по уступке прав требования с целью получения прибыли. Налоговый орган по существу только приводит различные варианты намерений заявителя и его контрагентов относительно распоряжения спорными суммами кредитных денежных средств и последствий их реализации, могущие, по его мнению, иметь место.

Вместе с тем, что установлено судом на основании предоставленных заявителем доказательств относительно конкретных банковских операций, банк, приобретая и уступая права требования по кредитным договорам, без несения существенных затрат по оплате процентов за привлеченные ресурсы, получал доходы за непродолжительный период владения правами требования по ставке срочного процента. Осуществляя зачет встречных однородных обязательств и не получая платежа от инвестора по его обязательствам, банк (как поясняет налогоплательщик, и эти обстоятельства не опровергнуты ответчиком) также не осуществлял денежного платежа в пользу инвестора по собственным обязательствам перед этим инвестором, что позволило банку сумму средств, изначально перечисленную ему инвестором для покупки прав требования по кредитному договору, не

возвращать обратно инвестору, а использовать для проведения других банковских операций, что в итоге значительно снизило расходы банка.

Следовательно, в спорный налоговый период банк осуществлял деятельность, направленную на получение дохода. Налоговая инспекция, в свою очередь, не доказала, что осуществленные банком финансовые операции направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций.

Действуя по правилам, предусмотренным НК РФ, банк исчислил и уплатил налог на прибыль, исходя из реальных результатов хозяйственно-финансовой деятельности.

При таких обстоятельствах суды пришли к правильному выводу о неправомерности доначисления банку как налогоплательщику налога на прибыль, пеней и налоговых санкций».

• *Пример спорности достижения деловой цели – нерезультативная (с точки зрения налоговиков) командировка*

Предположим, что сотрудник организации был направлен в командировку с целью заключения контракта. В приказе о командировке и в командировочном удостоверении так прямо и сказано: «Цель командировки – заключение договора».

И что же прикажете делать в том случае, если в ходе командировки контракт не был заключён?

Признаваться в нерезультативности командировки и, как следствие, в необоснованности расходов, поскольку поставленная перед командированным сотрудником цель не достигнута?

А ведь именно так и считают налоговики.

А можно (воспользовавшись военно-морским опытом учений в Баренцевом море) сначала оценить полученный результат, и исходя из этого скорректировать поставленную цель. А еще лучше – изначально поставить цель такую большую, чтобы в нее нельзя было не попасть (для этого в цели командировки не надо никакой конкретики – достаточно написать фразу типа «для решения производственных вопросов» – а уж какие вопросы по факту будут решены, те и станут одновременно и результатом и целью).

Пример

В ходе налоговой проверки было установлено, что налогоплательщик включил в состав расходов затраты на командировку сотрудника во Франкфурт. На-

логовая инспекция считает, что эти затраты являются экономически не оправданными, так как сделка по результатам переговоров заключена не была.

Налогоплательщик в суде отстоял экономическую обоснованность спорных затрат, так как в результате командировки налажены деловые связи с немецкими партнерами и достигнута договоренность о возможности сотрудничества.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 22 августа 2005 г. по делу № А56-28110/04

Итак, в рассмотренном случае деловой целью (и результатом одновременно!) было не заключение сделки (раз контракт не был заключён!), а налаживание деловых связей с немецкими партнерами, установление личных контактов, достижение принципиальной договоренности о возможности сотрудничества! Фактически достигнутый результат и был «назначен» деловой целью.

Итак, в каждом конкретном случае необходимо письменно формулировать деловую цель для всех без исключения расходов организации с тем, однако, чтобы полученный эффект (результат) соответствовал бы поставленной цели.

И не будет зазорным при этом воспользоваться богатейшим опытом «людей в погонах», у которых всегда результат соответствует поставленной цели. Даже откровенную неудачу они вполне убедительно выдают за свой успех!

Тем не менее следует осознать, что не всегда аргументы налогоплательщика могут убедить налогового инспектора – но тогда они должны убедить судей арбитражного суда:

– в постановлении ФАС Уральского округа от 15 апреля 2008 г. № Ф09-2237/08-С2 по делу № А47-3341/07 (Определением ВАС РФ от 3 июля 2008 г. № 8238/08 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) констатируется, что налогоплательщик вправе учитывать командировочные расходы независимо от результатов командировки;

– в постановлении ФАС Уральского округа от 6 марта 2008 г. № Ф09-184/08-С3 по делу № А60-1376/07 (Определением ВАС РФ от 14 июля 2008 г. № 8483/08 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) отмечено, что экономическая оправданность командировочных расходов не ставится в зависимость от фактического получения дохода (прибыли) по результатам служебной командировки и проведения переговоров;

– в постановлении ФАС Московского округа от 18 сентября 2007 г. № КА-А40/9510-07 по делу № А40-2182/07-87-18 указано, что отсутствие результата в виде заключённых договоров или иных подписанных документов не свидетельствует о непроизводственном характере командировочных расходов, поэтому отказ в их признании неправомерен.

• **Обоснованны ли расходы на «минимизацию налогов»?**

С одной стороны, как отмечено в постановлении ФАС Уральского округа от 2 августа 2005 г. по делу № Ф09-3217/05-С7, *«деловой целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная цель, а не налоговая экономия»*.

А с другой стороны, как быть с расходами, которые позволяют организациям отстоять свои интересы и защититься от необоснованных требований налоговых органов?

Рассмотрим в качестве примера обстоятельства конкретного арбитражного дела, по которому ФАС Северо-Западного округа принял постановление от 2 марта 2009 г. по делу № А56-55046/2007.

Суть налогового спора такова:

Налоговый орган признал экономически не обоснованными расходы налогоплательщика на оплату услуг аудиторской фирмы, которая (по мнению налогового органа) не выполнила условия договора, поскольку аргументы аудиторов не позволили организации минимизировать сумму земельного налога, как это было предусмотрено договором. При этом налоговый орган обратил внимание на то, что в постановлениях судов апелляционной и кассационной инстанций при рассмотрении дела № А56-16844/2005 был сделан вывод о правильном применении налоговым органом ставки земельного налога в размере 7,4613 руб. вместо пониженной ставки 3,99 руб. за квадратный метр.

Суд первой инстанции признал, что договор, заключённый налогоплательщиком с аудиторской фирмой, является экономически оправданным, а расходы на оплату консультационных услуг экономически обоснованы независимо от достигнутого результата, и удовлетворил заявленные требования в этой части.

Суд апелляционной инстанции, установив, что условия договора исполнены аудиторской фирмой надлежащим образом, оставил решение суда первой инстанции в этой части без изменения.

Суд кассационной инстанции оставил все состоявшиеся решения в силе.

Как следует из материалов дела, налогоплательщик (в качестве заказчика) заключил договор с исполнителем – аудиторской фирмой, в соответствии с которым исполнитель обязался разработать систему аргументов, позволяющих уменьшить

сумму земельного налога, уплачиваемого налогоплательщиком на 3 474 900 руб., – согласно условиям данного договора в случае, если разработанная система аргументов позволит уменьшить сумму земельного налога, заказчик обязуется уплатить исполнителю дополнительное вознаграждение в сумме 800 000 руб.

Таким образом, целью оказания услуг аудиторской фирмой являлась минимизация суммы земельного налога, уплачиваемого налогоплательщиком.

Арбитражные суды всех трех инстанций пришли к выводу, что условия договора исполнителем были исполнены, что подтверждается актами сдачи-приёмки выполненных работ по этому договору.

Налоговый же орган утверждал, что аргументы аудиторской фирмы не позволили налогоплательщику снизить размер платежей земельного налога, сославшись при этом на судебные акты, принятые по делу № А56-16844/2005, в которых сделан вывод о правомерном применении налоговым органом ставки земельного налога 7,4613 руб. за кв.м в отношении земель промплощадки налогоплательщика. Однако, как указала кассационная инстанция, налоговый орган не учёл выводы судебных инстанций, содержащиеся в судебных актах по другому делу – № А56-45861/2006. Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 23.06.2008 г. по указанному делу решение налоговой инспекции в части предложения налогоплательщику уплатить 3 749 698 руб. земельного налога признано не основанным на нормах НК РФ (данное постановление оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12 сентября 2008 г. № 11454/08).

В итоге суд констатировал, что затраты на оплату услуг соответствуют критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ, являются документально подтвержденными и экономически оправданными. Приведенный выше судебный эпизод далеко не первый в арбитражной практике, когда налогоплательщику удаётся отстоять в суде экономическую обоснованность расходов, единственной целью которых была т.н. «минимизация налогов» – т.е. выработка аргументов для защиты позиции, согласно которой бюджет получил налогов в меньшем объёме, чем того желали проверяющие из налоговой инспекции.

А вот обстоятельства налогового спора, по которому ФАС Поволжского округа в постановлении от 2 октября 2007 г. по делу № А72-6677/06-12/228 также принял сторону налогоплательщика:

Налоговым органом сделан вывод о неправомерном завышении расходов в связи с включением в состав расходов оплаты информационно-консультационных услуг по договору, целью которого являлась «минимизация налоговых платежей и пени». По мнению налогового органа, характер расходов налогоплательщика на оплату консультационных услуг в данном случае не является направленным на получение дохода, поскольку доходы от минимизации налоговых платежей и пени не имеют отношения к понятию дохода, определяемого в соответствии со статьей 41 НК РФ, данные расходы не связаны ни с производством, ни с

реализацией продукции, в связи с чем не могут быть признаны расходами в целях главы 25 НК РФ. При этом в своих доводах налоговый орган сослался также на недоказанность налогоплательщиком позитивных последствий для его финансово-экономической деятельности, последствий минимизации налогов и пеней.

Арбитражный суд не согласился с налоговым органом, отметив, что спорные затраты надлежащим образом документированы: акты сдачи-приемки выполненных работ содержат необходимые реквизиты и позволяют соотнести произведённые расходы с объёмом выполненных работ.

Довод налогового органа о том, что характер расходов налогоплательщика на оплату консультационных услуг в данном случае не является направленным на получение дохода, определяемого в соответствии с НК РФ, не соответствует нормам главы 25 НК РФ, поскольку из определения «экономической оправданности доходов», указанной в ст. 252 НК РФ следует, что расходы должны быть направлены на получение дохода, но не обусловлены его получением. Экономическая оправданность расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а целевой направленностью на получение дохода в результате осуществления всей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В подпунктах 14 и 15 п. 1 ст. 264 НК РФ не содержится каких-либо ограничений по размеру для отнесения к расходам расходов на оплату консультационных, информационных и иных услуг, а также по договорам, заключённым с предпринимателями. Положения ст. 252 НК РФ также не содержат условия соотношения расходов и финансовых результатов, чтобы признать эти расходы экономически не обоснованными.

Таким образом, затраты, связанные с оплатой услуг по «минимизации налоговых платежей и пеней» являются экономически обоснованными, а их включение в состав затрат прямо предусмотрено НК РФ. Из содержания актов выполненных работ (первичных документов) усматриваются позитивные последствия для финансово-экономической деятельности налогоплательщика в связи с минимизацией налогов и пеней.

Таким образом, несмотря на то что в рассмотренных двух эпизодах из арбитражной практики речь шла не собственно о «налоговой минимизации», а об оказании консультационных и юридических услуг по выработке судебной защиты позиции налогоплательщика по уплате налогов в «минимальном размере» (в противовес «максимальному размеру», на котором настаивал налоговый орган), данные дела вполне укладываются в логику Определения КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П – расходы являются обоснованными, если они направлены на получение дохода.

А доход может быть получен двумя способами:

– либо получением дополнительного дохода;

– либо сбережением оборотных средств (недаром ведь у деловых людей различных национальностей из разных стран существуют практически одинаковые поговорки, весьма актуальные в условиях финансового кризиса: «Сэкономленный рубль – заработанный рубль», «Сберег – заработал»). Если организация в итоге уплачивает в бюджет меньше налогов, то больше денежных средств остается в её собственности! В этом и состоит деловая цель!

• *Отсутствие разумной деловой цели сделки может являться признаком получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.*

Таким образом, наличие разумной деловой цели у всех без исключения хозяйственных операций (включая и гражданско-правовые сделки) – неперенное условие снижения налоговых рисков!

В противном случае налогоплательщики могут и не получить выгодных для себя налоговых последствий, с чем в итоге согласится и арбитражный суд:

– в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 23 января 2006 г. № А39-106/2005-81/11 указано, что об отсутствии разумной деловой цели свидетельствует тот факт, что приобретённое оборудование в течение долгого срока не вводится в эксплуатацию, а также то, что оно приобретено на заёмные средства при отсутствии реальной возможности погашения займа;

– в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 6 октября 2008 № Ф04-6008/2008(12810-А46-41) по делу № А46-1412/2007 суд пришёл к выводу: в цепочку поставщиков намеренно включены лишние звенья, что привело к увеличению сумм НДС, причитающихся к возмещению;

– в постановлении ФАС Уральского округа от 28 октября 2008 г. № Ф09-7926/08-С2 по делу № А07-6542/08 констатируется, что поскольку налогоплательщик не представил экономическое обоснование структуры хозяйственных связей, которая позволила ему значительно снизить налоговую нагрузку, поэтому суд признал налогоплательщика недобросовестным, указав на отсутствие разумной деловой цели;

– в постановлении ФАС Уральского округа от 16 июля 2008 г. № Ф09-4974/08-С2 по делу № А07-18606/07 констатируется, что об

отсутствии реальной экономической цели свидетельствует заключение сделок, которые направлены исключительно на создание оснований для возмещения НДС;

– в постановлении ФАС Уральского округа от 5 мая 2008 № Ф09-3208/08-С2 по делу № А07-15940/07 (Определением ВАС РФ от 24 июня 2008 г. № 7474/08 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) указано, что применённый налогоплательщиком механизм гражданско-правовых отношений создает лишь видимость движения денежных средств без получения экономической выгоды и реальной уплаты НДС в бюджет, – эти обстоятельства свидетельствуют о недобросовестном характере действий налогоплательщика, создании обществом искусственной ситуации, которая не имеет реальной деловой цели и направлена исключительно на необоснованное изъятие из бюджета сумм НДС;

– в постановлении ФАС Московского округа от 19 июня 2006 г. № КА-А40/3370-06 по делу № А40-44729/05-107-356 суд пришёл к выводу, что наличие отрицательных показателей результатов финансово-хозяйственной деятельности свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика деловой цели при заключении договора купли-продажи недвижимости;

– в постановлении ФАС Центрального округа от 11 сентября 2007 г. по делу № А68-АП-600/14-04-159/14-05-185/1405-322/14-05-323/14-05 суд признал налогоплательщика недобросовестным, поскольку пришёл к выводу о наличии схемы «движения» и расчётов за ванадиевый шлак, создающей условия для его искусственного удорожания с целью незаконного изъятия налога из бюджета;

– в постановлении ФАС Центрального округа от 4 октября 2007 г. по делу № А35-4873/06-С8 (Определением ВАС РФ от 11 января 2008 г. № 17571/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) суд признал налоговую выгоду необоснованной, так как при заключении сделок отсутствовала цель делового характера: стоимость годовой арендной платы за оборудование превышала рыночную стоимость этого же оборудования, переданного в уставный капитал другой организации;

– в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 апреля 2009 г. № А19-11057/08-50-Ф02-1494/09 по делу № А19-11057/08-50 суд установил, что контрагент налогоплательщика не мог выполнить порученные ему работы, поскольку у него отсутствовали соответству-

ющие ресурсы, персонал и разрешения, – при этом налогоплательщик при наличии необходимых условий имел возможность самостоятельно осуществить работы для заказчиков. Таким образом, сделки, совершённые налогоплательщиком с данным контрагентом, носили формальный характер и не имели деловой цели.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 1 апреля 2009 г. № Ф04-5798/2008(3801-А46-15) налогоплательщику не удалось отбиться от следующей претензии: цепочка договоров, заключаемых налогоплательщиком, не имела экономического смысла, а произведённые расходы не были направлены на получение дохода. Учитывая всю цепочку заключённых налогоплательщиком договоров, оснований их расторжения, арбитражный суд пришёл к выводу, что длительная неисполненная дебиторская задолженность свидетельствует о том, что сделка не имела деловой цели, заключена была для наступления определённых налоговых последствий; налогоплательщик не нуждался в товарно-материальных ценностях, поставленных по договорам, которые впоследствии были расторгнуты; действия налогоплательщика по заключению договоров поставки с указанными контрагентами не имели производственной направленности и не были направлены на получение дохода, не имели деловой цели, а заключены были в целях уменьшения налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды. ВАС РФ в Определении от 23 июля 2009 г. № ВАС-9319/09 отказал налогоплательщику в передаче дела в Президиум ВАС РФ, отметив при этом, что спорные сделки не имели производственной направленности и не были направлены на получение дохода, не имели деловой цели, а были заключены в целях уменьшения налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды.

1.5. Обоснование деловой цели отдельных хозяйственных операций

Обосновывать необходимо не только деловые цели сделок, но и деловые цели отдельных хозяйственных операций, даже, например, введение в дополнительный штат сотрудников.

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 2 ноября 2005 г. по делу № Ф08-5184/2005-2056А был рассмотрен следующий налоговый спор:

– по мнению налоговой инспекции, налогоплательщик зависил затраты в виде начисления заработной платы и отчислений работникам, включённым в дополнительное штатное расписание, как экономически не оправданные. При проведении проверки налоговый орган установил, что в дополнительный штат включены должности: коммерческого директора (должностные обязанности которого совпадают с обязанностями уже имеющегося в штатном расписании заместителя директора по коммерции), заместителя директора по производству (должность которого уже имеется на предприятии и должностные обязанности которых идентичны), начальника юридического отдела (отдела, которого нет на предприятии). Аналогичная ситуация сложилась и с финансовым директором, финансовым аналитиком, заместителем директора по учёту и налогообложению, начальником отдела производственно-технического контроля, помощником директора, бухгалтером;

– суд апелляционной инстанции указал, что налоговая инспекция не вправе определять целесообразность тех или иных экономических решений; увеличение штатной численности работников является обычным явлением в производственной деятельности организации, в том числе наличие работников с одинаковыми функциями. Признание расходов экономически не оправданными может иметь место только в случае очевидности таковых, когда расходы ни прямо, ни косвенно не были направлены на получение экономической выгоды. Налогоплательщик представил пакет документов по каждому сотруднику, а налоговая инспекция не приняла мер по опросу работников, которые, по её мнению, фиктивно исполняли трудовые обязанности;

– кассационная инстанция, возвращая дела на повторное рассмотрение, указала, что судебные инстанции не проверили довод налоговой инспекции о явной экономической неоправданности понесённых налогоплательщиком расходов, полном отсутствии следов деятельности временно принятых работников организации, несмотря на неоднократные попытки налогового органа в ходе проверки установить какие-либо доказательства, могущие свидетельствовать об осуществлении трудовой деятельности. В судебном заседании кассационной инстанции представитель налоговой инспекции пояснил, что налогоплательщик в период проверки не смог указать рабочие места принятых работников организации, мотивируя это их разъездами в командировках, командировочные документы при этом не представлены. Суд не учёл также факт незамедлительного увольнения всех временно принятых работников при смене руководителя организации, не проверил и не дал оценку доводу налогоплательщика о значительном увеличении выручки общества в результате деятельности этих работников.

По результатам же повторного рассмотрения было принято окончательное решение (однако уже не в пользу налогоплательщика), зафиксированное в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 17 октября 2006 г. по делу № Ф08-4731/2006-2022А:

– по мнению налогоплательщика, целесообразность включения в штатное расписание должностей не подлежит оценке ни налоговым органом, ни судом;

– однако суд установил, что налогоплательщик не представил каких-либо доказательств, свидетельствующих об исполнении временными работниками трудовых обязанностей, в результате чего признал, что расходы на содержание дополнительного штата работников были экономически не оправданы.

Подчас налогоплательщикам приходится обосновывать не только деловые цели для заключаемых сделок, но и деловые цели по отсутствию соответствующих сделок: так, например, почему организация, приобретая товар с целью его последующей реализации, не имеет складских помещений – ни в собственности, ни в аренде? Не является ли отсутствие складских помещений признаком фиктивности сделок по купле-продаже товаров?

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 27 октября 2004 г. по делу № А56-12733/04 при рассмотрении налогового спора суд отметил, что отсутствие у налогоплательщика складских помещений для хранения скоропортящегося товара (мяса) объясняется тем, что в соответствии с заключёнными договорами покупатели товара осуществляют его вывоз самостоятельно прямо с таможенных складов временного хранения в целях исключения дополнительной перевалки груза; за счёт этого уменьшаются затраты налогоплательщика-импортёра, связанные с осуществляемой им деятельностью. При этом суд особо подчеркнул, что организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность, вправе самостоятельно определять условия хозяйствования.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 21 мая 2009 г. по делу № А55-16309/2008 констатируется, что «тот факт, что товар доставлялся не на склад общества, а непосредственно третьему лицу (перевозчику или конечному покупателю), не противоречит положениям главы 22 ГК РФ и позволяет обществу избежать расходов, связанных со складированием, хранением и последующей транспортировкой товара».

Так что деловая цель должна быть не только у тех сделок, которые налогоплательщик заключил, но даже и у тех, от которых он воздержался: в любом случае необходимо иметь ответы на вопросы:

– «Почему заключена сделка?»

– «Почему не заключена сделка и как налогоплательщик обошёлся без неё?»

1.6. Обоснование деловой цели – повышение экономической безопасности организации

Бухгалтерия – это лишь зеркало, в котором отражаются совершаемые организацией хозяйственные операции. «На зеркало неча пенять, коли рожа крива» – поэтому нечего обвинять бухгалтерию в доначислении налогов по результатам налоговой проверки, поскольку в этом в конечном итоге виноват не бухгалтер, отразивший результаты операции на счетах бухгалтерского учёта и в налоговых декларациях, а тот менеджер, который имел непосредственное отношение к конкретной хозяйственной операции, допустив халатность при:

- обосновании деловой цели операции;
- ненадлежащем документальном оформлении операции.

Таким образом, с точки зрения экономической безопасности следует чётко отдавать отчёт в том, что все подразделения, службы и отделы организации (в той или иной степени) влияют на налоговые последствия.

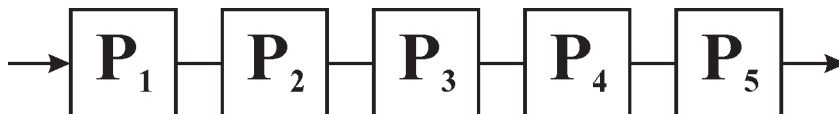
Если воспользоваться теорией вероятностей, то можно оценить надёжность системы управления организацией путём умножения вероятностей надёжности каждого элемента, входящего в систему последовательно соединённых элементов:

P_1 – надёжность отдельного элемента (вероятность стабильной работы);

PP – надёжность всей системы в целом.

$$PP = P_1 \times P_2 \times P_3 \times P_4 \times P_5$$

Таким образом, даже если надёжность каждого входящего в систему элемента и будет достаточно высокой и равной 0,95, то надёжность всей системы, состоящей из пяти элементов, путём умножения вероятностей составит уже 0,77!



При 10 элементах с надёжностью в 0,95 надёжность всей системы будет уже 0,6, при 15 элементах надёжность системы будет составлять

уже 0,46, а при 20 элементах – 0,36! И это при том, что все входящие в систему элементы имеют достаточное высокую надёжность в 0,95!

А если один из входящих в систему элементов будет иметь крайне низкую надёжность, например, равной 0,5, то надёжность всей системы будет уже равна 0,40!

Таким образом, надёжность системы определяют все входящие в неё элементы, причем надёжность всей системы будет всегда ниже надёжности самого слабого элемента! Из этого следует, что именно самый слабый элемент и определяет надёжность всей системы и сводит на нет высококвалифицированную работу других элементов! Поэтому повышение надёжности всей системы управления организацией – это повышение надёжности всех элементов, но в первую очередь – самого ненадёжного, которое сводит на нет надёжность всех остальных элементов!

Таким «слабым звеном» вполне может оказаться и кладовщик, который забыл указать свою должность в первичном документе, в результате чего налоговый орган, а затем и суд откажут организации в налоговом вычете входного НДС – так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 января 2006 г. по делу № А13-3223/2005-26 констатируется:

- поскольку в представленных налогоплательщиком приёмо-сдаточных актах в графах «Сдал» и «Принял» имеются подписи лиц с расшифровкой только их фамилий, без указания занимаемых ими должностей;

- постольку арбитражные суды всех трёх инстанций сделали обоснованный вывод о том, что налогоплательщик не подтвердил надлежащим образом принятие на учёт товаров, приобретённых у поставщика.

Исходя из сказанного, налоговая грамотность должна прививаться всем без исключения сотрудникам организации, причастным к совершению хозяйственных операций, при этом тема «*деловая цель*» является ключевой!

1.7. Множественность целей

Если же от теории вероятностей перейти к теории организации, то следует констатировать, что одной из самых сложных и трудоёмких стадий управленческого процесса является разработка целей органи-

зации, что объясняется необходимостью учёта большого числа факторов, определяющих внутреннюю и внешнюю деловую среду функционирования организации. Факторами, оказывающими влияние на информационное обеспечение этого этапа управления (независимо от характера деятельности и масштабов организации) являются следующие факторы:

- множественность целей;
 - изменение целей во времени;
 - квантификация целей.
- ◆ Множественность целей означает наличие нескольких целей, которые не во всех случаях являются взаимодополняемыми и в связи с этим между целями возможны противоречия. Так, повышение качества готовой продукции (с необходимыми дополнительными затратами) и увеличение прибыли представляют собой, как правило, цели «противоречивого характера».
 - ◆ Изменение целей во времени означает, что среда функционирования организации динамична и в связи с этим возникает вероятность изменения целей и их значений. Более того, если в краткосрочном периоде реализация отдельных целей даёт явно противоположные результаты, то в течение более длительного периода возникает возможность получения взаимодополняющих результатов при реализации таких целей.

Продажа товаров с убытком далеко не всегда является целью ухода от налогов (как почти всегда полагают налоговые органы), а представляет собой типичную картину множественности целей:

- поскольку конечной целью деятельности коммерческой организации является извлечение дохода;
- то и продажа скоропортящихся товаров с убытком способствует получению дохода – пусть даже и меньше ожидаемого, но всё-таки реального дохода, который в конечном итоге снижает тот убыток, который неизбежно был бы получен при отсутствии реализации товаров с последующим их списанием по причине истечения срока возможной реализации.

В данном случае имело место изменение цели во времени:

- в начале продаж товары реализовывались с прибылью, что и было целью для данного периода;
- после определённого насыщения рынка товарами с заданной ценой возникла проблема: что делать дальше со скоропортящимся товаром?

– в результате вместо цели получения прибыли для конкретного периода возникла другая цель – реализовать товар по цене возможной реализации, для того чтобы частично вернуть вложенные в товар деньги и уменьшить убыток, неизбежный при списании нереализованного товара.

- ◆ Квантификация целей предполагает выделение таких целей, которые в значительной степени связаны с качественными характеристиками, и поэтому многие цели не могут быть определены в количественном и суммовом измерении. К целям этой группы относятся освоение новых рынков, укрепление репутации, увеличение гарантийного срока производимой продукции и оказанных услуг и т.п.

Таким образом, в организациях можно создать целую систему целей, определяемую с позиций:

- времени (сроков) достижения;
- формирования отдельных целевых установок для каждой структуры;
- подчинения отдельных целевых установок общей цели группы.

Пример

В чём деловая цель ремонта арендованного помещения?

Очевидно, в том, чтобы восстановить помещение и привести его в прежнее состояние. Это – очевидная цель первого порядка.

Однако как быть в случае, если арендатор участвует в ремонте не арендованного помещения, а подъезда?

Налоговый орган утверждает, что, поскольку подъезд арендатором не арендуется, то и расходы на ремонт подъезда у арендатора не могут быть признаны обоснованными.

Какая же может быть у арендатора деловая цель в ремонте подъезда?

Оказывается, у арендатора существовала цель второго порядка, неочевидная на первый взгляд, однако нашедшая понимание у арбитражного суда: участие арендатора как одного из заказчиков финансирования ремонтных работ подъезда, в котором расположены арендуемые им помещения, является экономически оправданным и связанным с производственной деятельностью арендатора, поскольку подъезд неразрывно связан с помещениями, арендуемыми налогоплательщиком, отремонтированные места общего пользования оказывают положительное влияние на покупателей товаров, реализуемых налогоплательщиком, способствуют поддержанию его имиджа как крупной компании.

Таким образом, целью ремонта подъезда было поддержание имиджа организации в глазах покупателей!

Постановление ФАС Московского округа
от 25 октября 2006 г. по делу № КА-А40/9971-06-2

Система целей группы компаний формируется в соответствии с одним из законов организации – законом композиции, основой которого является необходимость подчинения целей организации главной цели более общего характера. Множественность целей порождает конфликты различных уровней целей, из чего следует, что в целенаправленных системах существуют проблемы:

- определения общей цели;
- определения многих целей;
- согласования многих целей.

В теории организации действие закона композиции рассматривается с точки зрения как множественности целей организации, так и их иерархии, так как должна быть достигнута согласованность целей по горизонтали (целей одного уровня) и по вертикали (целей системы и её подсистем с системой более высокого уровня).

Особенность иерархического построения целей в организации состоит в том, что, во-первых, цели более высокого уровня всегда носят более широкий характер и имеют более долгосрочный временной интервал достижения, а во-вторых, цели более низкого уровня являются своего рода средствами для достижения целей более высокого уровня. Поэтому иерархия целей в группе компаний играет очень важную роль, так как она формирует структуру организации и обеспечивает ориентацию деятельности всех структурных элементов организации на достижение целей верхнего уровня. Если иерархия целей построена правильно, то каждое подразделение, достигая своих целей, вносит необходимый вклад в деятельность организации по достижению ею целей группы в целом.

В качестве примера множественности целей можно привести цели деятельности Центрального банка Российской Федерации, сформулированные в ст. 3 федерального закона РФ от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ: целями деятельности Банка России являются:

- защита и обеспечение устойчивости рубля;
- развитие и укрепление банковской системы Российской Федерации;

- обеспечение эффективного и бесперебойного функционирования платежной системы;
- при этом особо оговорено, что получение прибыли не является целью деятельности Банка России.

Таким образом, формулирование множественности целей деятельности Банка России не означает, что выполнение им некоторых полномочий ради достижения одной из целей не отразится на процессе достижения иных целей его деятельности.

Так и коммерческие организации должны понимать, что в коммерческой деятельности существует множественность целей, как подчас взаимодополняемых или взаимообусловленных, так и противоречивых!

Так, например, с точки зрения так называемой «налоговой оптимизации» (под которой, естественно, понимают всевозможные действия по минимизации налогообложения) расходы на реконструкцию или модернизацию основных средств выгоднее оформить в качестве капитального ремонта, в результате чего достигается сиюминутная цель:

- снижение налога на прибыль за налоговый период;
- избежание налога на имущество организаций.

Однако это – текущая цель.

А что для организации является стратегической целью на более дальнюю перспективу?

Стратегической целью является дальнейшее развитие бизнеса, для чего организации может не хватать собственных ресурсов, в связи с чем рано или поздно у крупного бизнеса возникает проблема публичного размещения акций (IPO – Initial Public Offering) – первичное публичное размещение акций. Классическая цель IPO – получение финансирования для развития бизнеса – вывод акций на биржу позволяет основным акционерам получить средства без утраты контроля над бизнесом. Кроме того, если организация намерена в перспективе привлечь стратегического инвестора либо осуществить слияние, публичное размещение позволяет провести адекватную рыночную оценку её капитализации.

Однако для выхода на IPO организации необходимо максимально раскрыть всю информацию о деятельности организации – и вот тут-то выясняется, что организация, претендующая на высокую оценку своей капитализации, числит на балансе почти полностью самортизи-

рованные основные средства: как объяснить потенциальному инвестору, что на самом деле основные средства уже полностью обновлены, однако их обновление «спрятано» в капитальный ремонт? Инвестор вряд ли поймёт такую «налоговую оптимизацию», в результате чего организация, решив сиюминутные задачи по снижению налогов, в перспективе лишила себя возможности выйти на IPO и, как следствие:

- лишилась возможности использования привлеченного капитала для расширения деятельности организации;
- лишилась увеличения размера оборотного капитала;
- лишилась сокращения заёмной базы общества.

При IPO акции становятся доступными для инвестирования как институциональным, так и частным инвесторам. Кроме того, интерес ряда российских компаний к IPO обусловлен репутационными и имиджевыми соображениями, поскольку многие акционерные общества считают престижным получить статус публичной компании, имеющей листинг, и сформировать позитивную корпоративную историю на биржевых площадках.

И всего этого организация лишается только потому, что менеджмент организации, проявив близорукость, за близкой целью не заметил стратегической цели!

2. Конкретные ситуации обоснования деловой цели

2.1. Привлечение сторонних исполнителей

Достаточно часто организации привлекают сторонних исполнителей для оказания услуг (консультационных, информационных, управленческих и др.), однако привлечение этих исполнителей должно иметь конкретную деловую цель – в противном случае суд может прийти к выводу, что *«данный договор был заключён не с деловой целью, а лишь для необоснованного завышения расходов для целей налогообложения прибыли, что повлекло занижение налога на прибыль, причитающегося к уплате в бюджет»* (см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2007 г. по делу № КА-А40/3580-07 – оставлено в силе Определением ВАС от 27 ноября 2007 г. № 15389/07).

Чтобы отбиться от подобных претензий налоговых органов, необходимо:

- обосновать цель, которая поставлена перед сторонним исполнителем (что он должен конкретно сделать);
- обосновать необходимость привлечения стороннего исполнителя (почему организация не смогла обойтись собственными силами);
- оценить полученный результат с точки зрения поставленной цели;
- доказать фактическое использование полученных результатов в предпринимательской деятельности заказчика.

2.1.1. Обоснование конкретной цели перед сторонним исполнителем

Целью для стороннего исполнителя должно быть конкретное задание, либо конкретный круг вопросов и проблем, которые он должен разрешить в интересах заказчика.

При этом поставленная перед сторонним исполнителем задача должна быть реальной, что требует от исполнителя специальных навыков, опыта работы, деловых связей, особой квалификации и т.п.

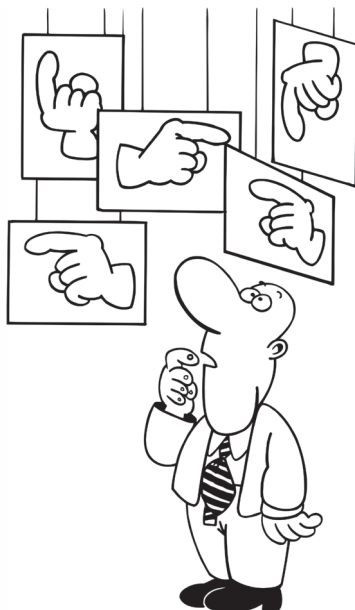
Пример

В ходе проверки налоговая инспекция исключила из расходов, уменьшающих базу, облагаемую налогом на прибыль, расходы по договору с исполнителем, предметом которого была организация обучения и аттестации персонала предприятия по охране труда, в том числе заключение договора с профессиональным училищем № 20 города Оленегорска.

Налогоплательщик же настаивал, чтобы исполнитель провёл маркетинговое исследование учебных учреждений, оказывающих услуги по обучению и аттестации персонала по охране труда.

Однако судом установлено, что профессиональное училище № 20 является единственным в городе учебным заведением, осуществляющим такое обучение, при этом оплата за обучение произведена налогоплательщиком непосредственно самому профессиональному училищу. Исходя из этого, суд признал необоснованными расходы налогоплательщика по договору с исполнителем.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 21 мая 2007 г. по делу № А42-5065/2006 –
оставлено в силе Определением ВАС РФ
от 21 августа 2007 г. № 9765/07



2.1.2. Обоснование необходимости привлечения сторонних исполнителей

Необходимость привлечения исполнителя должна быть обоснована тем, что организация-заказчик по каким-либо причинам собственными силами не может справиться с поставленной перед исполнителем задачей, поэтому обязанности исполнителя по договору никоим образом не дублируют функциональные обязанности штатного персонала организации-заказчика.

Пример

Налоговый орган исключил из расходов затраты на оказание консультационных, информационных, управленческих и иных возмездных услуг, посчитав, что имеет место дублирование функций работников организации-исполнителя и работников налогоплательщика.

Суд не согласился с налоговым органом, указав при этом, что налоговое законодательство не устанавливает безусловной связи между признанием расходов экономически оправданными и отсутствием структурных подразделений, должностных лиц, решающих аналогичные задачи.

При этом суд также отметил, что экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а целевой направленностью на получение дохода в результате всей хозяйственной деятельности налогоплательщика (указанный вывод логично вытекает из Определения КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П).

Однако суд принял решение в пользу налогоплательщика не голословно, а исключительно опираясь на документы (расчёты, пояснения, договор, дополнительные соглашения, счета-фактуры, акты выполненных работ, регламент взаимосвязи и функционального разделения обязанностей по договору, приказы, распоряжения, письма, протоколы, документы по кадровой политике, информационные справки и т.д.), пришёл к выводу, что затраты по данным договорам являются обоснованными, документально подтверждёнными и произведёнными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Учитывая специфику деятельности налогоплательщика, суд пришёл к выводу о значимости оказанных ему услуг для осуществления финансово-хозяйственной и производственной деятельности и об отсутствии причинно-следственной связи между деятельностью исполнителя и снижением прибыли (ростом расходов) в отдельных налоговых периодах.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 января 2008 г.
по делу № Ф04-231/2008(681-А27-40) –
оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12 мая 2008 г. № 5971/08

Таким образом, налогоплательщикам необходимо быть готовыми отбиваться от возможных претензий налоговых органов по наличию дублирования функций исполнителя по договору и функций штатного персонала организации-заказчика (см. постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 7 ноября 2006 г. по делу № Ф04-7676/2006(28479-А27-40) и от 12 марта 2007 г. по делу № Ф04-1338/2007(32306-А46-26), от 19 марта 2007 г. по делу № Ф04-5188/2006(32565-А27-40), от 28 ноября 2007 г. по делу № Ф04-8207/2007(40494-А27-40), а также в постановлениях ФАС Поволжского округа от 5 октября 2006 г. по делу № А57-6287/06-25, от 26 октября 2007 г. по делу № А65-23569/06, от 19 декабря 2007 г. по делу № А72-2117/2007 и др.).

Во избежание претензий со стороны налоговых органов (которые отбивать придётся исключительно в суде) необходимо, чтобы:

• *Во-первых, у организации в штате отсутствовало бы подразделение с функциями, аналогичными функциям стороннего исполнителя по гражданско-правовому договору.*

Несмотря на наличие положительной для налогоплательщиков арбитражной практики (см., в частности, постановление Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07, постановления ФАС Московского округа от 5 мая 2009 г. № КА-А40/3335-09 по делу № А40-47054/08-108-151, ФАС Северо-Западного округа от 27 октября 2008 г. по делу № А05-1451/2008, ФАС Поволжского округа от 26 января 2009 г. по делу № А55-9610/2008, ФАС Дальневосточного округа от 7 ноября 2007 № Ф03-А51/07-2/4297 по делу № А51-512/05-33-4, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 января 2008 г. № Ф04-231/2008(681-А27-40) по делу № А27-4616/2007-6 (Определением ВАС РФ от 12 мая 2008 г. № 5971/08 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Северо-Кавказского округа от 8 июня 2009 г. по делу № А32-14660/2008-59/250, ФАС Уральского округа от 18 мая 2009 г. № Ф09-3078/09-С3 по делу № А76-10898/2008-38-154).

Существует и отрицательная для налогоплательщиков практика (см., в частности, постановления ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. по делу № А42-5065/2006 (Определением ВАС РФ от 21 августа 2007 г. № 9765/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2007 г. № А19-3714/06-40-5-Ф02-559/07-С1 по делу № А19-3714/

06-40-5, от 27 декабря 2006 г. № А19-6451/06-33-Ф02-6879/06-С1 по делу № А19-6451/06-33 (Определением ВАС РФ от 3 мая 2007 г. № 4362/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) и от 31 мая 2006 г. № А19-39593/05-51-Ф02-2541/06-С1 по делу № А19-39593/05-51, ФАС Западно-Сибирского округа от 8 ноября 2007 г. № Ф04-3725/2005(39893-А67-26) по делу № А67-6754/2006 (Определением ВАС РФ от 3 марта 2008 г. № 2923/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 25 января 2006 г. № Ф04-3285/2005(19082-А27-15), от 4 июня 2007 г. № Ф04-3295/2007(34593-А46-40) по делу № 11-1220/04 (Определением ВАС РФ от 20 сентября 2007 г. № 11502/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) и от 16 января 2006 г. № Ф04-9903/2005(18741-А27-40) по делу № А27-13752/2005-2, ФАС Поволжского округа от 13 сентября 2006 г. по делу № А12-31539/05-С42 (Определением ВАС РФ от 18 января 2007 г. № 16214/06 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. по делу N А42-5065/2006 (Определением ВАС РФ от 21 августа 2007 г. № 9765/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 9 апреля 2007 г. по делу № А05-5024/2006-12, от 20 ноября 2006 г. по делу № А05-8199/2005-33 (Определением ВАС РФ от 22 января 2007 г. № 6/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 сентября 2007 г. по делу № А05-1642/2007, которое оставлено в силе Определением ВАС РФ от 10 января 2008 г. № 17534/07, констатируется:

– в соответствии со статьёй 252 НК РФ налогоплательщик обязан обосновать экономическую целесообразность своих расходов, документально их подтвердить и доказать их связь с деятельностью, направленной на получение дохода; в данном случае налогоплательщик должен доказать, что осуществление затрат на консультационные услуги в конкретной ситуации либо необходимо по экономическим, юридическим или иным основаниям, либо связано с получением дохода (или возможностью его получения), либо обусловлено особенностями его деятельности – при этом налогоплательщик вправе приводить любые доказательства обоснованности (разумности, целесообразности, необходимости) конкретных расходов;

– судебные инстанции, оценив в совокупности представленные сторонами доказательства и доводы сторон, пришли к правильному выводу о том, что расходы налогоплательщика на оплату спорных услуг являются экономически необоснованными и не подтверждена их связь

с производственной деятельностью, поскольку не представлены доказательства, подтверждающие использование этих услуг, и положительный эффект, полученный от их использования для производства и финансово-экономической сферы, представленные акты приёмки консультационных услуг и отчёты к ним содержат обобщённые сведения, не позволяющие установить объём, стоимость этих услуг, цель их оказания, а также подтверждение их использования в производственной деятельности.

• *Во-вторых, должностные обязанности сотрудников не должны совпадать с перечнем услуг, оказываемым сторонним исполнителем по гражданско-правовому договору.*

В письме ФНС от 20 октября 2006 г. № 02-1-08/222@ было сообщено, что в целях налогообложения прибыли договоры гражданско-правового характера не должны предусматривать выполнения сторонними исполнителями работ (оказания услуг), которые осуществляются по трудовым договорам штатными сотрудниками.

Так, например, в постановлении ФАС Поволжского округа от 23 апреля 2009 г. по делу № А55-9765/2008 суд пришёл к выводу, что функции, осуществляемые сотрудниками налогоплательщика и сторонней организацией, не совпадают, – следовательно, расходы по оплате услуг сторонней организации не могут рассматриваться как экономически не обоснованные.

Вместе с тем возможен и такой вариант: несмотря на совпадение должностных обязанностей штатного персонала, всё-таки привлекается сторонний исполнитель.

Зачем?

Например, потому, что штатный персонал чисто физически не может справиться со всем объёмом работы в рамках своих обязанностей. Так, в постановлении ФАС Поволжского округа от 27 сентября 2007 г. по делу № А65-7573/2006-СА2-9 суд пришёл к выводу, что работники налогоплательщика занимались текущей работой и не могли выполнять те функции, которые по договору выполняла сторонняя организация. В постановлении ФАС Поволжского округа от 29 ноября 2007 г. по делу № А55-3597/07 суд признал обоснованными расходы на юридические и информационные услуги, так как юристы организации имели большой объём претензионно-договорной работы, а

увеличение штатной численности юридического персонала нецелесообразно. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 марта 2007 г. № А33-13722/06-Ф02-1455/07 по делу № А33-13722/06 суд отклонил довод налогового органа об экономической необоснованности затрат на оплату юридических услуг, несмотря на наличие в штате налогоплательщика юрисконсульта, указав, что совмещение функций по «внутренним» и «внешним» делам в одном лице для налогоплательщика экономически невыгодно, физически невозможно, а также сопряжено с приостановлением хозяйственной деятельности в случае нахождения юриста в длительных командировках.

Или, например, потому, что квалификация штатных специалистов оказалась недостаточной для выполнения тех задач, с которыми справились сторонние исполнители. Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 20 октября 2008 г. № Ф04-6350/2008(13755-А81-37) по делу № А81-2855/2007 констатируется, что у налогоплательщика не имелось в штате достаточно квалифицированных специалистов для выполнения поставленных задач, в связи с чем суд признал расходы по договору со сторонней организацией экономически обоснованными. В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 25 апреля 2007 г. № Ф04-2459/2007(33640-А03-15) по делу № А03-12486/2006-18 констатируется, что юридические услуги были оказаны налогоплательщику в рамках уголовного дела, тогда как штатные юристы специализируются на сопровождении гражданско-правовых сделок и не имеют должной квалификации, необходимой для участия в уголовных процессах.

Или, например, потому, что в период действия договоров на оказание юридических услуг штатные работники налогоплательщика находились в отпусках, командировках, на больничных, а одна из двух штатных единиц в департаменте правового обеспечения вообще была вакантной (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 февраля 2007 г. № Ф04-9351/2006(30550-А27-15) по делу № А27-14365/2006-2).

В любом случае налогоплательщикам необходимо быть готовыми защищать свою позицию в арбитражном суде, поскольку подчас поспешные выводы о наличии якобы дублирования функций штатного

персонала и организации-исполнителя по договору делаются налоговыми органами без детального анализа существа правоотношений.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 20 марта 2006 г. по делу № КА-А40/1706-06 констатируется, что выводы налогового органа о дублировании функций и, соответственно, о не обоснованном отнесении в состав расходов затрат по договору неправомерны. Исходя из сравнительной характеристики содержания договора, приложений к нему, штатного расписания и должностных инструкций сотрудников заказчика, осуществляемые в соответствии с условиями договора исполнителя функции являются иными, нежели те, которые осуществляются сотрудниками заказчика. Так, в обязанности работников заказчика не входит осуществление оперативного контроля за соблюдением арендаторами правил торговли, правильностью размещения на территории рынка и ярмарки, наличием на торговом месте в часы работы рынка и ярмарки, наличия документов, предусмотренных договорами аренды торговых мест, и другие функции, осуществляемые соисполнителем по договору.

В постановлении ФАС Московского округа от 20 июля 2007 г. по делу № КА-А40/6508-07 был рассмотрен следующий налоговый спор:

– налоговый орган решил, что услуги, оказанные управляющей компанией по договору о передаче полномочий исполнительных органов, являются функциональными обязанностями административно-структурных подразделений заказчика и понесённые расходы не соответствуют требованиям ст. 252 НК РФ;

– суд не согласился с налоговым органом, отметив, что его доводы о дублировании управляющей компанией функций структурных подразделений налогоплательщика носят предположительный характер и не основаны на материалах дела, поскольку следует различать управление организацией и функциональные обязанности её структурных подразделений. Структурные подразделения налогоплательщика управляющей компанией не подменялись, ею осуществлялось лишь общее планирование и руководство деятельностью налогоплательщика.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 7 сентября 2007 г. по делу № А05-10534/2006-26 был рассмотрен следующий налоговый спор:

– налоговый орган не признал обоснованными расходы налогоплательщика по оплате бухгалтерских услуг – при этом налоговый орган сослался на наличие в штате налогоплательщика главного бух-

галтера, на которого возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета;

- судами установлено, что налогоплательщиком с исполнителем заключён договор комплексного бухгалтерского обслуживания, в соответствии с которым исполнитель обязался вести бухгалтерский и налоговый учёт налогоплательщика, составлять отчётность в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, представлять бухгалтерскую и налоговую отчётность в государственные органы;

- суды отклонили довод налоговой инспекции о дублировании функций главного бухгалтера налогоплательщика и исполнителя (специализированной организацией по ведению бухгалтерского и налогового учёта), поскольку согласно должностным обязанностям главного бухгалтера он проверяет и подписывает как налоговую, так и бухгалтерскую отчётности, при этом в должностные обязанности главного бухгалтера не входит обязанность по ведению и составлению отчётности.

Выше мы рассмотрели выигранные налогоплательщиками налоговые споры. Однако не следует обольщаться – суды при вынесении решений всегда оценивают конкретные обстоятельства и аргументы сторон.

Поэтому есть и проигравшие налогоплательщики.

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. по делу № А42-5065/2006 было установлено дублирование функций штатного персонала и персонала организации-исполнителя, на основании чего затраты налогоплательщика были признаны необоснованными:

- в штате налогоплательщика были сотрудники с аналогичными функциями;
- часть договоров заключена с лицами, с которыми налогоплательщик ранее состоял в договорных отношениях;
- часть сделок носили разовый характер;
- затраты экономически не обоснованы и документально не подтверждены.

Судом было установлено, что в организации в проверяемом периоде имелись коммерческий отдел, отдел материально-технического снабжения, производственный отдел, отдел производственной экономики. Суд проанализировал представленные должностные инструк-

ции заместителя директора по коммерческим вопросам, инженера отдела снабжения, оценил размеры фонда оплаты труда специалистов коммерческого отдела, отдела материально-технического снабжения, производственного отдела, отдела производственной экономики.

При этом судом установлено, что часть сотрудников организации-заказчика одновременно осуществляет трудовую деятельность в организации-исполнителе.

Из изложенного судом сделан вывод, что указанные расходы не связаны с получением налогоплательщиком дохода, а кроме того, спорные услуги являются дублированием трудовых обязанностей должностных лиц налогоплательщика.

Суд, проанализировав представленные сторонами документы, в том числе протокол опроса физического лица, сделал вывод о том, что заявленные налогоплательщиком расходы экономически не обоснованы, поскольку имеет место дублирование одних и тех же услуг, кроме того, эти же услуги осуществляются работниками бухгалтерии.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 13 сентября 2006 г. по делу № А12-31539/05-С42 (оставленным в силе Определением ВАС РФ от 18 января 2007 г. № 16214/06) был рассмотрен следующий налоговый спор:

- по мнению налогового органа, завышение убытка для целей исчисления налога на прибыль организации произошло в результате того, что налогоплательщик в расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации для целей налогообложения, неправомерно включил расходы по оказанным исполнителем юридическим и консультативным услугам – при наличии в штате заказчика юридического отдела – десяти юристов;

- суд установил, что в проверяемом периоде аналогичные функции выполнял юридический отдел организации. Функции сотрудников юридического отдела налогоплательщика по ведению претензионно-исковой работы, а также по представлению интересов организации по вопросам правового характера в судах, в том числе арбитражных и третейских, закреплены в соответствующем Положении об отделе главного юриста, утверждённом руководителем организации. Согласно Положению о юридический отдел комплектуется из числа специалистов, имеющих профессиональное высшее образование, что подразумевает высокую квалификацию и профессионализм. В силу того, что функциональными обязанностями должностных лиц юридического

отдела налогоплательщика предусмотрено осуществление аналогичных функций, следует, что привлечение для выполнения подобных функций сторонних юридических фирм привело к дублированию функций юридического отдела налогоплательщика, то есть к исполнению функций одним исполнителем за другого исполнителя, для которого выполнение данных функций является обязанностью;

– таким образом, когда в должностные обязанности работников налогоплательщика входит осуществление тех же функций, которые возложены по договору на оказание услуг на сторонние организации, расходы, понесённые по таким договорам, не являются обоснованными и экономически оправданными, поскольку не соответствуют требованиям ст. 252 НК РФ и поэтому не могут уменьшать полученные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

– договорами о предоставлении юридических и консультационных услуг, заключёнными с исполнителем, предусмотрены конкретные виды предоставляемых услуг, а именно услуги, связанные с оказанием правовой помощи по защите интересов заказчика в спорах с налоговыми органами: оказание правовой помощи в составлении правовых документов, участие в подготовке исковых заявлений и материалов для предъявления в суды; участие в подготовке встречных исковых заявлений, решений о добровольном удовлетворении исковых требований, представления интересов во всех учреждениях, организациях, судебных и правоохранительных органах; оказание содействия в правовом обеспечении работы с документами, следовательно, под силу юридическому отделу заявителя;

– однако в материалы дела не были представлены доказательства проведения правовой экспертизы либо глобальных исследований в сфере права, финансов или экономики, что было бы не под силу юридическому отделу организации;

– исходя из всего сказанного суд, констатировал: исключение налоговым органом из расходов налогоплательщика затрат на оплату юридических и консультативных услуг сторонним организациям является правомерным.

В постановлении ФАС Уральского округа от 11 февраля 2008 г. № Ф09-9461/07-С3 по делу № А76-4503/07 констатируется: *«Судами на основании всестороннего, полного, объективного и непосредственного исследования всех имеющихся в деле доказательств в их совокупности установлена в том числе взаимозависимость лиц, оказывающих услуги, и*

налогоплательщика, а также дублирование оказываемых услуг и функций, предусмотренных штатным расписанием общества, в связи с чем сделан правильный вывод о неправомерном уменьшении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль на сумму указанных расходов».

Таким образом, все расходы организаций должны быть обоснованы в контексте ст. 252 НК РФ. Однако при этом налогоплательщиками следует быть особо бдительными при заключении договоров возмездного оказания услуг (управленческих, юридических, информационных, консультационных, маркетинговых и т.п.): если предмет договора и обязанности исполнителя по договору лишь намекают на дублирование функциональных обязанностей штатного персонала, то необходимо:

- «развести» обязанности штатного персонала и обязанности исполнителя по договору – чтобы они не содержали даже намека на дублирование;

- если же дублирования избежать не удаётся, то необходимо обоснование того, что штатный персонал не обладает должным опытом, надлежащей квалификацией или специфическими познаниями для выполнения определённых функций, необходимых организации.

Последний аргумент может быть решающим в налоговом споре:

- судебные инстанции, проанализировав «Инструкцию по производству маркшейдерских работ», которую использует маркшейдерская служба налогоплательщика при производстве маркшейдерских работ, а также «Положение о маркшейдерско-геологическом отделе шахты», исходили из того, что налогоплательщик вправе для ведения подготовительной выработки встречными забоями, точности сбойки и исключения ошибок пригласить специализированную организацию для капитальных маркшейдерских работ, в которые входят: профилировка, ориентирование, создание опорного маркшейдерского оборудования. При этом суд указал, что в производстве таких работ требуется высокоточное, специфичное оборудование, а также высокая квалификация маркшейдера, дополнительные знания и опыт работы, которыми участковый маркшейдер не обладает (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 декабря 2007 г. по делу № Ф04-109/2007(126-А27-15));

- судебными инстанциями не были оценены доводы налогоплательщика о том, что состоявшие в его штате юристы не обладали необходимыми знаниями в сфере налогообложения и опытом работы по представлению интересов налогоплательщика по данной категории споров и что налоговое законодательство не связывает признание расходов экономически оправданными с наличием структурных подразделе-

ний, выполняющих аналогичные функции (постановление ФАС Поволжского округа от 27 апреля 2006 г. по делу № А12-19759/05-С51), – при повторном рассмотрении данного дела налоговый спор был окончательно разрешён в пользу налогоплательщика: в постановлении ФАС Поволжского округа от 23 января 2007 г. по делу № А12-19759/2005 в ответ на претензию налогового органа о том, что затраты налогоплательщика не являются экономически оправданными и рациональными, поскольку в его штате заявителя состояло четыре юриста, в обязанности которых входило выполнение всех тех обязанностей, которые явились предметом договора со сторонними организациями, суд отметил, что на основании документов (актов, отчётов о фактически оказанных услугах, заключений, составленных по результатам изучения правовой ситуации и анализа документов, проектов отзывов на апелляционные и кассационные жалобы) расходы обоснованы, при этом налоговое законодательство не связывает признание расходов экономически оправданными с наличием структурных подразделений, решающих аналогичные задачи;

– налогоплательщик отнёс на расходы, уменьшающие базу, облагаемую налогом на прибыль, стоимость работ по техническому обслуживанию принадлежащих ему электрических сетей и электрооборудования, уплаченных соисполнителю, поскольку у налогоплательщика в тот момент работало вместо 46 только 23 электрика, не обладающих достаточной квалификацией для выполнения технического обслуживания электрических сетей (постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 октября 2007 г. по делу № А66-1880/2007);

– ссылка инспекции на экономическую необоснованность произведённых затрат подлежит отклонению, поскольку налогоплательщик не обладал кадрами с необходимой квалификацией в области управленческого учёта (ФАС Уральского округа от 13 октября 2005 г. по делу № Ф09-4728/05-С7).

2.1.3. Необходимость документального оформления результатов оказанных услуг для возможности оценки соответствия поставленной перед исполнителем цели и достигнутого результата

Несмотря на то что результаты оказанных услуг согласно ст. 38 НК РФ и не имеют материального выражения, подтверждением оказанной услуги могут (помимо актов) являться также отчёты.

Достаточно часто расходы на услуги оспариваются налоговыми органами и иногда их выводы поддерживают арбитражные суды:

- содержание отчётов состоит в общем описании текущего состояния рынка товаров и отдельных экономических категорий лесопромышленной сферы и не содержит рекомендаций, выработанных конкретно для налогоплательщика: налогоплательщик ни в ходе выездной налоговой проверки, ни в ходе судебного разбирательства не подтвердил необходимости в оказанных консультационных услугах и факты использования результатов услуг в своей предпринимательской деятельности предметно определёнными способами (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 августа 2006 г. по делу № А19-20812/05-20-Ф02-3867/060С1 и от 24 января 2007 г. по делу № А10-439/05-Ф02-3106/06-С1);

- проведённые маркетинговые исследования являлись экономически нецелесообразными, исследования должны быть чётко ориентированы на экономический результат: изучение территории с целью выявления потенциальных покупателей продукции не имело смысла, так как все покупатели уже являлись покупателями продукции и необходимость проведения маркетинговых исследований в их отношении не обоснованы (постановление ФАС Поволжского округа от 14 июня 2007 г. по делу № А65-17889/06-СА1-23).

Один лесозавод в Архангельской области доказывал обоснованность затрат на оплату маркетинговых услуг в шести судебных инстанциях (см. постановления ФАС Северо-Западного округа по делу № А05-12199/03-10 от 7 июня 2004 г. и от 7 июля 2005 г.).

Вместе с тем следует иметь в виду, что арбитражные суды не всегда настаивают на избыточности содержания первичных документов, подтверждающих факт оказания услуг. Так, в постановлении Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. № 2236/07 суд отвлёк доводы налогового органа о том, что в актах оказанных услуг отсутствовали сведения о детальном характере услуг и затратах рабочего времени сотрудниками исполнителя: поскольку в актах содержатся все обязательные реквизиты, установленные ст. 9 Федерального закона РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», *«поэтому предъявление инспекцией дополнительных требований к их содержанию неправомерно»*.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 ноября 2006 г. по делу № А05-2732/2006-34 затраты на маркетинговые исследования были признаны обоснованными, поскольку налогоплательщик полу-

чил возможность анализировать и оценивать деятельность предприятий лесопромышленного комплекса и свою конкурентоспособность на этом рынке, а также принимать решения о необходимости оснащения либо модернизации производственного процесса.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 9 ноября 2007 г. по делу № А05-3298/2007 расходы на маркетинговые услуги были признаны обоснованными, так как налогоплательщик использовал полученную информацию для формирования и корректировки своей снабженческой, сбытовой и ценовой политики. При этом полученная информация предоставлялась налогоплательщику в форме отчёта, переданного на бумажном носителе, носителе данных ЭВМ или в устной форме. Представленный отчёт содержит информацию широкого спектра, а именно: фактические цены реализации на выпускаемую продукцию производителями, расшифровки сырья по видам, марки используемого оборудования при производстве товарного картона, их год выпуска, фактически данные показатели выпускаемой продукции.

Пример

По мнению налогового органа, расходы на маркетинговые услуги не могут быть учтены при исчислении налога на прибыль, поскольку:

- в нарушение требований Закона о бухгалтерском учёте в представленной исполнителем информации «Анализ российского рынка товарного картона» и «Анализ российского рынка целлюлозы» отсутствуют наименование документа, дата составления документа, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций, и правильность её оформления, а также личные подписи указанных лиц;
- указанная информация не соответствует цели и предмету договора оказания маркетинговых услуг, так как представлена обобщённая информация по рынку РФ и данные могут быть получены без существенных расходов;
- из выписки из ЕГРЮЛ следует, что организация-исполнитель не осуществляет такой вид деятельности, как маркетинговые услуги;
- организация-исполнитель по юридическому адресу не располагается;
- из объяснений Г. (директор организации-исполнителя) следует, что он не регистрировал данной организации, договора с ней не заключал.

Однако суды не согласились с налоговиками, отметив, что налогоплательщик подтвердил экономическую целесообразность и необходимость заключения договора маркетинга, первичные документы оформлены в соответствии с требованиями действующего законодательства.

В данном случае в обоснование экономической целесообразности и необходимости заключения договора маркетинга налогоплательщик сослался на то, что

в 2004 году у него как у коммерческой организации, осуществляющей деятельность по производству целлюлозы, бумаги, картона, возникла потребность получения достоверной информации о динамике изменения рынка сбыта целлюлозно-бумажной продукции на территории Северо-Западного региона. Такая потребность была обусловлена ожидаемым увеличением объемов выпускаемой продукции в связи с реконструкцией в 2004 году КДМ-1 и желанием избежать нереализации произведённой им продукции.

Суды установили, что в условиях потребности налогоплательщика в получении достоверной информации, возникшей в связи с ожидаемым увеличением объемов производства и необходимостью рационально планировать использование производственных мощностей, у него отсутствовали собственные сотрудники, занимающиеся изучением рынков сбыта, поэтому налогоплательщик и заключил соответствующий договор с исполнителем.

В соответствии с условиями договора исполнитель оказал налогоплательщику маркетинговые услуги по исследованию динамики изменения рынка сбыта целлюлозно-бумажной продукции налогоплательщика на территории Северо-Запада.

Судами установлены следующие обстоятельства:

- 1) результаты маркетинговых исследований, проведённых в рамках указанного договора, исполнитель оформил как «Анализ российского рынка тарного картона» и «Анализ российского рынка целлюлозы» и передало заказчику по акту;
- 2) на банковский счёт исполнителя налогоплательщик платёжными поручениями перечислил договорную сумму.

Таким образом, суды пришли к выводу, что возмездная услуга налогоплательщику оказана, принята им и оплачена; для целей налогообложения она считается экономически обоснованной и соответствует целям и предмету договора оказания маркетинговых услуг. Кроме того, суды пришли к выводу, что определением маркетинговой политики, продвижением и сбытом продукции занимается сам хозяйствующий субъект, производящий продукцию, а не третьи лица.

Суд кассационной инстанции отклонил довод налогового органа о том, что данные, содержащиеся в представленной информации по договору, могут быть получены без существенных расходов из общедоступных источников «путем мониторинга средств массовой информации и Интернета».

Относительно претензии о том, что представленные во исполнение договора документы «Анализ российского рынка тарного картона» и «Анализ российского рынка целлюлозы» не содержат следующих обязательных реквизитов: наименования документа; даты составления документа; наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления; личных подписей указанных лиц, кассационная инстанция указала: документы «Анализ российского рынка тарного картона» и «Анализ российского рынка целлюлозы», в которых представлены результаты маркетинговых исследований, не являются первичными документами.

Кассационная инстанция не приняла довод и о том, что из выписки из ЕГРЮЛ следует, что исполнитель не осуществляет такой вид деятельности, как маркетинговые услуги, поскольку в выписке из ЕГРЮЛ в пункте 129 указан вид деятельности «Представление прочих услуг», следовательно, организация-исполнитель могла также представлять маркетинговые услуги.

Налоговый орган не представил доказательств того, что адрес, указанный в документах, не соответствует юридическому адресу, содержащемуся в учредительных документах организации-исполнителя; кроме того, инспекция не представила доказательств проведения осмотра помещений, которые бы подтвердили, что в спорный период данные организации не располагались по адресам, указанным в договорах, счетах-фактурах, товарных накладных.

Кассационная коллегия также не может принять довод жалобы о том, что из объяснений Г. (директор организации-исполнителя) следует, что он не регистрировал данной организации, договора с ней не заключал: инспекция не представила суду доказательств того, что Г. вызывался в налоговый орган для дачи показаний в качестве свидетеля в порядке, предусмотренном ст. 90 НК РФ, и предупреждался об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. При таких обстоятельствах его объяснения не имеют доказательственного значения при разрешении судом вопросов, связанных с установлением недобросовестности общества.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 4 октября 2007 г. по делу № А05-1103/2007

В постановлении ФАС Московского округа от 18 февраля 2005 г. по делу № КА-А40/453-05 констатируется: маркетинговые и иные исследования рынка необходимы для того, чтобы производить те товары, потребность в которых имеется на рынке, занимать лидирующее место среди производителей аналогичной продукции. Целью маркетинговых услуг является исследование потребительского рынка для определения объема и ассортимента производимого товара. Экономическая обоснованность расходов налогоплательщика на маркетинговые исследования состоит в том, что услуги по проведению маркетинговых исследований связаны с уставной деятельностью налогоплательщика – производство и реализация продуктов питания. Товары, производимые налогоплательщиком, являются скоропортящимися, в связи с чем (для определения объема и ассортимента производимого товара) необходимо проведение постоянных исследований потребительского спроса на указанные товары, исследование и анализ ситуации на рынке.

Пример

По мнению инспекции, из представленных налогоплательщиком первичных документов не представляется возможным установить, какие услуги оказаны, в каком объёме и каким образом их результаты повлияли на финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Суд первой инстанции согласился с налоговым органом.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции, придя к выводу о том, что расходы налогоплательщика, связанные с оплатой услуг, подтверждены надлежащим образом оформленными документами и непосредственно связаны с производственной деятельностью (кроме того, само по себе отсутствие у налогоплательщика прибыли от совершённых в последующем сделок с акциями на рынке ценных бумаг не означает, что его расходы являются экономически не обоснованными).

Налогоплательщик заключил с исполнителем договоры об оказании возмездных услуг:

- № 01, в соответствии с которым исполнитель обязуется по устным заявкам клиента осуществлять его абонентское обслуживание по оказанию юридических услуг по правовым вопросам деятельности организации, по оказанию услуг по автоматизированным системам бухгалтерского учёта;

- № 28, в соответствии с которым исполнитель обязуется оказать заказчику услуги по структурному анализу ситуации на российском фондовом рынке и по определению наиболее эффективных инвестиционных инструментов российского фондового рынка в краткосрочной и среднесрочной перспективе.

Исполнение указанных договоров оформлено актами приёма-сдачи выполненных работ. Факт оплаты налоговым органом не оспаривается.

При разрешении налогового спора суд апелляционной инстанции установил, что акты приёма-передачи оказанных обществу услуг составлены в соответствии с требованиями действующего законодательства. Все акты содержат ссылки на заключённые между сторонами договоры, результаты оказанных услуг соответствуют специфике деятельности налогоплательщика (осуществление операций с ценными бумагами на организованном рынке ценных бумаг), его потребностям и задачам, поставленным заказчиком перед исполнителем.

При рассмотрении дела по существу в суде апелляционной инстанции налогоплательщиком представлен, в числе прочих доказательств, отчёт о проделанной работе начальника информационно-аналитического отдела организации-исполнителя, содержащий сведения о передаче налогоплательщику графиков динамики цен на акции с собственными наработками.

В материалах дела также имеется отчёт о маркетинговом исследовании «Структурный анализ на фондовом рынке России и тенденции его развития на среднесрочную перспективу по состоянию на 2003 год», подготовленный организацией-исполнителем, содержащий, в частности, данные о рейтинге брокерских компаний на фондовом рынке, в соответствии с которым первое место зани-

мает ООО «Б-с». С указанным ООО «Б-с» налогоплательщик заключил генеральные соглашения, согласно которым ООО «Б-с» принимает на себя обязательства по совершению по поручению налогоплательщика сделок купли-продажи ценных бумаг на рынках ценных бумаг.

Таким образом, выбор налогоплательщиком в качестве партнера на фондовом рынке ООО «Б-с» и последующее поддержание взаимоотношений с данным юридическим лицом следует признать результатом проведённых организацией-исполнителем маркетинговых исследований.

Кроме того, судом апелляционной инстанции установлено, что по договорам с исполнителем налогоплательщику оказывались письменные и устные консультации, что подтверждено актами, подписанными сторонами, а также запросами по поводу возникающих различных правовых ситуаций.

Кассационная инстанция согласилась с мнением апелляционной инстанции, подчеркнув, что факт отсутствия у налогоплательщика прибыли от совершённых в последующем сделок с акциями на рынке ценных бумаг не означает, что спорные расходы являлись экономически не обоснованными: из смысла п. 1 ст. 252 НК РФ следует, что критерием экономической обоснованности расходов является предполагаемое получение дохода, а не конечный финансовый результат.

Постановление ФАС Уральского округа
от 19 ноября 2007 г. № Ф09-8659/07-СЗ по делу № А76-29311/06

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 августа 2006 г. по делу № А42-14338/2004 констатируется, что налогоплательщик не обосновал необходимость осуществления расходов, не доказал наличие связи между оказанными ему маркетинговыми и информационными услугами и своей производственной деятельностью; не представил внутренние документы, подтверждающие использование этих услуг и положительный эффект, полученный от их использования для торговли, производства и финансово-экономической сферы организации.

2.1.4. Необходимость подтверждения фактического использования результатов оказанных услуг в деятельности налогоплательщика

Результат оказанной услуги всё-таки должен быть связан с производственной деятельностью заказчика – так, например, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 19 августа 2004 г. по делу № А79-517/2004-СК1-522 признано правомерным уменьшение налогооблагаемой прибыли заказчика на расходы по консультированию в области

технологического процесса творога, поскольку налогоплательщик доказал, что в результате полученных консультаций он реально изменил технологию производства творога.

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 2 ноября 2006 г. по делу № Ф08-5238/2006-2198А был сделан вывод, что налогоплательщик документально не подтвердил ни конкретные юридические услуги, полученные от исполнителя, ни их объём, ни конкретную информацию из системы Интернет на сумму, превышающую один миллион рублей, а также то, как она была использована при осуществлении экспорта сельхозпродукции – единственного вида деятельности налогоплательщика. В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 10 января 2006 г. по делу № А82-12795/2004-27 было признано, что приобретённые налогоплательщиком услуги являлись общедоступными (действующие нормативные акты, судебная практика).

Поскольку консультационные и информационные услуги могут быть и нематериальными, отметим ещё раз проблемы с устными консультациями. *«Налогоплательщик не может быть освобождён от обязанности доказывания реальности хозяйственных операций, достоверности сведений, изложенных в первичных бухгалтерских документах, отражающих осуществление данных операций»* – констатируется в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. по делу № Ф04-3446/2006(25284-А27-33). В этом же постановлении расходы на абонентское консультационное обслуживание были признаны обоснованными, поскольку должностные обязанности сотрудников бухгалтерии, юридической и экономической служб налогоплательщика направлены на осуществление текущей работы организации и необходимости более полных познаний в области налогообложения в виде информационно-консультационных услуг, не связываемых с наличием в штатном расписании налогоплательщика аналогичных функций. Таким образом, наличие аналогичных специалистов в организации не является поводом для непринятия расходов по оплате соответствующих информационно-консультационных услуг (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 18 июля 2005 г. по делу № Ф04-4616/2005(13098-А27-40) и ФАС Московского округа от 6 февраля 2007 г. по делу № КА-А40/105-07).

Итак, следует иметь в виду претензии, которые налоговые органы предъявляют к консультационным, информационным, юридическим и прочим аналогичным услугам:

Конкретные ситуации обоснования деловой цели

– расплывчатость формулировок в документах, не раскрывающих содержание консультаций и конкретные рекомендации для налогоплательщика (см. постановления ФАС Уральского округа от 4 мая 2006 г. по делу № Ф09-3348/06-С7 и от 27 февраля 2006 г. по делу № Ф090860/06-С7, ФАС Северо-Западного округа от 14 июня 2006 г. по делу № А05-19579/05-18);

– отсутствие должной обоснованности в необходимости консультационных услуг (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 19 июня 2006 г. по делу № А05-15886/2005-13, ФАС Западно-Сибирского округа от 26 октября 2005 г. по делу № Ф04-7555/2005(16171-А45-40) и от 28 ноября 2005 г. по делу № Ф04-8496/2005(17254-А46-15));

– отсутствие комплектности документов, подтверждающих реальное оказание консультационных услуг (см. постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. по делу № Ф04-2108/2006(21481-А27-37) и ФАС Северо-Западного округа от 1 февраля 2006 г. по делу № А13-11980/04-15);

– акты об оказанных услугах, которые не содержат конкретной информации о проведённых консультациях, представленных рекомендациях и выполненных работах, расчёта стоимости оказанных услуг; налогоплательщик не подтвердил необходимости оказания консультационных услуг, факт использования результатов данных услуг в своей производственной деятельности и их связь с получением доходов (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 5 июня 2008 г. № А33-10185/07-Ф02-2304/08).

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 28 августа 2007 г. по делу № Ф04-5734/2007(37452-А03-15) был сделан вывод об отсутствии экономической обоснованности оказанных консультационных услуг на сумму 10 000 000 руб. Суд установил, что в представленных актах не имеется конкретной информации о содержании проведённых консультаций за определённый месяц, отсутствуют данные о формировании цены и определении стоимости по видам конкретных оказанных услуг. Информация, содержащаяся в отчётах, основана на примере других организаций с применением общетеоретических знаний, не относящихся непосредственно к производственной деятельности самого заказчика. Каких-либо документов, подтверждающих направленность консультационных услуг на достижение конкретных производственных целей в деятельности заказчика, налогоплательщиком представлено не было.

Пример

Налоговый орган признал необоснованными расходы на оплату юридических услуг, поскольку у налогоплательщика отсутствовала необходимость в привлечении к работе сторонних юристов при наличии юристов в штате.

Суды согласились с налоговым органом, указав, что в данном случае налогоплательщик должен был доказать, что осуществление затрат на консультационные услуги в конкретной ситуации либо необходимо по экономическим, юридическим или иным основаниям, либо связано с получением дохода (или возможностью его получения), либо обусловлено особенностями его деятельности; при этом налогоплательщик вправе приводить любые доказательства обоснованности (разумности, целесообразности, необходимости) конкретных расходов.

Привлечение сторонних организаций для оказания данных услуг экономически оправдано только в том случае, если это приведет налогоплательщика к реальному сокращению издержек производства или увеличению прибыли.

Однако налогоплательщик не представил доказательств, подтверждающих использование этих услуг, и положительный эффект, полученный от их использования для производства и финансово-экономической сферы: представленные акты приёмки консультационных услуг и отчёты к ним содержат обобщённые сведения, не позволяющие установить объём, стоимость этих услуг, цель их оказания, а также подтверждение их использования в производственной деятельности.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 14 сентября 2007 г. по делу № А05-1642/2007

Определением ВАС РФ от 10 января 2008 г. № 17534/07 судебные решения оставлены в силе, при этом коллегия судей указала, что при разрешении спора судами установлено, что представленные акты приёмки консультационных услуг и отчёты к ним содержат обобщённые сведения, не позволяющие установить объём, стоимость этих услуг, цель их оказания, а также подтверждение их использования в производственной деятельности.

Таким образом, необходимы доказательства использования результатов оказанной услуги в предпринимательской деятельности заказчика (так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 4 октября 2005 г. по делу № А66-12629/2004 расходы по организационному аудиту были обоснованы последующей реорганизацией отделов организации; в постановлении ФАС Московского округа от 26 сентября 2005 г. по делу № КА-А40/9184-05 расходы на консультационные услуги по рынку недвижимости были обоснованы последующей сдачей заказчиком помещений в аренду).

Подводя промежуточный итог вышесказанному, следует отметить, что при заключении договоров на оказание услуг (выполнение работ) с исполнителями налогоплательщики не всегда уделяют должное внимание письменным ответам на следующие вопросы:

- в чём заключается деловая цель заключения с исполнителем договора на оказание соответствующих услуг?
- почему именно с этим исполнителем?
- почему штатные специалисты не могли достичь поставленную перед сторонним исполнителем цель?
- из чего сложилась договорная цена?
- какой результат получен в итоге?

В качестве примера приведём обстоятельства налогового спора, по которому Президиум ВАС РФ принял постановление от 18 марта 2008 г. № 14616/07:

- налоговый орган оспорил затраты налогоплательщика на оплату юридических услуг по причине их экономической необоснованности;
- суды всех трёх инстанций согласились с налоговым органом, исходя из несоответствия размера произведённых затрат сложившейся в регионе стоимости услуг адвокатов, учитывая продолжительность рассмотрения и сложность судебного дела; кроме того, по мнению судов, наличие в структуре общества собственной юридической службы, сотрудники которой имеют достаточный опыт работы, также свидетельствует об экономической необоснованности произведённых расходов (при этом суд кассационной инстанции в дополнение указал на необходимость возложения обязанности по представлению доказательств разумности расходов на оплату услуг представителя на сторону (в данном случае – на налогоплательщика), требующую возмещения указанных расходов, – это притом что спор был не о возмещении судебных расходов, а об отнесении этих расходов на уменьшение налогооблагаемой прибыли! В постановлении ФАС Уральского округа от 14 августа 2007 г. по делу № Ф09-6372/07-С3 констатируется, что «экономическая оправданность расходов на оплату юридических услуг во многом зависит от того, есть ли у организации собственные юристы, а именно от схожести функций работников организации и привлекаемых специалистов»; «кроме того, причиной возникновения сомнений в обоснованности расходов общества на оплату юридических услуг стала их значительная сумма» – видимо, в этом и была глав-

ная причина возникновения налогового спора – сторонним юристам было уплачено 16 191 383 рубля);

– однако высшая судебная инстанция отменила все судебные решения и признала неправоту налогового органа.

Обстоятельства дела таковы.

Налогоплательщик в качестве ответчика должен быть защищать свои права в арбитражном суде в деле о взыскании с него в порядке субсидиарной ответственности 98 818 383 рубля 70 копеек.

Для защиты своих интересов налогоплательщик и привлёк сторонних юристов (авторитетных и известных на Урале специалистов) на основании возмездного договора оказания юридических услуг. Президиум ВАС РФ дал этому следующую оценку: *«Целью общества при несении упомянутых затрат было получение экономической выгоды»*.

В результате эти юристы добились заключения и истцом мирового соглашения по условиям сумма иска была снижена до 5 905 134 рублей 76 копеек.

При этом за оказанные юридические услуги было уплачено 16 191 383 рубля.

Президиум ВАС РФ, отменяя решения всех судов, отметил:

– вне рамок ст. 40 НК РФ налоговые органы и суды не вправе оспаривать договорные цены для целей налогообложения;

– возлагать на налогоплательщика дополнительно бремя доказывания разумности расходов суды правовых оснований не имели (при этом была признана ошибочной ссылка суда кассационной инстанции на информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 82, так как порядок отнесения к расходам в целях исчисления налога на прибыль оплаты юридических услуг установлен главой 25 НК РФ и не связан с оценкой разумности таких расходов при их распределении в составе судебных издержек);

– НК РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведённые налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности, поэтому у инспекции и судов отсутствовали правовые основания для признания произведённых обществом расходов на юридические услуги экономически не обоснованными по тому основанию, что в его структуре имеется юридическая служба, выполняющая аналогичные функции.

Несмотря на то что налогоплательщик в конечном итоге и выиграл (потратив на это свыше одного года, что является своеобразным

рекордом, – некоторые налоговые споры длятся годами), необходимо обозначить существенные вопросы, оставшиеся почему-то за рамками сухих текстов судебных решений:

Во-первых, несмотря на то что организация и заплатила сторонним юристам свыше 16 млн руб., она получила ощутимый экономический эффект, поскольку сумма иска с 98 млн руб. была снижена до 6 млн руб. и было заключено мировое соглашение, позволившее избежать судебного разбирательства, – таким образом, прямая выгода (от экономии) организации составила: 98 млн руб. – 22 млн руб. (16 млн руб. + 6 млн руб.) – 76 млн руб. (организация могла потерять 98 млн руб., а потеряла только 22 млн руб., поэтому полученная экономия и является для организации экономически выгодной – 76 млн руб.).

Во-вторых, почему всё-таки штатные юристы не могли добиться мирового соглашения? Необходимо было письменно засвидетельствовать, что штатные юристы не обладают достаточным опытом в оспаривании исков об субсидиарной ответственности, у них отсутствуют необходимые контакты с экспертами для оспаривания суммы иска, они не обладают ни личностными характеристиками, ни опытом ведения переговоров для достижения мирового соглашения. А сторонние юристы (известные на Урале специалисты!) всеми этими необходимыми качествами обладают – об этом говорит результат их деятельности!

В-третьих, раз уж сумма вознаграждения сторонних юристов (свыше 16 млн руб.) вызвала столь негативную реакцию у налоговиков и судей всех трёх инстанций, налогоплательщику необходимо было к договору на оказание юридических услуг приложить смету (калькуляцию), раскрывающую процесс ценообразования (почасовые ставки в зависимости от конкретных действий, оплата услуг экспертов и специалистов и т.п.).

Таким образом, приведённое выше дело должно стать уроком для налогоплательщиков, которые заключают договоры на оказание услуг с привлечением сторонних исполнителей.

2.2. Привлечение посредников

• Посредническая сделка – схема ухода от налогов?

Несмотря на то что посредническая деятельность регламентируется ГК РФ и является абсолютно законной деятельностью, достаточно час-

то налоговики предъявляют претензии налогоплательщикам, участвующим в посреднических сделках, считая их схемами ухода от налогов.

Одна из подобных схем была предметом рассмотрения в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 ноября 2005 г. по делу № А56-52665/04, при этом аргументы налоговиков сводились к следующему: *«Деятельность Общества не является комиссионной торговлей, а его действия направлены на уход от налогообложения по разработанной схеме, поскольку усматривается наличие сделок, совершённых сторонами лишь для вида, с целью заведомо противной интересам государства»*.

Налогоплательщик же твёрдо стоял на своём: он осуществлял исключительно комиссионную торговлю по поручению комитентов, расчёты с ними производил, поэтому его выручкой является только его комиссионное вознаграждение...

В результате суд вынес решение в пользу налогоплательщика: налоговая инспекция не оспаривает факты реализации налогоплательщиком товаров, принадлежащих его комитентам по договорам комиссии, и приобретения по поручениям комитентов ценных бумаг, то есть получения этих бумаг по актам приёма-передачи и оплаты их стоимости за счёт денежных средств, полученных от реализации товаров комитентов, а также факты передачи ценных бумаг комитентам. Данные обстоятельства подтверждают факт осуществления налогоплательщиком операций по реализации комиссионных услуг. То обстоятельство, что комитенты налогоплательщика, зарегистрированные в качестве налогоплательщиков, не находятся по юридическим адресам и не представляют налоговую отчётность, не является основанием для переквалификации деятельности налогоплательщика и начисления налогов исходя из стоимости товаров его комитентов.

Однако в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 9 апреля 2008 г. № Ф04-2342/2008(3408-А03-41) подобный налоговый спор был разрешён уже не в пользу посредника:

Налоговым органом были доначислены НДС и налог на прибыль комиссионеру, поскольку комитенты налоги с выручки, полученной комиссионером, не уплачивали, а комиссионер формировал свои налоговые базы по НДС и по налогу на прибыль только исходя из комиссионного вознаграждения. При этом у комитентов имелись все признаки так называемых «однодневок».

Суды согласились с налоговым органом, констатируя, что отсутствует реальность финансово-хозяйственных взаимоотношений между комиссионером и комитентами.

Определением ВАС РФ от 3 июля 2008 г. № 7806/08 налогоплательщику было отказано в передаче дела на рассмотрение в Президиум ВАС РФ.

Исходя из сказанного перво-наперво необходимо определиться с деловой целью привлечения посредника:

- как для участия в приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- так и для участия в реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Однако в любом случае необходимо быть готовым отбиваться от претензий налоговиков об использовании посреднических сделок в целях ухода от налогообложения.

• В чём деловая цель приобретения ресурсов через посредника?

Достаточно часто налоговые органы ставят под сомнение целесообразность посреднических сделок в случае приобретения налогоплательщиками товаров (работ, услуг, имущественных прав) через посредника. Обычно аргументации налоговиков сводятся к следующему:

- налогоплательщик мог купить напрямую у производителя, но искусственно создал «схему»;
- приобретение через посредника обошлось налогоплательщику дороже, в результате чего увеличился и вычет входного НДС, что и было целью налогоплательщика.

Пример

Налоговый орган сделал вывод о недобросовестности производственно-хозяйственных операций и экономической нецелесообразности сделок купли-продажи товара по схеме ЗАО «ОМХАС» – ООО «ОМХАС-М» – ЗАО «ОМХАС», поскольку для получения максимального экономического эффекта ЗАО «ОМХАС» было бы выгоднее приобретать газойль непосредственно на заводе-производителе ОАО «Нижнекамский нефтеперерабатывающий завод», либо у ЗАО «Таиф-НК», так как, прибегая к услугам посредника ЗАО «Таиф-НК» – по договору комиссии, ЗАО «ОМХАС» увеличило фактические затраты на производство экспортного товара на 275%, или в 2,75 раза.

Рассматривая налоговый спор, судебные инстанции пришли к выводу о необоснованности расчёта, несоответствии применённой инспекцией методики положениям Инструкции по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утверждён-

ной Приказом Минтопэнерго России от 17.11.1998 № 371, согласно которой себестоимость вакуумного газойля определяется как 0,9 от базисной цены нефти. Налоговым органом не принято во внимание, что в результате переработки нефти получен целый ряд сопутствующих вакуумному газойлю товаров разной стоимости, которые впоследствии были реализованы и принесли обществу прибыль.

Кроме того, судами установлено, что приобретение газойля у дочернего общества было вызвано необходимостью: товара оказалось недостаточно для реализации иностранному покупателю. Договорные отношения между этими организациями направлены на получение прибыли холдингом в целом, между обществами имеет место разделение функций и рынков сбыта: ООО «Омхас-М» занимается реализацией товаров только на внутреннем рынке, тогда как ЗАО «Омхас» имеет лицензию на экспорт. Совершаемые ООО «Омхас-М» сделки с нефтепродуктами прибыльны, что подтверждается расчётами, представленными в материалы дела.

Данные обстоятельства обоснованно расценены судебными инстанциями как исключаящие влияние взаимозависимости обществ на формирование цен сделок и способствующие их увеличению в целях возмещения НДС.

Довод налогового органа о том, что для получения максимального экономического эффекта ЗАО «ОМХАС» было бы выгоднее приобретать газойль непосредственно у ЗАО «ТАИФ-НК» или непосредственно на заводе-производителе ОАО «Нижнекамский нефтеперерабатывающий завод», несостоятелен, поскольку налоговым органом не представлено доказательств наличия у налогоплательщика такой возможности.

Постановление ФАС Московского округа
от 21 марта 2007 г. по делу № КА-А40/972-07

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 2 июня 2006 г. по делу № А13-7089/2005-19 было признано, что затраты налогоплательщика по оплате агентского вознаграждения не являются экономически обоснованными, поскольку отсутствует взаимосвязь между услугами, оказанными посредником, и получением налогоплательщиком дополнительных объёмов газа.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 19 июня 2006 г. по делу № А05-15886/2005-13 также было признано, что агентские услуги были необоснованны:

- налогоплательщиком не доказана экономическая обоснованность и целесообразность расходов по оплате агентских услуг;
- судебные инстанции поддержали доводы налогового органа о том, что заключение налогоплательщиком договора на оказание агентских услуг нецелесообразно и экономически не оправдано, в связи с чем затраты на оплату этих услуг необоснованно включены в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, и неправомерно применены вычеты по НДС;

– на основании агентского договора агент обязался найти продавцов (поставщиков) технологической щепы, провести переговоры с поставщиками, самостоятельно выбрать поставщика за агентское вознаграждение агенту в размере 7,14 процента от суммы сделки; вместе с тем договор на поставку технологической щепы для целлюлозно-бумажного производства уже был заключён налогоплательщиком с поставщиком, следовательно, налогоплательщик вообще не нуждался в услугах агента по поиску поставщиков технологической щепы!

Может быть, в ряде случаев недобросовестные налогоплательщики и практикуют подобную схему с целью налоговой оптимизации, однако как добросовестным налогоплательщикам отбиться от подобных претензий?

В чём же заключалась деловая цель приобретения товарно-материальных ценностей через посредника, если можно было приобрести напрямую у производителя?

Приведём лишь один аргумент.

В п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ «Обзор разрешения споров по договору комиссии» от 17 ноября 2004 г. № 85 разъяснено:

«У контрагента в сделке, заключенной с ним комиссионером по поручению комитента, не возникает права требования по отношению к комитенту, за исключением случаев, когда обязанности комиссионера перешли к комитенту путем соглашения о переводе долга или на основании закона.

Закрытое акционерное общество (продавец) обратилось в арбитражный суд с иском к индивидуальному предпринимателю (первому ответчику) и обществу с ограниченной ответственностью (второму ответчику) о взыскании солидарно задолженности за поставленный товар.

Исковые требования к первому ответчику основаны на заключенной между ним и истцом сделке купли-продажи. Требование ко второму ответчику выдвигалось ввиду заключенного между ответчиками договора комиссии, в котором комитент (второй ответчик) обязан на основании абзаца четвертого статьи 1000 ГК РФ освободить комиссионера (первого ответчика) от обязательств по оплате товара, принятых первым ответчиком по сделке купли-продажи с истцом.

Суд удовлетворил иск к первому ответчику и отказал в иске ко второму ответчику, указав, что правило абзаца четвертого статьи 1000 ГК РФ регулирует внутренние отношения между комитентом и комиссионером и устанавливает обязанность комитента, которая может быть исполнена разными способами, в том числе путем перевода на комитента долга комиссионера перед истцом или непосредственного погашения комитентом этого долга.

Поскольку комиссионер заключает сделку от своего имени, права и обязанности по этой сделке возникают у него во всех без исключения случаях (абзац второй пункта 1 статьи 990 ГК РФ). Эти права и обязанности могут перейти к комитенту на основании части 2 статьи 1002 ГК РФ в случае банкротства комиссионера. В настоящем деле такого основания для перехода обязанностей первого ответчика ко второму не имелось».

Таким образом, если покупатель напрямую заключит договор с поставщиком, то все риски возникают непосредственно у него!

Если же покупатель для приобретения товаров (работ, услуг) прибегает к услугам посредника, то:

- с одной стороны, затраты возрастают на сумму посреднического вознаграждения;

- с другой стороны, все возможные риски данной операции сводятся практически к нулю и возможные претензии (в том числе даже и рейдерские) будут обращены исключительно на посредника, которому нечего терять – в отличие от покупателя, имеющего значительные активы и определённое положение на рынке.

Вот это-то и будет *деловой целью* – снижение возможных собственных рисков при приобретении товаров (работ, услуг) с перераспределением их на посредника! А увеличение расходов является при этом лишь *следствием*, т.е. необходимой платой за снижение собственных предпринимательских рисков!



Пример

Налоговый орган оспорил вычеты входного НДС у инвестора, поскольку контрагенты, с которыми агент-заказчик заключал договоры, не имели необходимых лицензий для осуществления строительной деятельности.

Однако арбитражный суд не согласился с налоговым органом, приведя следующие аргументы:

- использование посредников при совершении хозяйственных операций – это допустимая законодательством Российской Федерации форма осуществления хозяйственной деятельности;

- использование схемы, когда счета-фактуры выставляются агентом-посредником принципалу (правовая природа агентского договора такова, что сам агент при этом не уплачивает НДС в бюджет, за исключением платежей с агентского вознаграждения), позволяет практически полностью исключить возможность установления в ходе камеральной проверки добросовестности, да и вообще существования фактических контрагентов принципала – подрядных и субподрядных организаций;

- инвестором и его контрагентами никакой специально разработанной схемы не применялось, все договоры, заключённые налогоплательщиком с контрагентами и все действия, совершённые в рамках исполнения этих договоров, соответствуют обычной хозяйственной деятельности, осуществляемой хозяйствующими субъектами в Российской Федерации при осуществлении строительства;

- довод налогового органа о том, что такой порядок осуществления хозяйственных операций не позволяет установить в ходе камеральных налоговых проверок добросовестность контрагентов налогоплательщика, также ничем не обоснован, поскольку налогоплательщик как застройщик и инвестор не является контрагентом подрядчиков и субподрядчиков, его контрагентом является заказчик. Закон не возлагает на инвестора обязанности обеспечивать условия для проведения налоговым органом налоговых проверок всех хозяйствующих субъектов, участвующих в строительстве объекта капитального строительства, как тех с которыми инвестор связан договорными отношениями, так и тех с кем он не связан непосредственно договорными отношениями;

- налогоплательщик, как застройщик и инвестор, не вступал в непосредственные отношения с субподрядчиками, не заключал с ними договоров и объективно не мог проверить наличие соответствующих лицензий; налогоплательщик полностью оплатил выполненные работы, включая и НДС, и получил результат строительства – здание культурно-развлекательного центра, а поэтому он имеет право на налоговые вычеты НДС;

- несоблюдение субподрядными организациями требований законодательства о лицензировании не может повлечь для инвестора каких-либо негативных последствий в сфере налогообложения.

Постановление ФАС Поволжского округа
от 7 апреля 2009 г. по делу № А55-5440/2008
(оставлено в силе Определением ВАС РФ от 19 августа 2009 г.
№ ВАС-9034/09)

Привлечение посредника для приобретения товаров (работ, услуг) может быть связано и иными причинами, например:

- посредник имеет прямой выход на поставщика;
- посредник обеспечивает доставку;
- посредник берёт на себя обязательство по проверке оформления документов.

Следовательно, переложение на посредника определённых функций и соответствующей ответственности вполне может быть деловой целью сделки: ответственность посредника по гражданско-правовому договору несоизмерима с ответственностью сотрудников налогоплательщика в рамках трудовых отношений (сравните ответственность агента по агентскому договору за документирование операций с ответственностью кладовщика, забывшего в товарной накладной ТОРГ-12 указать название своей должности).

Пример

Налоговый орган, оспаривая применение нулевой ставки НДС по экспорту, сослался на отсутствие деловой цели и экономической целесообразности участия российских посредников в сделке по реализации продукции.

Установив факт экспорта, суды отметили, что налогоплательщик не имел возможности приобретать продукцию непосредственно у ЗАО «Сибкабель», в связи с объективной невозможностью заключать договоры на покупку продукции напрямую с заявителем, что подтверждается письмом ЗАО «Сибкабель».

Суды также отметили два важных обстоятельства:

- «НК РФ и другие федеральные законы не содержат положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком расходы с позиций экономической целесообразности и эффективности»;
- «Судами не установлено, что главной целью, преследуемой Обществом, являлось получение исключительно или преимущественно налоговой выгоды и отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность».

Постановление ФАС Московского округа от 19 марта 2009 г.
№ КА-А40/1771-09 по делу № А40-36528/08-35-126
(оставлено в силе Определением ВАС РФ от 18 мая 2009 г. № ВАС-5782/09)

• *В чём деловая цель реализации ресурсов через посредника?*

Если налогоплательщик реализует свои товары (работы, услуги, имущественные права) не напрямую, а через посредников, то у него возрастают расходы на посредническое вознаграждение – в этом налоговые органы уже видят схему, направленную на снижение налоговой нагрузки.

Исходя из этого необходимо письменно сформулировать деловую цель привлечения посредника (комиссионера или агента) для процесса реализации. На самом деле если постараться, то деловых целей может быть несколько, в связи с чем возникает уже упоминавшееся понятие «множественность целей»:

- использование сбытовой сети посредника (инфраструктура, налаженные связи сбыта, рекламная поддержка, выход в регионы и т.п.);
- переложение на посредника определённых рисков, связанных с контрагентами;
- распределение расходов.

В конечном счёте всё это, хотя и несколько увеличит расходы принципала (комитента), однако позволит ему:

- увеличить выручку от продаж;
- ускорить оборачиваемость оборотных активов;
- расширить географические сегменты сбыта и выйти на новые рынки.

Так, например, в постановлении ФАС Уральского округа от 30 июня 2009 г. № Ф09-627/09-СЗ по делу № А47-7237/2008 было признано, что агентские договоры обусловлены разумными экономическими причинами (целями делового характера), учтены в соответствии с их действительным экономическим смыслом, недобросовестность налогоплательщика инспекцией не доказана и судами не установлена.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 19 февраля 2008 г. по делу № А56-23704/2007 были рассмотрены претензии налогового органа в отношении использования налогоплательщиком посредников при реализации товаров на внутреннем рынке: доводы налогового органа о том, что налогоплательщик является участником схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, не принимаются судом кассационной инстанции, поскольку налоговым органом в материалы дела не представлены доказательства совершения налогоплательщиком и его контрагентами согласованных

умышленных действий, лишенных экономического содержания и направленных на искусственное, без реальной хозяйственной цели, создание условий для уменьшения налогообложения. Определением ВАС РФ от 16 июня 2008 г. № 7510/08 судебное решение в пользу налогоплательщика оставлено в силе.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28 ноября 2006 г. по делу № А42-777/2005-23 приведён пример обоснования налогоплательщиком деловой цели привлечения посредников: *«Налогоплательщик пояснил и в обжалуемом постановлении апелляционного суда отражено, что реализация продукции крупному покупателю (посреднику) позволяет уменьшить риск неоплаты этой продукции, способствует перекладыванию бремени поиска конечных потребителей товара на посредника, а также уменьшает нагрузку на производителя продукции и его сбытовые подразделения»*. Определением ВАС от 13 апреля 2007 г. № 13562/05 налоговому органу было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ.

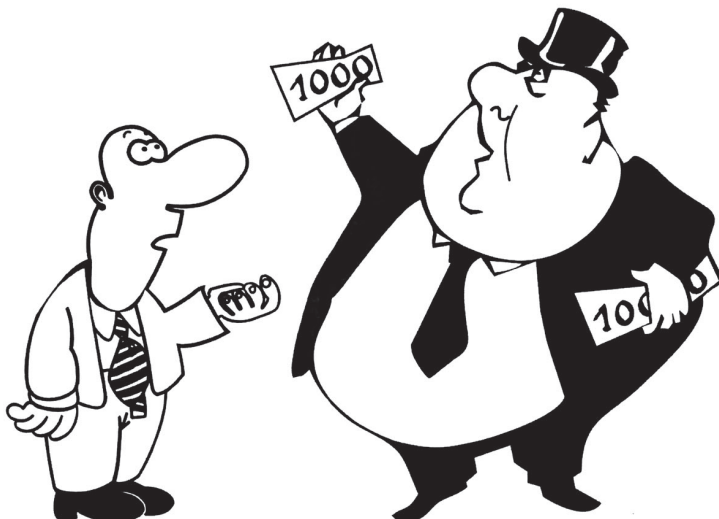
Подобная множественная деловая цель привлечения посредника должна быть чётко сформулирована:

- во-первых, снижение рисков неоплаты продукции;
- во-вторых, перекладывание бремени поиска конечных покупателей на посредника;
- в-третьих, снижение нагрузки на подразделения производителя.

Сформулированная таким образом деловая цель подлежит закреплению в виде любого документа (коим может быть любой лист бумаги с внятным содержанием, подписью и датой).

2.3. Привлечение заёмных средств

Несмотря на то что согласно пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ и ст. 269 НК РФ (пусть и в определённых пределах) разрешено включать в состав внереализационных расходов проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего или инвестиционного), согласно п. 1 ст. 265 НК РФ даже внереализационные расходы должны быть обоснованы, т.е. у них также должна быть определённая деловая цель.



Хотя банки и требуют обоснования полученного кредита, достаточно распространена ситуация получения кредита для «пополнения оборотных средств», а вот для чего конкретно нужны оборотные средства – это уже другой вопрос, поскольку это может быть:

- погашение задолженности перед поставщиками (подрядчиками, исполнителями);
- погашение задолженности перед бюджетом по налогам;
- погашение задолженности перед работниками по заработной плате;
- приобретение оборотных активов (сырья, материалов, товаров);
- приобретение внеоборотных активов.

Однако в любом из перечисленных случаях налогоплательщик должен обосновать расходы в виде процентов по долговым обязательствам, поэтому рассмотрим несколько практических ситуаций.

Так, например, в постановлении ФАС Поволжского округа от 27 сентября 2005 г. по делу № А65-27924/2004-СА1-32 констатируется, что необходимость в кредитных средствах возникла у налогоплательщика вследствие складывающихся благоприятных обстоятельств на рынке ценных бумаг, спрогнозировать которые заранее невозможно; поэтому при наличии свободных собственных средств в период, неблагоприятных

гоприятный для совершения операций на рынке ценных бумаг, налогоплательщик имел возможность выдавать займы сторонним организациям и физическим лицам.

Однако в постановлении ФАС Московского округа от 10 августа 2005 г. по делу № КА-А40/7347-05 было признано необоснованным отнесение налогоплательщиком на уменьшение налогооблагаемой прибыли процентом по кредитам.

Обстоятельства дела таковы:

Из банковских документов видно, что у налогоплательщика имелось достаточно средств для расчётов с контрагентами и без учёта кредитов, поскольку как на начало дня получения кредитов, так и на конец дня имелся достаточный денежный остаток, в течение дня поступали иные, помимо суммы кредита, денежные средства, и с учётом того обстоятельства, что кредиты в большинстве случаев были предоставлены сроком на 1–3 дня, экономическая обоснованность в данных расходах отсутствовала.

Кроме того, суд учёл также то обстоятельство, что кредиты в большей части были использованы для возврата авансов контрагенту, в то время как долг налогоплательщика перед указанным контрагентом по авансам либо отсутствовал, либо имелся в значительно меньшей сумме, при этом контрагент не требовал возврата авансов; частично кредитные средства были использованы для предоставления беспроцентных займов, а также на покупку векселей банка, выдавшего кредит.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 19 октября 2006 г. по делу № А42-5855/2005 было признано необоснованным включение в состав внереализационных расходов процентов по кредитам, которые не были направлены на получение дохода, а были использованы для выдачи беспроцентного займа иностранной организации. Аналогичный вывод сделан в постановлении этого же суда от 7 марта 2007 г. по делу № А56-60519/2005.

Однако если налоговый орган желает подвергнуть сомнению обоснованность процентов по кредиту, который не был использован в интересах налогоплательщика, то именно налоговый орган должен доказать наличие причинно-следственной связи между полученным кредитом и непроизводительным отвлечением оборотных средств, помня при этом о латинском изречении «после этого, но не вследствие этого».

Пример подобного спора изложен в постановлении ФАС Поволжского округа от 1 июля 2008 г. по делу № А57-10917/07:

– налоговый орган признал необоснованными расходы по оплате процентов по кредиту банка, поскольку налогоплательщик, не имея в обороте достаточного количества свободных оборотных средств, продолжая уплачивать проценты за ранее взятые кредиты и привлекая новые, отвлёк денежные средства на добровольные пожертвования в фонд «Единой России» в размере 24 млн руб.: на расчётном счёте налогоплательщика на 12 января было 7 млн руб., 13 января был получен кредит в размере 21 млн руб., и в этот же день в фонд «Единой России» были перечислены пожертвования в размере 24 млн руб. – данное обстоятельство по мнению инспекции свидетельствует об экономической неоправданности отнесения на затраты процентов за пользование кредитом;

– налогоплательщик же утверждал, что привлечение кредитных ресурсов по овердрафту и погашение проводилось разными суммами в течение всего срока действия договора и налоговый орган не может утверждать, что именно за счёт кредитных денег были осуществлены пожертвования;

– суд согласился с налогоплательщиком и отметил, что из карточки банковского счёта очевиден постоянный и обычный характер этих операций и предоставление 13 января пожертвований в фонд «Единой России» не связано с данным кредитным договором, т.к. он относится к обычной хозяйственной деятельности предприятия и был заключён значительно ранее даты перечисления в пользу «Единой России». Кроме того, налогоплательщик имел около 30 расчётных счетов, тогда как налоговым органом взят остаток денежных средств только по шести счетам.

В определении ВАС РФ от 17 октября 2008 г. № 13492/08 было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра с констатацией того, что суды «пришли к выводу о недоказанности инспекцией отсутствия связи между кредитами, полученными обществом у банка, и производственной деятельностью налогоплательщика».

Вместе с тем в тех случаях, когда невозможно точно установить, что беспроцентный заём был выдан именно за счёт кредитных средств, суды встают на сторону налогоплательщиков (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2007 г. по делу № А56-1825/2006, ФАС Уральского округа от 22 мая 2007 г. по делу № Ф09-3656/07-С2, ФАС Поволжского округа от 24 апреля 2007 г. по делу № А65-16414/2005).

Обоснованными признаются проценты по кредитам, использованным на погашение задолженности перед бюджетом по налогам (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 16 мая 2007 г. по делу № А44-2421/2006-9 и ФАС Поволжского округа от 23 января 2007 г. по делу № А55-3823/2006-10) или на погашение других долговых обязательств (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 20 марта 2007 г. по делу № А56-1825/2006 и от 20 декабря 2004 г. по делу № А56-31440, а также ФАС Московского округа от 14 июня 2005 г. по делу № КА-А40/5016-05).

• Если за счёт полученного кредита или займа приобретены акции или доли в ООО

Так, например, если за счёт полученного кредита или займа приобретены акции акционерного общества или доли ООО, то проценты по кредиту или займу могут включаться в состав внереализационных расходов – об этом говорится, в частности, в письмах Минфина России от 20 сентября 2004 г. № 03-03-01-04/1/48, от 28 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/391, от 14 ноября 2006 г. № 03-03-04/2/239 и др.).

Однако налоговые органы настаивают на наличии деловой цели в подобных случаях, особенно тогда, когда приобретаются доли в убыточных организациях. Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 марта 2007 г. по делу № А56-16122/2006 был рассмотрен налоговый спор об обоснованности процентов по кредиту, направленному на приобретение доли в ООО:

– налоговый орган утверждал, что расходы налогоплательщика в виде процентов по кредитным договорам не связаны с деятельностью, направленной на извлечение доходов, так как полученные по этим договорам средства налогоплательщик использовал для приобретения доли в уставном капитале ООО, которое по результатам финансово-хозяйственной деятельности за два года получило убыток;

– суд первой инстанции признал указанные расходы экономически обоснованными, отметив, что сам факт приобретения доли в уставном капитале другого юридического лица свидетельствует о намерениях налогоплательщика получить доход;

– однако апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, сославшись на недоказанность налогоплательщиком экономической обоснованности этих расходов;

– кассационная же инстанция оставила в силе решение суда первой инстанции, указав, что приобретение доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью изначально предполагает намерение её приобретателя получить доход, – при таких обстоятельствах суд первой инстанции сделал правильный вывод о том, что сам факт приобретения налогоплательщиком доли в уставном капитале ООО свидетельствует об экономической обоснованности расходов налогоплательщика.

Однако не всем налогоплательщикам удаётся доказать в суде экономическую обоснованность процентов по кредитам, использованным для приобретения долей в уставном капитале других организаций. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 25 января 2007 г. № КА-А40/13043-06 констатируется:

- при отнесении процентов к внереализационным расходам для целей налогообложения следует исходить из того, что внереализационные расходы, осуществлённые в том периоде, когда у организации отсутствовали доходы от её деятельности, можно учесть в целях исчисления налога на прибыль, но только в том случае, если между этими расходами и будущими доходами имеется непосредственная связь;
- между тем налогоплательщик при обосновании расходов не доказал, каким образом понесённые расходы в перспективе благотворно повлияют на его экономическое положение в будущем, в том числе с точки зрения исполнения обществом обязанностей налогоплательщика по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах;
- налогоплательщик также не привёл убедительных доводов относительно реальности получения доходов от инвестиционной деятельности и при рассмотрении дела в суде.

Отметим крайне важный нюанс в постановлении кассационной инстанции: «налогоплательщик при обосновании расходов не доказал, каким образом понесённые расходы *в перспективе* благотворно повлияют на его экономическое положение *в будущем*» – т.е. арбитражный суд, даже допустив тавтологию, готов был рассмотреть любые аргументы и расчёты налогоплательщика, в том числе и ожидаемые!

Суть налогового спора состояла в следующем:

Налогоплательщик в 2001 году заключил с Фондом государственного имущества Украины договор на покупку акций алюминиевого комбината, одновременно с уплатой цены пакета акций взяв на себя обязательство осуществить инвестиции, а также рефинансировать задолженность комбината. Признавая эко-

номически не обоснованными расходы налогоплательщика в виде процентов по кредитам, привлечённым на покупку акций комбината, а также в виде отрицательных курсовых разниц, начисленных с процентов по указанным кредитам и с задолженности комбината перед налогоплательщиком, возникшей вследствие исполнения налогоплательщиком обязательств комбината в качестве поручителя, суд пришёл к выводу, что инвестиционная деятельность налогоплательщика, осуществляемая на территории иностранного государства (Украина), не отвечает целям данного вида деятельности как таковой и предпринимательской деятельности в целом – получению дохода (прибыли). При этом суд учёл, что расходы по инвестиционной деятельности, не являющейся основным видом деятельности налогоплательщика, не перекрывались прибылью, полученной от иных видов деятельности, что в течение 2001–2004 годов, имея задолженность по долговым обязательствам, налогоплательщик направлял имеющиеся у него денежные средства не на погашение собственной задолженности, а на приобретение векселей, эмитированных его кредиторами, кроме того, не располагая средствами для погашения собственных долговых обязательств, налогоплательщик выступал поручителем за алюминиевый комбинат по предоставленным ему кредитам и оплачивал его задолженность по долговым обязательствам.

Определением ВАС РФ от 20 апреля 2007 г. № 3693/07 налогоплательщику было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ.

Попробуем всё же ответить на вопрос: в чём же может заключаться деловая цель приобретения акций акционерного общества или долей в обществе с ограниченной ответственностью?

При этом следует иметь в виду, что сами по себе акции или доли ООО деловой целью являться не могут, поскольку представляют собой лишь инструмент для последующего получения дохода, который и должен быть деловой целью.

Итак, какая же может быть деловая цель в приобретении акций или долей?

Вариантов много.

Например, для получения впоследствии стабильных дивидендов, сумма которых со временем покроет расходы на проценты по привлечённым кредитам.

Или, например, для получения в будущем прибыли от перепродажи акций или долей.

А может быть, для того, чтобы контролировать:

- либо поставщика – в целях стабилизации собственной снабженческой политики;
- либо дилера-перепродавца – в целях стабилизации сбытовой политики.

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 23 сентября 1998 г. по делу № Ф08-1523/98 упоминается обоснование такой деловой цели: распределение акций перерабатывающих предприятий среди производителей сырья осуществлялось с целью укрепления связей между поставщиками и переработчиками, а также с целью повышения заинтересованности поставщиков в обеспечении переработчиков сырьём – в стабильном обеспечении сырьём заинтересованы предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 марта 2007 г. по делу № А56-16122/2006 было признано обоснованным отнесение налогоплательщиком на уменьшение налогооблагаемой прибыли процентов по кредитам, использованных на приобретение доли в уставном капитале ООО:

– несмотря на то что, отменяя решение суда первой инстанции, апелляционный суд исходил из того, что налогоплательщик не доказал, что данные расходы связаны с деятельностью, направленной на извлечение доходов;

– кассационная инстанция, отменяя решение апелляционной инстанции, указала, что приобретение доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью изначально предполагает намерение её приобретателя получить доход.

Вместе с тем в любом случае конкретная деловая цель привлечения кредита или займа должна быть обоснована – в противном случае расходы в виде процентов не будут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Следует также иметь в виду, что подобные проблемы возникают у налогоплательщиков и за рубежом (см., в частности, статью О.А. Иконниковой «Проблема экономической оправданности затрат в российском и зарубежном налоговом законодательстве»^{*)}): так, например, в Канаде при уменьшении базы налога на доходы суды применяют к расходам так называемый тест обоснованного ожидания доходности (Reasonable Expectation of Profit Test – REOP). Данный тест применяется не только и не столько к расходам, сколько к экономической деятельности налогоплательщика в целом (направлению деятельности), и направлен на оценку намерений налогоплательщика с точки зрения анализа его бизнеса. Согласно налоговому законодательству Канады налогоплательщик вправе уменьшать налоговую базу на расходы по уплате процентов по заёмным денежным средствам только при усло-

^{*)}См. «Налоговед», 2006, № 10.

вии, что заём получен для получения дохода, однако доказывать это налогоплательщикам приходится подчас в суде.

В одном из дел, рассмотренных Верховным судом Канады, был рассмотрен следующий налоговый спор:

- налогоплательщик привлек заёмные средства для приобретения инвестиционных вложений за рубежом, в результате чего получил значительные доходы при продаже этих вложений. Однако дивиденды, полученные им в период владения активом, были крайне незначительны как по сравнению с суммой процентов, уплаченных по займу, так и по сравнению с доходом при продаже актива. Суть вопроса заключалась в том, были ли заёмные средства использованы для получения дохода от бизнеса или от собственности (согласно канадскому законодательству расходы должны удовлетворять именно такому требованию для того, чтобы уменьшать налоговую базу);

- налоговые органы посчитали, что данный критерий не соблюден, так как сумма полученных налогоплательщиком дивидендов была существенно меньше дохода от единовременной реализации финансового вложения, а также процентов, уплаченных по займу. По определению доходы от капитала не относятся к доходам от собственности. На этом основании налоговые органы пришли к выводу о невозможности учесть расходы на уплату процентов при расчёте налога на прибыль;

- однако Верховный суд Канады принял решение в пользу налогоплательщика, отметив при этом, что расходы налогоплательщика обоснованно учтены при исчислении налогооблагаемой прибыли, – несмотря на то что полученные дивиденды были существенно меньше расходов, их получение было только лишь одной из нескольких целей привлечения займа. По заключению суда, налогоплательщики не должны доказывать возможность получения чистого дохода после принятия к вычету расходов по займам.

Таким образом, суд констатировал, что при оценке обоснованности налоговым органам не следует руководствоваться рассмотрением только одной конкретной цели расходов (привлечение заемного капитала), – необходимо учитывать множественность целей, поскольку получение дивидендов – лишь одна из целей финансовых вложений.

• Если заёмные средства не использованы в деятельности самого налогоплательщика

В чём деловая цель получения кредита или привлечения займа?

Наверное в том, чтобы заёмщик использовал деньги в соответствии с условиями кредитного договора или по своему усмотрению (на какие-либо целевые нужды или просто: «на пополнение оборотных средств»).

А если заёмщик не использовал полученные деньги в своей предпринимательской деятельности, а передал их другой организации по беспроцентному займу? Получается, что дохода от использования полученного кредита он не получает – следовательно, расходы по уплате процентов по кредитному договору не связаны с получением дохода, поэтому являются необоснованными! Именно такой простой логики придерживаются налоговики, которых иногда поддерживают и суды: так, например, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 25 мая 2005 г. по делу № Ф04-2958/2005(11284-А46-15) было признано, что, поскольку сумма полученного кредита была направлена на выдачу беспроцентного и безвозвратного займа, а не на финансирование уставной деятельности организации, расходы в виде процентов по кредиту не отвечают установленным п. 1 ст. 265 НК РФ критериям и не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

Однако в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 7 февраля 2005 г. по делу № А26-7069/04-212 была признана экономическая обоснованность процентов по привлечённым кредитам, поскольку они были направлены на поддержание дочерних организаций, поставляющих организации древесное сырьё. В данном случае налогоплательщик доказал, что, передавая сумму кредита другой организации и уплачивая проценты банку, он был заинтересован в решении своей производственной цели – обеспечение стабильного процесса производства за счёт повышения стабильности поставок сырья.

В постановлении ФАС Уральского округа от 17 декабря 2007 г. № Ф09-10363/07-СЗ по делу № А71-1961/07 был также рассмотрен налоговый спор об обоснованности расходов на проценты по полученному налогоплательщиком кредиту, который был передан дочерней организации, – при этом суды констатировали, что спорные затраты в виде процентов за пользование кредитными средствами являются

экономически оправданными, имеют производственный характер, поскольку направлены на развитие производственной деятельности самого налогоплательщика по оказанию услуг мобильной связи совместно с дочерней компанией.

К аналогичным решениям в схожих обстоятельствах приходят и другие судьи.

Пример

Налоговый орган решил, что расходы налогоплательщика на уплату процентов за пользование денежными средствами, полученными по договорам кредита, нельзя признать экономически обоснованными, поскольку эти средства направлялись налогоплательщиком не на производственные нужды, а на предоставление третьим лицам займов, в основном беспроцентных, что, по мнению налогового органа, свидетельствует о неэффективном использовании Обществом заёмных денежных средств. При этом налоговый орган отметил, что налогоплательщик выдавал беспроцентные займы своему дочернему обществу (доля участия в уставном капитале которого составляет 92,88 процента).

Однако суды не согласились с налоговым органом по целому ряду причин.

Во-первых, потому, что налоговый орган использовал недопустимые принципы:

- в качестве расчётного периода был принят один месяц;
- в расчёт как необоснованные приняты все выплаченные проценты по всем кредитным обязательствам, действующим на рассматриваемый период (месяц), без привязки к конкретной сумме кредитных ресурсов;
- не учтены погашения кредитных обязательств в рассматриваемые периоды.

Во-вторых, при получении кредита и при выдаче беспроцентных займов имела вполне конкретная деловая цель: выдача налогоплательщиком беспроцентных займов третьим лицам обусловлена необходимостью финансовой поддержки организаций, состоящих в длительных хозяйственных отношениях с налогоплательщиком, являющихся поставщиками товаров, услуг по перевозке продукции и покупателями реализуемых налогоплательщиком продукции и товаров. Предоставление финансовой помощи названным организациям позволило налогоплательщику избежать риска потери крупных потребителей продукции и вести в дальнейшем финансовую деятельность на более выгодных условиях, что в итоге положительно повлияло на финансовые результаты деятельности заявителя. В спорные периоды у налогоплательщика имелось достаточно денежных средств для предоставления беспроцентных займов за счёт выручки, полученной в ходе производственной деятельности.

В конечном итоге суды признали, что налогоплательщик правомерно включил в состав внереализационных расходов суммы процентов, уплаченные за пользование денежными средствами, полученными по договорам кредита.

Заслуживает особого внимания развёрнутая позиция кассационной инстанции.

Полученные налогоплательщиком по договорам кредита денежные средства использовались в целях обеспечения его текущей хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода. Необходимость получения кредитов обусловлена целью создания налогоплательщиком запасов сырья, стимулирования продаж продукции путем предоставления покупателям отсрочек платежа. Объем денежных средств, привлекаемых налогоплательщиком по договорам кредита в течение месяца, зависел от неравномерного поступления выручки за отгруженную продукцию и необходимости в соответствии с условиями договоров оплачивать поставленное сырьё. Выдача контрагентам беспроцентных займов осуществлялась налогоплательщиком для поддержания ритма производственной деятельности, бесперебойного снабжения сырьём и реализации продукции в условиях изменения состояния зернового рынка, прогнозов изменения цен на зерно и прочие виды сырья, сезонной потребности в запасах зерна.

Положения статьи 252 НК РФ не ставят экономическую оправданность произведенных налогоплательщиком расходов в зависимость от финансовых результатов его деятельности. При этом оценка экономической эффективности понесённых налогоплательщиком расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность не равнозначна экономической эффективности, поскольку последняя отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем. Расходы по долговым обязательствам соответствуют осуществляемой налогоплательщиком деятельности, что уже свидетельствует об их экономической оправданности.

Дополнительным свидетельством экономической обоснованности привлечения кредитов и, как следствие, экономической оправданности расходов в виде процентов за пользование кредитными средствами являются условия кредитования, предоставляемые налогоплательщику как крупному, стабильно работающему клиенту. К этим условиям относятся низкие проценты по кредитам; возможность привлечения кредитных средств в виде кредитных линий, что позволяет минимизировать расходы на выплату процентов, поскольку сумма может быть востребована в необходимом размере на необходимый период времени.

Выводы налогового органа о том, что спорные расходы нельзя признать экономически оправданными, основаны только на сопоставлении сумм полученных налогоплательщиком и выданных им заёмных средств. Однако налоговым органом не учтены суммы денежных средств, поступившие налогоплательщику в спорные периоды из иных источников, в том числе от реализации продукции, которые значительно превышали суммы выдаваемых им беспроцентных займов.

Не представлены налоговым органом и доказательства, опровергающие доводы налогоплательщика о том, что выдача им беспроцентных займов способствовала развитию хозяйственных отношений с получателями этих займов – поставщиками товаров, услуг и покупателями реализуемой заявителем продукции.

Материалами дела подтверждается, что налогоплательщик состоит в долгосрочных договорных отношениях с ОАО «Петербургский мельничный комбинат»,

которое имеет в собственности специализированные транспортные средства для перевозки муки без тары и гарантированно перевозит и экспедирует большую часть производимой заявителем продукции. Предоставление этой организации займов позволяет налогоплательщику получать названные услуги по цене намного ниже средней цены в регионе.

Предоставление налогоплательщиком займов организациям, с которыми он находится в договорных отношениях в связи с реализацией им продукции (работ, услуг), позволило ему увеличить рентабельность за счёт увеличения объёма продаж, прибыли от продаж.

В ходе проверки налогоплательщик представил в налоговый орган документы, подтверждающие, что кредитные средства, поступившие на его расчётный счёт, в полном объёме использованы на пополнение оборотных средств – приобретение сырья, из чего следует, что полученные налогоплательщиком кредиты не послужили источником выдачи указанных займов.

Приведённые обстоятельства свидетельствуют о том, что привлечение налогоплательщиком заёмных средств и выдача займов третьим лицам – это различные по содержанию финансовые операции, но направленные на достижение одной и той же цели – извлечение прибыли.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 18 декабря 2007 г. по делу № А56-9257/2007

Рассмотренная в вышеприведённом примере ситуация в современных условиях далеко не редкость, что можно проиллюстрировать условным примером:

– ООО «Колобок» является поставщиком сырья для ОАО «Промгвоздь», однако ООО «Колобок» испытывает трудности с финансированием своей деятельности и не может получить кредит в банке, из-за чего может сорвать поставки сырья потребителю – ОАО «Промгвоздь»;

– ОАО «Промгвоздь» зависит от поставщика сырья – ООО «Колобок», поэтому срыв поставок сырья грозит срывом производственного процесса и неисполнением ОАО «Промгвоздь» обязательства перед своими потребителями.

Однако при этом ОАО «Промгвоздь» может привлечь заёмные денежные средства (под процент, разумеется), которые оно готово передать в качестве беспроцентного займа своему поставщику – ООО «Колобок».

Какая деловая цель у ОАО «Промгвоздь» по привлечению заёмных средств?

Получение дохода! Но не напрямую, а через ООО «Колобок»:

– привлеченный процентный заём передается в форме беспроцентного займа ООО «Колобок» (при этом прямого дохода от этой операции ОАО «Промгвоздь» не получает!);

– ООО «Колобок» использует сумму полученного беспроцентного займа для пополнения собственных оборотных средств, вовремя рассчитывается со своими контрагентами и обеспечивает бесперебойную поставку сырья для ОАО «Промгвоздь»;

– ОАО «Промгвоздь» бесперебойно получает необходимое для его деятельности сырьё, выпускает готовую продукцию, исполняет свои обязательства перед потребителями и получает доход.

Вот этот фактически полученный доход и является деловой целью привлечения заёмных средств на возмездной основе! При этом несомненным эффектом является также недопущение срыва поставок готовой продукции, что для ОАО «Промгвоздь» является уже *стратегической целью: сохранение своего стабильного положения на рынке!* Побочным эффектом является также сведение к нулю риска штрафных санкций от возможного неисполнения ОАО «Промгвоздь» своих обязательств перед третьими лицами.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22 июня 2009 г. № А44-2221/2008 рассмотрены схожие обстоятельства:

– налоговый орган утверждал, что проценты по привлеченным налогоплательщиком денежным средствам являются необоснованными, поскольку заёмные средства налогоплательщик использовал не для собственного развития, а для поддержки иных лиц (своих поставщиков);

– суд не согласился с налоговым органом, поскольку налогоплательщик, предоставляя в том же налоговом периоде беспроцентные займы либо займы с невысоким процентом поставщикам продукции для пополнения ими собственных оборотных средств, рассчитывал на положительный экономический эффект от предпринимательской деятельности, поскольку такая поддержка поставщиков оказывала влияние на увеличение поставок продукции в адрес самого налогоплательщика.

Пример

Налогоплательщик разместил облигационный заём на условиях обеспеченности привлечённых средств пакетами дочерних обществ, владеющими, в свою очередь, контрольными пакетами акций производственных предприятий аграрного сектора российской экономики.

Налоговый орган решил, что налогоплательщик включил в состав расходов, уменьшающих доходы по налогу на прибыль, экономически не оправданные расходы по выплате процентов по облигационному займу, в то время как при предоставлении займов дочерним организациям доходов в виде процентов не получил.

Однако суды не согласились с решением налогового органа.

Во-первых, поскольку налогоплательщик получает доходы в виде распределения прибыли дочерних организаций, то предоставление беспроцентного займа позволяет налогоплательщику-заимодавцу увеличить прибыль заёмщикам посредством исключения необходимости несения дополнительных затрат, связанных с получением займа.

Во-вторых, предоставление беспроцентного займа дочерним обществам в совокупности с получением эмиссионного дохода от его реорганизации в дальнейшем принесло налогоплательщику прибыль от продажи данных птицефабрик, что значительно превышает сумму недополученных процентов по предоставленному займу.

Таким образом, затраты, понесённые налогоплательщиком по облигационному займу в рамках осуществления инвестиционной деятельности, являются обоснованными и оправданными, так как через взаимосвязанные договоры по использованию привлечённых средств, в том числе и через предоставление беспроцентных займов дочерним организациям по завершённым инвестиционным проектам, позволило получить прибыль.

Постановление ФАС Московского округа от 7 мая 2008 г.
№ КА-А40/3538-08 по делу № А40-37260/07-117-238

Сколько стоит убыточная организация?

Очевидно, что вопрос поставлен некорректно, поскольку необходимо проанализировать структуру активов и пассивов убыточной организации. Может быть, она вообще ничего не стоит!

А сколько стоит прибыльная организация?

Не будем играть в «угадайку» и перейдём к конкретной ситуации.

Собственник пакета акций дочерних обществ хочет продать свои акции, однако эти акции на организованном рынке не котируются, а дочерние общества при этом имеют убытки.

Задача собственника – провести своеобразную «предпродажную подготовку» и обеспечить прибыльность дочерних обществ, что несомненно повысит их рыночную стоимость.

Для решения этой задачи собственник акций и привлекает облигационный заём, который передает дочерним обществам в форме беспроцентного займа; дочерние общества, в свою очередь, будучи обеспечены достаточными оборотными средствами, активизируют свою деятельности и существенно улучшают своё финансовое положение.

В итоге собственник реализует принадлежащие ему пакеты акций по реальной цене, которая с лихвой покрывает неполученные доходы от предоставления беспроцентного займа дочерним обществам.

Деловая цель в рассмотренном выше случае очевидна: повышение рыночной стоимости актива, что можно образно назвать «предпродажной подготовкой актива в условиях финансового кризиса».

2.4. Убыточные сделки

Убыточные сделки, по мнению налоговых органов, противоречат статьям 2 и 50 ГК РФ, согласно которым целью предпринимательской деятельности вообще и коммерческих организаций в частности является систематическое извлечение прибыли.

По этой причине налоговые органы отказывают налогоплательщикам:

- в налоговых вычетах входного НДС по убыточным сделкам;
- в уменьшении налогооблагаемой прибыли на расходы по убыточным сделкам.

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 6 сентября 2004 г. по делу № А56-42818/03 была рассмотрена претензия налогового органа о значительном завышении цены приобретённого налогоплательщиком товара (сплавы алюминиевые (вторичные) в чушках) на внутреннем рынке относительно цены реализации этого товара на экспорт. Налоговый орган выдвинул следующий аргумент: убыточные сделки носят характер, противный основам правопорядка, так как организация в нарушение требований статей 50 и 52 ГК РФ и своих уставных задач осуществляет предпринимательскую деятельность в убыток себе и тем самым преследует незаконные цели – получение из бюджета значительных сумм НДС.

Аналогичная претензия была рассмотрена в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 30 августа 2007 г. по делу № Ф03-А51/07-2/3588: по мнению налогового органа, убыточность финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика подтверждает отсутствие деловой цели заключённых налогоплательщиком сделок. Суд кассационной инстанции указал, что на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации оказывают влияние не только доходы и расходы, связанные с продажей конкретной продук-

ции по отдельному договору, но и обстоятельства другого характера: так, одним из таких обстоятельств является фактор укрепления национальной валюты, который никак не связан напрямую с процессом реализации продукции, но влияет на конечный финансовый результат. Суд установил, что убытки за два года налогоплательщик понёс вследствие отрицательной курсовой разницы, образовавшейся из-за изменения курса доллара США по отношению к российскому рублю. ВАС РФ своим Определением от 31 октября 2007 г. № 14013/07 отказал налоговому органу в передаче дела на рассмотрение Президиума ВАС РФ.

Таким образом, если организация и получила убыток (как в целом по периоду, так и по отдельным операциям и сделкам), то получение этого убытка должно быть объяснено – для последующего отстаивания в суде наличия деловой цели: как для признания затрат по налогу на прибыль, так и для обоснованности налоговых вычетов НДС.

Пример

Налогоплательщик в качестве переработчика оказывал заказчику услуги по переработке давальческого сырья и изготовлению шинной продукции, которые в отдельные периоды были убыточными.

Позиция налогового органа:

- у налогоплательщика выявлен факт занижения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму расходов, не компенсируемых доходами, полученными от оказания услуг по переработке давальческого сырья. При этом налоговый орган акцентировал своё внимание на том, что при оказании услуг по переработке давальческого сырья налогоплательщик руководствовался ценами, утверждёнными заказчиком, то есть тем предприятием, которое прямо заинтересовано в ценах по услугам переработки давальческого сырья: цены были снижены в мае – сентябре настолько, что в результате налогоплательщик в этот период получил от данного вида деятельности убытки;

- по условиям договора процессинга затраты переработчика продукции подлежат компенсации заказчиком – стоимость услуг по переработке должна быть установлена сторонами в фиксированном размере таким образом, чтобы она была компенсирована заказчиком;

- при работе по договору процессинга налогоплательщиком были получены убытки от указанной сделки, поскольку при согласовании цен уже было известно, что они ниже себестоимости услуг по переработке давальческого сырья.

Позиция судов:

Суды всех трёх инстанций пришли к выводу об обоснованности формирования налогоплательщиком налоговой базы в пределах отчётных налоговых перио-

дов (месяц) и, впоследствии, за календарный год с учётом фактической стоимости услуг, определённой в соглашении, и расходов на переработку и, как следствие, к выводу о законности учёта налогоплательщиком убытка, полученного в некоторых отчетных периодах, в следующих периодах.

В своих выводах суды опирались на аргументацию самого налогоплательщика:

- снижение стоимости услуг в некоторые периоды может обеспечить стабильность во взаимоотношениях сторон, поскольку стоимость конечной продукции заказчика, которая включает в себя стоимость услуг переработки, должна быть конкурентоспособной на рынке;

- при этом налоговым органом не были исследованы вопросы конъюнктуры рынка готовой продукции, динамики цен на сырьё, сезонных факторов спада реализации продукции.

- поскольку переработчик и заказчик входят в один холдинг, то суд дополнительно отметил, что экономическая оправданность указанных действий по взаимному учёту интересов обеих сторон объясняется вхождением обществ в единый холдинг.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа
от 22 октября 2007 г. по делу № Ф04-7472/2007(39550-А46-26);
оставлено в силе Определением ВАС РФ от 14 февраля 2008 г. № 1816/08

Таким образом, наличие убытка может быть объяснено такой логичной деловой целью, как сохранение конкурентоспособности в условиях финансового кризиса. Заметим, что в приведённом примере речь шла не только о конкурентоспособности отдельного налогоплательщика, но и о конкурентоспособности всего холдинга, в который входит налогоплательщик: налогоплательщик действовал не только в своих собственных интересах, но и в интересах всего холдинга.

Причинно-следственная связь между расходами (повлёкшими убыток) и доходами прослеживается следующим образом:

- если налогоплательщик не снизит цену своих услуг по переработке давальческого сырья,

- то заказчик не сможет обеспечить реализацию произведённой из давальческого сырья продукции на конкурентном рынке.

Следствием же невозможности реализации холдингом готовой продукции (в изготовлении которой на разных стадиях производства задействованы все организации, входящие в холдинг), будет свёртывание всего производственного процесса, сокращение рабочих мест. Таким образом, применительно к данному случаю можно говорить о множественности деловой цели.

При анализе данного дела следует также отметить следующее.

Многие люди, в том числе имиджмейкеры и менеджеры по продажам, прекрасно знают, как можно «из мухи сделать слона», т.е. из «маленького плюса» сделать «большой плюс»:



Однако далеко не всем дано из «большого минуса» сделать, пусть и маленький, но всё-таки «плюс»:



В данном деле для организации «большим минусом» было наличие явной взаимозависимости по ст. 20 НК РФ между переработчиком и заказчиком, в связи с чем применение ст. 40 НК РФ было более чем предсказуемо.

Однако, во-первых, на услуги по переработке нефти определить рыночные цены крайне затруднительно, поскольку необходимо учитывать множество факторов (это не товар с идентичными характеристиками!).

В-вторых, именно взаимозависимость («большой минус») превратилась в «маленький плюс»: одной из деловых целей является учёт интересов всего холдинга, куда входят и переработчик и заказчик. И самое главное: налогоплательщик доказал это суду!

Итак, если организация и получила убыток, то не убыток был целью – убыток стал лишь следствием той осознанной деятельности налогоплательщика, которая имела вполне конкретную деловую цель – не только сохранение конкурентоспособности налогоплательщика, но и сохранение рабочих мест для продолжения доходной предпринимательской деятельности! Причём не только отдельного налогоплательщика, но также связанных с ним по технологической цепочке организаций!

Убыток – лишь следствие, а деловая цель – сохранение конкурентоспособности в условиях финансового кризиса!

В постановлении ФАС Московского округа от 6 октября 2008 г. № КА-А40/9334-08 констатируется, что «факт получения убытка не может являться основанием для признания необоснованными расходов». Ещё более определенное по данному вопросу высказался Девятый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 26 декабря

2007 г. № 09АП-17563/2007-АК: «*Ни нормы Налогового кодекса, ни позиция Высшего арбитражного суда РФ, изложенная в п. 9 постановления Пленума от 12.10.2006 № 53, не указывают в качестве отказа в возмещении НДС и признания необоснованной налоговой выгоды переносимую (убыточную) деятельность*». В постановлении ФАС Поволжского округа от 27 ноября 2007 г. по делу № А65-197/2007 констатируется: «*Довод налогового органа о неэффективности совершенных обществом сделок ввиду их убыточности суд правомерно признал необоснованным, поскольку указанный довод сводится к оценке экономической эффективности понесенных обществом расходов, а это не предусмотрено налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы*».

Тем не менее наличие убытка должно быть обосновано какими-либо деловыми целями – в противном случае налоговый орган в суде докажет, что истинной деловой целью хозяйственной операции и был убыток, следствием которого могло стать получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения НДС.

Пример

Налоговый орган отказал экспортеру в возмещении входного НДС по экспортированным в Германию задвижкам параллельным двухдисковым с выдвигаемым шпинделем, поскольку на внутреннем рынке РФ рыночные цены составляли от 364 до 564 руб., включая НДС, то есть более чем в 53 раза меньше величины стоимости этих изделий, оплаченной экспортером своему поставщику, которая составила сумму за 1 шт. 29 878,39 руб. с НДС.

В итоге кассационная инстанция констатировала, что экспортер, несмотря на то что является коммерческой организацией, целью которой является извлечение прибыли, осуществил заведомо для себя убыточную сделку, и лишь в случае возмещения из федерального бюджета НДС по экспортной операции в сумме 5 007 277 руб., он рассчитывал получить прибыль, равную чуть более 62 000 руб. Между тем извлечение прибыли коммерческими организациями путём заключения ими многоступенчатых сделок за счёт бюджета действующим законодательством РФ не предусмотрено.

Таким образом, в условиях, когда у экспортера имелась реальная возможность, закупив вышеобозначенные задвижки по цене внутреннего рынка РФ и отправив их на экспорт по цене в 50 раз больше, извлечь солидную прибыль, экспортер фактически произвёл расходы по приобретению у поставщика этого товара по мировым ценам и выплате комиссионного вознаграждения, составляющие вкуче сумму, которая почти на 5 000 000 руб. больше, нежели сумма, полученная от поставки изделий на экспорт. А многоходовая комбинация с участи-

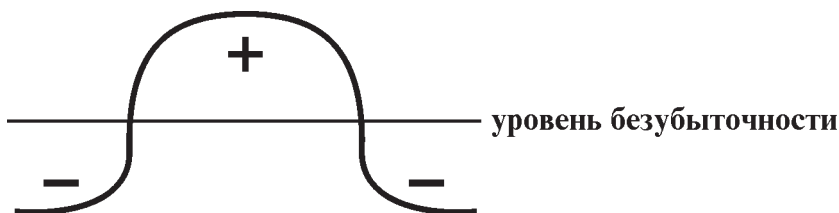
ем нескольких банков и контрагентов направлена исключительно на получение максимальной величины НДС из федерального бюджета, которая напрямую зависит от суммы НДС, уплаченной поставщику путём банковской операции, легальность которой является далеко не бесспорной.

В указанной ситуации по настоящему делу у кассационной инстанции отсутствовали сомнения в том, что экспортёр к числу добросовестных налогоплательщиков отнесён быть не может.

Постановление ФАС Поволжского округа
от 13 ноября 2003 г. по делу № А 12-10698/02-С25

Исходя из вышесказанного все убыточные операции должны быть тщательно обоснованы наличием конкретной деловой цели.

Так, например, известно, как жизненный цикл товара коррелируется с прибылью:



Деловые цели меняются в зависимости от жизненного цикла реализуемого товара (или выпускаемой продукции), т.е. времени с момента его поступления на рынок и до его исчезновения с рынка (зарождение, рост, зрелость, спад):

- на фазе зарождения рынка продукции цель – создать рынок для нового вида продукции;
- на фазе роста цель – расширить сбыт и совокупность модификаций продукта;
- на фазе зрелости цель – сохранить как можно дольше отличительное преимущество (более низкая цена и др.);
- на фазе спада цель – снизить объём производства продукции, затем прекратить выпуск, усовершенствовать прежний или перейти к выпуску нового продукта.

На первой фазе жизненного цикла товара, когда продажи ещё невелики, однако существенны издержки (реклама и т.п.), в результате получается убыток. Однако этот убыток обоснован тем, что все рас-

ходы, связанные с продвижением на рынок нового товара, направлены на будущие прибыли.

На фазе устойчивого роста выручка превышает издержки и организация получает стабильную прибыль.

Однако в какой-то момент времени выручка от продаж падает, однако издержки при этом превышают полученные доходы, в результате чего получается убыток.

Как обосновать данный убыток?

Для начала необходимо понять, что доходы и расходы с определением прибыли менеджеры определяют в целом по всему жизненному циклу товара. И это будет прибыль!

Однако по отдельным налоговым периодам может получиться и убыток! Как же его обосновать?

Если можно обосновать цифрами, то необходим расчёт.

Пример

Покупная цена товара = 100 руб.

Издержки обращения на единицу товара = 40 руб.

Продажная цена = 150 руб.

Прибыль на единицу товара = 10 руб. $(150 - 100 - 40)$.

При резком падении спроса организация решает проблему: что делать с товаром?

Возможны различные варианты, из которых упомянем два:

- продать по цене возможной реализации;
- списать.

Если организация примет решение на списание, то убыток составит 140 руб. на единицу товара (покупная цена + удельные издержки).

Однако этот убыток можно минимизировать, если товар уценить до цены возможной реализации и продать по сниженной цене. В этом случае расчёт будет выглядеть следующим образом:

Покупная цена товара = 100 руб.

Издержки обращения на единицу товара = 40 руб.

Продажная цена = 80 руб.

Убыток на единицу товара = – 60 руб. $(80 - 100 - 40)$.

Понятно, что убыток в 60 руб. – это хуже, чем прибыль в 10 руб.

Однако убыток в 60 руб. – это всё-таки лучше, чем убыток в 140 руб., поскольку организация уже теряет меньше!

Таким образом, деловой целью реализации с убытком может быть и минимизация убытков.

Вместе с тем наличие убытка всегда настораживает проверяющих и не всегда для налогоплательщика итог может быть позитивным.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 18 июня 2009 г. № КА-А40/5406-09 по делу А40-39209/08-90-126 в результате оценки всех обстоятельств дела во взаимосвязи и совокупности, суды пришли к выводу о недобросовестности налогоплательщика и создании им искусственно условий для получения необоснованной налоговой выгоды. Суды всех трёх инстанций пришли к выводу, что динамика деятельности налогоплательщика отражает систематическое возмещение НДС при отрицательных хозяйственных результатах. Экономический смысл (деловая цель) у налогоплательщика отсутствует, так как имеется полная взаимозависимость налогоплательщика от поставщиков группы компаний (третьих лиц).

Таким образом, убыточность сделки для налоговиков почти всегда является безусловным признаком получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, при этом налогоплательщику приходится защищать свою позицию в арбитражном суде.

Существуют примеры отрицательных для налогоплательщиков решений:

- в постановлении Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2005 г. № 7088/05 по делу № А40-21484/04-126-238 при условии, что прибыль по сделке составила 1 руб. за тонну, констатируется, что это противоречит экономической цели гражданско-правовой сделки по получению прибыли (с учётом необходимости оплаты труда работников, уплаты страховых взносов и налогов, а также иных расходов, связанных с деятельностью организации);

- в постановлении ФАС Поволжского округа от 29 марта 2006 г. по делу № А12-27621/05-С21 сделан вывод, что об отсутствии разумной деловой цели свидетельствует тот факт, что сделки были заведомо убыточными для налогоплательщика;

- в постановлении ФАС Московского округа от 15 ноября 2005 г. № КА-А40/11493-05 суд указал, что налогоплательщик вопреки требованию ст. 2 ГК РФ и сути предпринимательской деятельности не интересовался прибыльностью сделки: у него в обороте находилось свыше 73 млн руб., а финансовый результат от сделки – убыток;

- в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 30 ноября 2005 г. № Ф04-8639/2005(17436-А46-25) отмечено, что операции, совершённые налогоплательщиком, были экономически нецелесообраз-

ны, так как закупочная цена товара была выше цены продажи на экспорт;

– в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 января 2007 г. №№ А33-5877/05-Ф02-7258/06-С1 по делу № А33-5877/05 (Определением ВАС РФ от 19 апреля 2007 г. № 4238/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) также констатируется, что поскольку продажная цена была ниже закупочной цены, то данные операции были экономически нецелесообразны;

– в постановлении ФАС Центрального округа от 1 августа 2007 г. по делу № А09-15698/05-31 констатируется, что о недобросовестности налогоплательщика свидетельствует то, что наценка на реализуемый товар не могла компенсировать реальных затрат доставки.

Вместе с тем в тех случаях, когда налогоплательщики обосновали полученные убытки и убедили своими аргументами судей, арбитражные суды отменили решения налоговых органов:

– в постановлении Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. № 3946/06 по делу № А40-19572/04-14-138 констатируется, что реализация товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключённых налогоплательщиком сделок, поскольку при расчёте прибыли в стоимость приобретённого у российского поставщика товара не подлежит включению налог на добавленную стоимость, уплаченный обществом поставщику; кроме того, этот факт сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетельствовать о недобросовестности общества и рассматриваться в качестве объективного признака недобросовестности;

– в постановлении Президиума ВАС РФ от 28 февраля 2006 г. № 13234/05 по делу № А40-245/05-117-4 указано, что факт продажи товара по цене ниже цены приобретения ещё не свидетельствует об отсутствии разумной деловой цели, поскольку при расчёте прибыльности сделки нужно учитывать цену без НДС;

– в постановлении ФАС Московского округа от 21 июня 2006 г. № КА-А40/5405-06-П по делу № А40-23557/05-143-242 констатируется, что продажа товара по цене ниже цены приобретения имела реальную хозяйственную цель – продвижение отечественной продукции за рубеж, а снижение цены на товары было продиктовано падением спроса на них в России из-за большого количества предложений дешёвой импортной телевизионной техники на внутреннем рынке;

– в постановлении ФАС Московского округа от 19 октября 2006 г. № КА-А40/9955-06 по делу А40-9385/06-118-94 суд сделал следующий вывод: убыточность сделки не свидетельствует о недобросовестности налогоплательщика, так как низкая цена продукции была обусловлена маркетинговой политикой, проводимой налогоплательщиком в целях дальнейшего продвижения товара на новый рынок;

– в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 28 сентября 2007 г. по делу № А05-3224/2007 отмечено, что совершение убыточной торговой сделки не является признаком недобросовестности, поскольку обусловлено обстоятельствами, сложившимися на рынке пиломатериалов в спорный период: падение курса доллара, повышение цен на пиломатериалы;

– в постановлении ФАС Московского округа от 21 августа 2008 г. № КА-А40/7759-08 по делу № А40-2729/08-80-9 указано, что убытки в период реализации инвестиционных проектов не являются основанием для признания такой деятельности непредпринимательской и сами по себе не свидетельствуют о недобросовестности. При этом суд исходил из того, что получение прибыли от инвестиционной деятельности налогоплательщика фактически планируется в будущем и связано с окончанием строительства инвестиционных объектов;

– в постановлении ФАС Центрального округа от 4 июня 2008 г. по делу № А54-2364/2007С21 суд отклонил довод налогового органа об убыточности сделки и указал, что налогоплательщик продал товар по цене ниже приобретения из-за снижения его качества;

– в постановлении ФАС Московского округа от 5 мая 2009 г. № КА-А40/3564-09 по делу № А40-11974/08-112-49 суд отклонил довод налогового органа об убыточности сделки, указав, что обоснованность получения налоговой выгоды не зависит от эффективности использования капитала. Прибыль от лизинговой деятельности образуется в результате покупки товара и последующей его сдачи в лизинг по более высокой цене, такая деятельность представляет собой длительный процесс. При наличии неблагоприятных обстоятельств (в частности, инфляции) возможны убытки. Вместе с тем наличие данных обстоятельств не только не меняет самого характера предпринимательской деятельности, но и является одним из составляющих элементов этой деятельности, связанной с различного рода рисками.

2.5. Продвижение товаров в рамках маркетинговой политики

Грамотно составленная маркетинговая политика позволяет налогоплательщикам обосновать не только применяемые цены, но и обосновать расходы, связанные с реализацией сбытовой политики (как элемента маркетинговой политики), включая и продвижение товаров на потребительские рынки.

Конечная цель мероприятий сбытовой политики – доведение продукции до конечного потребителя.

Как уже отмечалось выше, деловая цель должна оцениваться не только с точки зрения ближайшего достигнутого результата, но и с точки зрения конечной цели.

Вот конкретная ситуация: до какого момента производитель может осуществлять продвижение своей продукции до конечного потребителя?

По мнению налоговых органов, после перехода права собственности на товар от продавца к покупателю продавец уже не вправе осуществлять какие-либо дополнительные расходы, связанные с дальнейшей судьбой этого товара. Раз товар сменил собственника, то пусть теперь новый собственник и несёт все расходы по дальнейшему продвижению этого товара вплоть до конечного потребителя – подобная позиция выражена, в частности, в письме УМНС России по г. Москве от 16 сентября 2003 г. № 26-08/50782 и в письме Минфина России от 5 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/170.

Однако оборот товара проходит три стадии:

- стадия производства;
- стадия обращения;
- стадия потребления.

При этом как производитель, так и все перепродавцы заинтересованы в конечной цели – в потреблении товара конечным потребителем. Данный взаимосвязанный процесс можно представить в виде таблицы, а хозяйственные связи между участниками данного процесса – описать бухгалтерскими проводками:

Стадия производства	Стадия обращения	Стадия потребления
Производитель производит готовую продукцию: Дт 43 – Кт 20, и реализует её оптовому покупателю: Дт 62 – Кт 90 Дт 90 – Кт 43 Дт 90 – Кт 68/НДС.	Оптовый покупатель приобретает товар у производителя: Дт 41 – Кт 60 Дт 19 – Кт 60, а затем перепродаёт его розничному продавцу: Дт 62 – Кт 90 Дт 90 – Кт 41 Дт 90 – Кт 68/НДС. Розничный продавец, приобретая товар у оптовика: Дт 41 – Кт 60 Дт 19 – Кт 60, перепродает его конечному покупателю: Дт 62 – Кт 90 Дт 90 – Кт 41 Дт 90 – Кт 68/НДС.	Если покупателем является юридическое лицо, приобретающее товар не для перепродажи, а для удовлетворения своих производственных нужд (например, в качестве общехозяйственных расходов), то имеет место промежуточное потребление: Дт 10 – Кт 60 Дт 19 – Кт 60 Дт 26 – Кт 10. Если же покупателем является физическое лицо, приобретающее товар для удовлетворения своих личных нужд, то имеет место конечное потребление.

Очевидно, что каждый участник рассмотренных стадий обращения товара несёт определённые расходы, которые в конечном итоге направлены на достижение одной цели: конечное потребление (автор извиняется за тавтологию: конечной целью всех участников хозяйственного оборота является конечное потребление конечным потребителем!).

Однако налоговые органы увязывают расходы налогоплательщиков не с конечной целью (общей для всех участников хозяйственного оборота товара), а исключительно с правом собственности на товар:

- производитель имеет право относить на уменьшение своей налогооблагаемой прибыли расходы по продвижению продукции на рынок (реклама, маркетинговые исследования) только до момента продажи товара оптовику;

- оптовик имеет право относить на уменьшение своей налогооблагаемой прибыли расходы по дальнейшему продвижению товара на рынок (реклама, маркетинговые исследования) только до момента продажи товара розничному продавцу.

Из этого налоговики делают следующий вывод: с момента перехода права собственности на товар продавец не вправе нести дополнительные расходы по его дальнейшему продвижению на рынок (реклама, вхождение в торговую сеть, выкладка товара в розничной сети и т.п.).

С данной позицией налогоплательщикам приходится:

- либо смириться;
- либо быть готовыми обжаловать её в суде.

Пример

Налоговый орган указал на отсутствие у налогоплательщика (молочный комбинат) экономической оправданности рекламных расходов, поскольку реализация продукции производилась только одному оптовому покупателю.

Суды не согласились с налоговиками, отметив, что нормами НК РФ отнесение рекламных расходов не ставится в зависимость от количества покупателей готовой продукции. Реклама рассматривается законодателем как средство продвижения товаров, работ и услуг на общий рынок РФ. Согласно Международному кодексу рекламной практики в редакции от 2 декабря 1986 г., принятой 47-й сессией Исполнительного совета МТП, под потребителем рекламы «понимается любое лицо, которому адресуется реклама или которого она может достичь, вне зависимости от того, является ли он конечным потребителем, торгующим субъектом или пользователем». Таким образом, экономической целью размещения рекламы для лица, осуществляющего производство товара, является не только реализация производимого товара оптовому покупателю, но и дальнейшее продвижение и продажа товара конечному потребителю.

Экономическая обоснованность расходов налогоплательщика на рекламу состоит в том, что услуги по рекламе товаров связаны с уставной деятельностью налогоплательщика – производство и реализация продуктов питания. Налогоплательщик является производителем рекламируемого товара, в связи с чем имеет заинтересованность в продвижении товара на рынке, поскольку, рекламируя свой товар, преследует цель сформировать и поддерживать у неопределённого круга лиц интерес к своим товарам с целью способствовать реализации товаров; товары, производимые налогоплательщиком, являются скоропортящимися, в связи с чем (для определения объёма и ассортимента производимого товара) необходимо проведение постоянных исследований потребительского спроса на указанные товары, исследование и анализ ситуации на рынке.

Исходя из условий договора с оптовиком, объём и ассортимент закупаемого товара определяется заявками оптовика в зависимости от возможности покупателя в последующем реализовать указанную продукцию. В связи с этим производственная деятельность налогоплательщика напрямую зависит от спроса конечного потребителя на указанную продукцию, поскольку покупатель продукции всегда заинтересован приобрести товар известной (разрекламированной) торговой марки, пользующийся спросом у неопределённого круга лиц.

Таким образом, вне зависимости от того, одному или многим покупателям был реализован товар, затраты налогоплательщика на рекламу являются экономически оправданными.

Постановления ФАС Московского округа
от 18 февраля 2005 г. по делу № КА-А40/453-05
и от 1 февраля 2006 г. по делу № КА-А40/83-06

В постановлении ФАС Московского округа от 5 февраля 2009 г. № КА-А40/13283-08 по делу № А40-18655/08-4-55 констатируется, что не только продавцы, но и производители товара вправе изучать рынок производимой ими продукции и осуществлять её рекламу. В результате суды пришли к выводу, что в данном случае налоговая выгода была получена налогоплательщиком в связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности по производству и реализации табачных изделий, в связи со спецификой указанной деятельности у заявителя существует постоянная необходимость мониторинга рынка с целью увеличения объёма продаж, а наличие спроса на продукцию в конечном итоге стимулирует увеличение её производства.

Пример

По мнению налоговой инспекции, расходы налогоплательщика на рекламу являются экономически не обоснованными, так как данная реклама не способствует продвижению на рынке товаров налогоплательщика, а вызывает интерес к комиссионерам и их товарам, вследствие чего является рекламой комиссионеров. Налогоплательщик, рекламируя товар, реализуемый потребителю через розничную сеть в магазинах других юридических лиц, обеспечивал финансовое благополучие своих контрагентов. Следовательно, затраты на такую рекламу должны нести организации, которые реализовывали данные товары (комиссионеры и агенты налогоплательщика).

Суд, оценив представленные сторонами документы, в том числе договоры, отчёты (извещения) комиссионеров, акты сдачи-приёмки работ, счета-фактуры, установил, что:

- налогоплательщик в проверяемый период производил реализацию своих товаров через определённый круг комиссионеров на основании договоров комиссии и агентских договоров;
- согласно Положению о порядке размещения рекламы, утверждённому налогоплательщиком, реклама товарных групп, реализуемых налогоплательщиком через розничные магазины на основе указанных договоров, осуществляется за счёт налогоплательщика;

Конкретные ситуации обоснования деловой цели

– в обязанности комиссионеров входило рекламирование товаров налогоплательщика, при этом рекламные объявления представляли собой указание на группу товаров (линолеум, кафель, отделочные материалы, ковровые покрытия) с указанием конкретных мест их продажи;

– доказательств того, что комиссионеры и агенты осуществляли реализацию и рекламу иных аналогичных товаров, не принадлежащих налогоплательщику, налоговой инспекцией не представлено; в то же время налогоплательщиком представлены документы, согласно которым часть контрагентов-комиссионеров осуществляла продажу товаров иных комиссионеров, но при этом данная группа товаров (водонагреватели, зеркала, сифоны, сливы и др.) отличалась от товаров, принадлежащих налогоплательщику;

– в проверяемый период налогоплательщиком были заключены также прямые договоры с рекламными агентствами на рекламу своих товаров, реализуемых через комиссионеров, при этом до момента реализации товары оставались в собственности налогоплательщика.

Итоговый вывод суда: поскольку розничная продажа товаров налогоплательщиком осуществлялась только через комиссионеров, то реклама была направлена на формирование интереса именно к товарам налогоплательщика, а размещение рекламных материалов осуществлялось комиссионерами от своего имени во исполнение условий заключённых договоров.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа
от 14 января 2008 г. № Ф04-15/2008(378-А45-40)

Подчас для достижения деловых целей предпринимательской деятельности (а именно – для извлечения прибыли) налогоплательщикам приходится идти на различные ухищрения и уловки, обходящие или нарушающие законы, однако это не должно сказываться на налоговых последствиях.

Однако у налоговых органов иное мнение.

В качестве примера рассмотрим несколько связанных между собой арбитражных дел.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 октября 2005 г. по делу № А56-47182/04 были рассмотрены обстоятельства следующего налогового спора:

– организация производила питьевую воду «Дипломат», доходы от реализации которой составили 176 466 руб.;

– при этом организация уменьшила налоговую базу по налогу на прибыль на сумму расходов, связанных с рекламой питьевой воды «Дипломат»;

- налоговый орган признал необоснованными расходы по рекламе питьевой воды «Дипломат», считая, что операции по производству и реализации питьевой воды имели фиктивный характер;

- суды первой и апелляционной инстанций признали доказанными факт реализации налогоплательщиком питьевой воды и связь понесённых затрат с осуществлением деятельности, направленной на получение доходов;

- однако кассационная инстанция отменила состоявшиеся судебные решения и вернула дело на повторное рассмотрение.

При этом кассационная инстанция привела следующие доводы:

- покупатели питьевой воды не осуществляют финансово-хозяйственной деятельности и в их учёте не отражены операции с указанным товаром;

- в течение 2003 года налогоплательщик включил в расходы на рекламу, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, 69 512 712 руб. 76 коп. затрат на проведение рекламной кампании питьевой воды «Дипломат», однако при этом доходы от реализации указанной воды за тот же период были получены в сумме 176 466 руб.

При этом кассационная инстанция указала, что суды не дали оценки указанным обстоятельствам в их взаимной связи, не сопоставили объём произведённых налогоплательщиком затрат на рекламу и полученный экономический эффект, не проверили доводы налогового органа о том, что осуществлённые налогоплательщиком операции лишены реального экономического содержания и направлены не на получение прибыли от предпринимательской деятельности по реализации питьевой воды, а на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Однако налогоплательщик при повторном рассмотрении дела опять выиграл в суде первой инстанции и в апелляционной инстанции, поэтому налоговый орган вновь обратился в суд кассационной инстанции.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23 октября 2009 г. по делу № А56-47182/04 налоговый спор был окончательно решён в пользу налогоплательщика, при этом было отмечено, что питьевая вода производилась, поэтому расходы на рекламу являются обоснованными.

При этом помимо ссылки на правовую позицию КС РФ, изложенную в определении от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, суд сослался и на фактические обстоятельства, которые имелись у налогоплательщика:

- бизнес-план проекта производства и реализации воды и пива под товарным знаком «Дипломат» на длительный период времени;
- предварительный договор о приобретении на товарный знак «Дипломат» с намерением вложить в продвижение (в том числе в рекламу) данного товарного знака не менее 2 млн долларов США за весь период действия договора; при этом в целях продвижения названного товарного знака предполагалось организовать выпуск продукции, маркированной товарным знаком «Дипломат», в частности, к такой продукции относились вода питьевая «Дипломат» и пиво под таким же товарным знаком.

Доводы налогового органа о том, что под видом рекламы воды питьевой очищенной «Дипломат» налогоплательщик осуществлял рекламу водочной продукции с аналогичным наименованием, были отклонены судебными инстанциями, так как носят предположительный характер, не подтверждённый соответствующими доказательствами: экспертиза рекламы на предмет скрытой рекламы водочных изделий не проводилась, органы, уполномоченные контролировать соответствие рекламы законодательству о рекламе, претензий к налогоплательщику по указанным основаниям не предъявляли.

Вместе с тем налоговый орган продолжал предъявлять налогоплательщику аналогичные претензии, но уже за следующие налоговые периоды (следующие два года): в обоснование вывода об экономической неоправданности рекламных затрат налоговый орган указывал на несоразмерность расходов на рекламу и доходов, получаемых от реализации рекламируемых товаров.

Итогом разбирательства стало постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 октября 2009 г. по делу № А56-15244/2007:

- суд отклонил доводы налогового органа о том, что налогоплательщик путём проведения рекламных мероприятий в отношении малорентабельных товаров (питьевой воды и пива) под торговой маркой «Дипломат» фактически способствовал увеличению интереса к выпускаемой им алкогольной продукции под той же маркой, преодолевая таким образом ограничения, установленные действующим законодательством о рекламе и государственном регулировании производства и оборота алкогольной продукции; при этом суд отметил, что налоговый орган не наделён полномочиями по осуществлению государственного контроля за соблюдением законодательства о рекламе;

– нормами НК РФ не предусмотрено, что нарушение хозяйствующим субъектом законодательства о рекламе влечёт за собой налоговые последствия, связанные с отказом в принятии для целей налогообложения фактически понесённых расходов на рекламу.

Таким образом, истинной деловой целью для рекламы питьевой воды была реклама других напитков под тем же названием. Вместе с тем следует иметь в виду, что это всё-таки является нарушением закона (см., в частности, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 октября 2006 г. по делу № А33-9346/06-Ф02-5527/06-С1, ФАС Северо-Кавказского округа от 20 октября 2008 г. № Ф08-6339/08 по делу № А61-495/08-4 др.).

• *Расходы на вхождение в сеть*

То, что в условиях современной конкурентной экономики произвести товар – не самое главное, известно всем, поэтому главным действующим лицом является потребитель, на которого ориентируются все участники процесса обращения товара: производитель и все перепродавцы.

Однако для того, чтобы довести товар до потребителя необходимо протолкнуть его через торговую сеть, а для вхождения в сеть необходимо заплатить.

Торговые сети, взимая плату за вхождение поставщиков в сеть, преследуют вполне конкретные цели:

– во-первых, отсекают «однодневки», которые просто не смогут каждый раз оплачивать своё «сиюминутное» вхождение в солидную торговую сеть;

– во-вторых, полученные средства частично финансируют дополнительные процедуры оформления поставщиков в качестве постоянных поставщиков торговой сети с процедурами их проверки в контексте п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

Помимо разовой платы «за вхождение в сеть» могут быть и периодические платежи при открытии новых магазинов торговой сети – за право поставки товаров в эти магазины. Налоговики оба платежа считают необоснованными расходами.

Тем не менее налогоплательщики в судах доказывают наличие деловой цели у данных расходов:

– в постановлении ФАС Московского округа 7 ноября 2006 г. по делу № КА-А40/10838-06 был рассмотрен довод налогового органа

относительно того, что поставщик не нёс расходы по оплате услуг, связанных с предоставлением возможности поставщику представлять при открытии нового магазина свой товар, а вкладывал свободные денежные средства для извлечения дополнительного дохода. Однако судами установлено, что согласно разделу годового соглашения к договору «Услуги по расширению рынка сбыта» покупателем ООО «АШАН» оказывается услуга по расширению рынка сбыта поставщика при открытии каждого нового магазина и размещению в нём для продажи товаров, поставляемых поставщиком. Налоговый орган полагал, что открытие нового магазина с предоставлением возможности поставщику представлять в нём свой товар не является услугой для поставщика, а является вкладом свободных денежных средств фирмы для извлечения дополнительного дохода. В итоге суд констатировал, что у налогового органа отсутствовали законные основания для толкования условий заключённого сторонами годового соглашения об оказании услуг по расширению рынка сбыта как договора о вкладе свободных денежных средств;

– в постановлении ФАС Московского округа от 21 ноября 2007 г. № КА-А40/12065-07 по делу № А40-13630/07-40-81 был рассмотрен налоговый спор об обоснованности включения в расходы поставщика затрат по уплате вступительного взноса за поставку товаров в магазины торговой сети ООО «Метро Кэш энд Керри»: поскольку факт реализации товаров поставщиком ООО «Метро Кэш энд Керри» подтверждается материалами дела, при таких обстоятельствах расходы по уплате вступительного взноса являются основанием для допуска к торговой площадке торговой сети ООО «Метро Кэш энд Керри» – данные расходы связаны с производственной деятельностью поставщика;

– в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 12 мая 2008 г. по делу № А56-16675/2007 был рассмотрен налоговый спор об обоснованности включения в расходы вступительного взноса на оказание обществом с ограниченной ответственностью «Метро Кэш энд Керри» услуг по организации торговли на основании договора поставки: налоговый орган ссылаясь на положения статьи 506 ГК РФ и полагал, что «затраты в виде платы покупателю за сам факт заключения с поставщиком-продавцом договора поставки не могут рассматриваться как экономически обоснованные расходы для целей обложения налогом на прибыль организаций»; «данная плата не связана с возникновением у покупателя обязанности передать поставщику про-

давцу ценности». Суд при рассмотрении условий спорного договора констатировал, что «данный договор является смешанным, поскольку содержит ряд специфических условий, не характерных для договора поставки». Проанализировав приведённые положения договора, суд пришёл к выводу о том, что по своему экономическому содержанию и фактически сложившимся отношениям поставщику со стороны ООО «Метро Кэш энд Керри» оказаны услуги по расширению рынка сбыта товаров. Производственный характер затрат и их экономическую оправданность подтверждает то обстоятельство, что через торговую сеть ООО «Метро Кэш энд Керри» поставщиком реализована продукция на сумму, существенно превышающую средний уровень объёма отгрузки одному покупателю;

– в постановлении ФАС Московского округа от 30 сентября 2009 г. № КА-А41/9832-09 по делу № А41-17728/08 был рассмотрен спор о налоговых вычетах по счетам-фактурам, предъявленным ООО «Ашан» в адрес налогоплательщика за открытие каждого нового магазина (сети ООО «Ашан»); признавая недействительным оспариваемое решение в этой части, суды исходили из того, что данные расходы связаны с производственной деятельностью налогоплательщика.

• ***Расходы на выкладку товаров в розничной сети***

Если поставщик оплачивает своему покупателю (в данном случае – розничному перепродавцу) услуги по выкладке товаров (приоритетная выкладка, или мерчандайзинг), то налоговые органы считают данные расходы экономические необоснованными в связи с тем, что продавцом оплачивается выкладка товаров, которые уже являются собственностью покупателя.

Данная проблема неоднократно освещалась в письмах Минфина России: от 5 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/170, от 3 октября 2006 г. № 03-03-04/1/677, от 26 июля 2007 г. № 03-07-15/112 (доведено до сведения налоговых органов письмом ФНС от 30 августа 2007 г. № ШС-6-03/688@), от 22 мая 2007 г. № 03-03-06/1/286, от 30 января 2008 г. № 03-03-06/1/57, от 19 февраля 2010 г. № 03-03-06/1/85.

Следовательно, каждому налогоплательщику приходится действовать на свой риск и быть готовым отстаивать свою позицию в арбитражном суде.

Пример

По мнению налогового органа, затраты поставщика на оплату покупателям различного рода услуг, связанных с реализацией товара (услуги покупателей по размещению товара в магазинах, по продвижению товара в новых магазинах, по вводу новых позиций товара, по установке оборудования для размещения товара, по замене одного товара на другой, по разбраковке и выявлению скрытых недостатков товара, а также по размещению рекламы товаров в средствах массовой информации), не могут включаться в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль поставщика, поскольку они не являются экономически обоснованными.

Налоговый орган считает, что спорные затраты не связаны с деятельностью поставщика товара, поскольку услуги оказываются покупателями товара – организациями розничной торговли (магазинами) не на основании договоров поставки, заключённых с поставщиком, а уже при последующей реализации товара потребителям в рамках договоров розничной купли-продажи товара.

Налоговый орган полагает, что затраты налогоплательщика по продвижению товара в новых магазинах; по размещению рекламы товара в средствах массовой информации и распространению средств массовой информации в местах проведения акций (компенсация акций); по установке оборудования для размещения товара с рекламной символикой поставщика экономически не обоснованы, так как они фактически направлены на увеличение объема продаж и расширение рынка сбыта товара, принадлежащего покупателям.

Указанные затраты, по мнению налогового органа, не связаны с деятельностью налогоплательщика как поставщика товара и осуществляются в рамках деятельности покупателей (магазинов) по оказанию услуг розничной торговли.

Суд признал, что расходы налогоплательщика в качестве поставщика на оплату услуг по размещению товара на дополнительном оборудовании отдельно от продукции других производителей, продвижению новых позиций товара и товара в новых магазинах на основе исследования покупательского спроса экономически обоснованы.

В обоснование правомерности включения в состав расходов затрат на оплату услуг покупателей по размещению товара на дополнительном оборудовании и витринах отдельно от товаров других производителей, ввод новых позиций товара, по продвижению товара в новых магазинах, на установку оборудования для размещения товара, на рекламу товара в средствах массовой информации налогоплательщик указал на то, что данные услуги направлены на продвижение поставляемого им товара, поэтому затраты на оплату этих услуг относятся к расходам, предусмотренным статьей 264 НК РФ.

Суд, проверив доводы налогового органа об экономической необоснованности спорных затрат, сделал вывод о том, что оплаченные налогоплательщиком услуги покупателей направлены на продвижение товара и получение им прибыли от реализации товара.

Ошибочным является вывод налогового органа о том, что спорные услуги оказываются покупателями в рамках заключаемых ими договоров розничной купли-продажи, а не договоров поставки с налогоплательщиком. В данном случае организации – покупатели реализуемого поставщиком товара оказывали услуги по размещению товара на витринах торговых залов магазинов торговой сети обособленно от аналогичных товаров других производителей (поставщиков) на основании дополнительных соглашений к договорам поставки товара, заключённых с поставщиком. На основании указанных дополнительных соглашений покупатели обязались оказывать налогоплательщику определённые услуги, в том числе по размещению товара на полках магазина, в связи с чем необоснованным является довод налогового органа о том, что у указанных организаций в рамках договоров поставки не возникла обязанность оказывать поставщику услуги.

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 4 октября 2007 г. по делу № А56-6929/2007

В постановлении ФАС Московского округа от 2 июня 2008 г. № КА-А40/4667-08 по делу № А40-25127/07-20-140 констатируется, что оплата поставщиком размещения товаров на полках этих магазинов и выделения дополнительных и преимущественных мест в магазинах направлено на увеличение реализации продукции поставщика, эти расходы связаны с его деятельностью, являются документально подтверждёнными и обоснованными.

В постановлении ФАС Московского округа от 6 апреля 2009 г. № КА-А40/2402-09 по делу № А40-43080/08-115-136 был рассмотрен схожий налоговый спор:

- по мнению налогового органа, расходы налогоплательщика по мерчендайзингу продукции экономически не обоснованы, так как относятся к рекламе продукции, право собственности на которую перешло к дистрибьюторам;

- однако суд не согласился с налоговиками, отметив, что экономической целью размещения рекламы и осуществления мерчендайзинга для производителя является не только реализация продукции первоначальному оптовому покупателю, но и дальнейшее продвижение и продажа товара конечному потребителю; финансовый результат деятельности налогоплательщика зависит от спроса конечного потребителя на продукцию, а спрос, в свою очередь, формируется путём создания интереса к продукции рекламы и мерчендайзинга; поскольку дистрибьюторы – розничные продавцы не отслеживают предпочтения совершеннолетних потребителей бренда, налогоплательщик за-

интересован в обеспечении, чтобы товар под его брендом был интересен для конечного покупателя и приобретался им на постоянной основе, притом что налогоплательщик производит продукцию под брендами, обладающими мировой известностью и имеющими огромную стоимость.

В конечном итоге суд пришел к выводу о том, что расходы на проведение рекламных и мерчандайзинговых мероприятий непосредственно связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, являются экономически обоснованными и нацелены на получение положительного экономического эффекта.

Таким образом, налогоплательщикам необходимо быть готовыми отстаивать в суде логику своей предпринимательской деятельности, используя для этого основные принципы политической экономии капитализма.

Избежать подобных претензий со стороны российских налоговиков невозможно. Однако можно повысить свои шансы на успешное рассмотрение налогового спора в арбитражном суде, если предусмотреть конкретные мероприятия по стабилизации и расширению сбыта в маркетинговой политике. Будет просто замечательно, если при этом целесообразность расходов на мерчандайзинг будет подтверждена также и конкретными цифрами: без платы за выкладку товара объем продаж в торговых точках не превышал 2–3 штук в день – после платы за выкладку товара объем продаж возрос более чем в два раза и составил 6–8 штук в день.

В Определении ВАС РФ от 8 октября 2009 г. № ВАС-11175/09 проанализирована претензия налогового органа относительно того, что услуги по выкладке товаров оказывались поставщику в отношении товара, реализованного по договорам купли-продажи, право собственности на который перешло к организациям торговли:

– признавая расходы производителя по продвижению товара экономически оправданными, а налоговые вычеты НДС – правомерными, арбитражные суды округов при рассмотрении подобных дел (постановления ФАС Поволжского округа от 16 сентября 2008 г. № А49-395/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 6 августа 2008 г. № 04-4721/2008(9200-А46-40) и другие) исходят из того, что производитель продукции не теряет своего коммерческого интереса к реализованной им продукции и после заключения договора купли-продажи, преследуя цель увеличения объема продаж;

– для этого производитель прибегает к мерчандайзинговым услугам (услугам по раскладке продукции согласно разработанным схемам и своевременному пополнению запаса продукции на полках в организациях розничной торговли), способствующим тому, что в розничном магазине в максимальном объёме будет реализована именно поставленная им продукция, а розничный продавец в дальнейшем приобретал товар данного производителя.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2009 г. № 11175/09 констатируется, что, производя расходы по продвижению товара на рынке, налогоплательщик, являясь производителем реализуемой продукции, не теряет коммерческого интереса к ней и после заключения договора поставки, преследуя цель увеличения объёма продаж; для этого налогоплательщик и прибег к мерчандайзинговым услугам, способствовавшим тому, что в розничном магазине в максимальном объёме реализовывалась именно поставленная им продукция, а розничный продавец в дальнейшем приобретал бы товар данного производителя. При этом переход права собственности на реализованную продукцию не влияет на характер расходов.

Так что деловая цель мерчандайзинга – увеличение продаж производимой продукции!

Следовательно, все «спорные» расходы необходимо где-то прописывать (следует иметь в виду, что отечественные налоговики оспаривают практически все мыслимые и немыслимые расходы – даже вполне естественные расходы на приобретение туалетной бумаги – см. постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 26 сентября 2005 г. по делу № Ф04-6226/2005(15067-А27-15), ФАС Волго-Вятского округа от 17 мая 2006 г. по делу № А29-11853/2005а, ФАС Уральского округа от 5 сентября 2006 г. № Ф09-7846/06-С7, ФАС Поволжского округа от 3 июля 2007 г. по делу № А65-20634/06). Вполне логично, что все расходы, связанные со сбытом (как прямые, так и косвенные), должны быть прописаны в маркетинговой политике организации.

При этом расходы, связанные со сбытом, необходимо, помимо всего прочего, обосновывать обычаями делового оборота (ст. 5 ГК РФ), т.е. приёмами и методами, широко применяемыми в России. Однако при этом следует учитывать ограничения, установленные Федеральным законом РФ от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» для договоров поставки продовольственных товаров в розничную торговлю.

2.6. Реструктуризация бизнеса

В ходе осуществления предпринимательской деятельности организации сталкиваются с различными проблемами, часть из которых решается путём реорганизации, которая может происходить в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

Налоговые органы достаточно часто считают, что с помощью процедур реорганизации налогоплательщики уходят от налогов, поэтому требует обоснования мотива реорганизации. Однако арбитражные суды дают надлежащую оценку подобным претензиям – так, в постановлении ФАС Уральского округа от 25 ноября 2008 г. № Ф09-8681/08-С4 по делу № А60-10925/2008-С5 констатируется, что «нормами гражданского законодательства не предусмотрена обязанность юридических лиц, принявших решение о реорганизации путём слияния, указывать мотивы принятия такого решения».

Вместе даже у реорганизации должна быть деловая цель.

Так, например, деловой целью реструктуризации может быть разделение бизнеса и избавление от непрофильных активов.

Однако при этом следует быть готовым к защите своей позиции от обвинений налоговиков в том, что реструктуризация бизнеса произведена исключительно с целью избежания от налогов.

- **Учреждение нового юридического лица и наделение его имуществом**

Так, например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10 ноября 2006 г. по делу № А05-3934/2006-9 были рассмотрены претензии налогового органа относительно того, что внесение имущества в уставный капитал было совершено с целью избежания НДС.

Совет директоров ОАО «А» принял решение о создании ООО «Х» с долей участия в уставном капитале 100%. В качестве вклада в уставный капитал вновь созданной организации решено было внести недвижимое имущество – лабораторный комплекс стоимостью 2 419 000 руб.

После учреждения ООО «Х» на основании договора купли-продажи ОАО «А» передаёт свою долю в уставном капитале ООО «Х» гражданину Л. Цена договора составила 2 440 000 руб..

ООО «Х» и гражданин Б. приняли решение о создании ООО «С» с внесением со стороны ООО «Х» в качестве вклада в уставный капитал здания лабораторного комплекса и здания участка антисептиков, его стоимость определена в

2 450 000 руб., что составило 99,6% (имущество передано от ООО «Х» в ООО «С» по акту); оставшиеся 0,4% приходятся на долю участия в ООО «С» гражданки Б.

Затем на основании договора купли-продажи, заключённого между гражданкой Б. и ООО «Х», последнее продало свою долю в уставном капитале ООО «С» в размере 99,6% стоимостью 2 450 000 руб.

После этого гражданка Б. продала свою долю в уставном капитале ООО «С», составляющую 100%, гражданину Фуксу.

Затем ООО «Х» приняло решение о своей ликвидации.

Проведя анализ обстоятельств передачи спорного имущества, налоговый орган пришёл к выводу о притворности совершённых сделок, наличии в действиях их участников «схемы по отчуждению имущества», созданной с целью сокрытия факта его реализации и уклонения от уплаты налогов.

При этом в подтверждение своего вывода налоговая инспекция указывает в том числе и на знакомство лиц, совершивших все вышеперечисленные операции, ликвидацию ООО «Х» спустя 10 месяцев после его создания, отсутствие у гражданина Л. дохода от приобретения доли в уставном капитале ООО «Х» (на основании данных налоговой инспекции по месту учёта названного лица о непредставлении им за этот период налоговой декларации).

Считая решение налоговой инспекции в этой части незаконным, ОАО «А» обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Приводя свои пояснения относительно установленных обстоятельств, ОАО «А» указало, что в проверенном налоговым органом периоде у него отсутствовали достаточные денежные средства на содержание спорного имущества, требовавшего тем не менее капитального ремонта (который впоследствии и был проведен ООО «Х» – им была осуществлена реконструкция здания). Намерением ОАО «А» являлось разделение бизнеса по видам деятельности, избавление от лишних активов (вследствие чего структура его баланса существенно изменилась в положительную сторону) и получение денежных средств для расчётов с кредиторами. Реализация основных средств «подконтрольной гражданину Фуксу организации», как посчитал налоговый орган, целью ОАО «А» не являлась.

Суд первой инстанции встал на сторону налогоплательщика. Апелляционный суд поддержал выводы суда первой инстанции.

Кассационная инстанция согласилась с мнением судов.

Суды, делая вывод о том, что сделки совершены обществом не с целью реализации имущества путём применения схемы освобождения операций по реализации имущества от налогообложения, исследовали обстоятельства, непосредственно связанные с применением критерия недобросовестности, и оценили представленные сторонами доказательства.

Суды установили, что вложение данного имущества в уставный капитал ООО «Х» явилось одним из способов разрешения имевшихся у ОАО «А» финансовых затруднений в порядке, не запрещённом действующим законодательством, в результате которого общество впоследствии получило прибыль.

В постановлении ФАС Уральского округа от 23 марта 2006 г. по делу № Ф09-230/06-С7 была рассмотрена аналогичная претензия налогового органа относительно того, что договоры о создании новых обществ фактически прикрывали сделки по продаже имущества, а это противоречит основам правопорядка.

С данной постановкой вопроса согласились суды первой и апелляционной инстанций, однако кассационная инстанция вернула дело на повторное рассмотрение.

Ситуация у налогоплательщика выглядела следующим образом.

Налогоплательщиком были заключены договоры о создании четырёх обществ с ограниченной ответственностью (включая и ООО под названием «Промышленно-производственный комплекс им. Эрнеста Че Гевары»).

По условиям договоров налогоплательщик, являясь единственным участником, создаёт общества, оплачивает уставный капитал путём передачи принадлежащего ему на праве собственности имущества, после государственной регистрации вновь созданных обществ выходит из состава участников и продаёт долю в уставном капитале физическим либо юридическим лицам.

Суды первой и апелляционной инстанций, делая вывод о том, что сделки совершены с целью реализации имущества путём применения схемы освобождения операций по реализации имущества от налогообложения, не обосновали своё решение. В итоге кассационная инстанция указала, что судами не проверены и не установлены обстоятельства, свидетельствующие о направленности действий налогоплательщика на незаконное обогащение за счёт бюджетных средств.

Результаты повторного рассмотрения дела приведены в постановлении ФАС Уральского округа от 30 ноября 2006 г. по делу № Ф09-230/06-С7:

- отказывая в удовлетворении заявления налогоплательщика, суды исходили из правомерности действий инспекции, поскольку договоры о создании новых обществ фактически прикрывают сделки по продаже имущества, которые являются объектом налогообложения;

- при этом судами установлено и материалами дела подтверждается, что целью создания названных обществ с ограниченной ответственностью является дальнейшая передача доли в уставном капитале иным физическим либо юридическим лицам;

- поскольку созданные общества не осуществляли реальной хозяйственной деятельности до продажи налогоплательщиком своей доли в уставном капитале, иная экономическая цель, кроме получения дохода от налоговой выгоды, отсутствовала;

- таким образом, суды правомерно отказали в удовлетворении заявленных налогоплательщиком требований, так как договоры о создании новых обществ фактически прикрывали сделки по продаже имущества с целью ухода от налогообложения.

Определением ВАС РФ от 10 апреля 2007 г. № 3137/07 налогоплательщику было отказано в передаче дела на рассмотрение в Президиум ВАС РФ.

• Учреждение нового юридического лица и вывод в него части персонала

Иногда реструктуризация бизнеса заключается в создании нового юридического лица с последующим переводом в него части сотрудников, однако при этом эти сотрудники, но уже на условиях «аутсорсинга» продолжают выполнять свои функции.

Несмотря на то что кое-кто и оспаривает саму сделку «аутсорсинга» (предоставления персонала в пользование), арбитражные суды не видят ничего противозаконного в данных правоотношениях – например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2008 г. по делу № А56-51808/2006 констатируется: «В настоящее время в законодательстве Российской Федерации отсутствует понятие "аутсорсинг". Не предусмотрен законодательством и такой вид договора, как договор предоставления персонала. В то же время статья 421 ГК РФ предоставляет гражданам и юридическим лицам свободу в заключении договоров, а также возможность составлять такие соглашения, которые прямо не предусмотрены законодательством, но не противоречат ему. По сути, подбор и предоставление персонала можно отнести к возмездному оказанию услуг (глава 39 ГК РФ)».

Однако сделки по предоставлению персонала в пользование достаточно часто используются в целях налоговой оптимизации, чему суды дают соответствующую оценку:

– налогоплательщиком была создана схема выплаты начисленной заработной платы работникам через специально созданные организации (применяющие упрощённую систему налогообложения (УСН) и не уплачивающие в бюджет ЕСН) посредством перевода в них персонала налогоплательщика с последующим заключением с этой организацией договора аутсорсинга (постановление ФАС Уральского округа от 19 июня 2007 г. по делу № Ф09-4597/07-С2);

– аналогичные выводы в отношении другого налогоплательщика присутствуют также в постановлении ФАС Уральского округа от 31 июля 2007 г. по делу № Ф09-6068/07-С2, при этом суд констатировал, что завод намеренно совершал указанные действия через орга-

ны управления, а его руководитель (директор) осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление вредных последствий таких действий.

Оценка аутсорсингу как схеме ухода от ЕСН дана также в постановлениях Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12418/08 и ФАС Дальневосточного округа от 20 марта 2009 г. № Ф03-711/2009.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 28 апреля 2009 г. № 17643/08 вывод сотрудников с последующим заключением договора аутсорсинга был признан схемой сохранения налогоплательщиком режима УСН, применение которого ограничено предельной численностью сотрудников (до 100 чел.): увольнение персонала с последующим привлечением этого же персонала для работы по договорам аутсорсинга было направлено на создание условий для сохранения возможности применения упрощённой системы налогообложения с целью уменьшения размера налоговой обязанности, что, в свою очередь, привело к получению налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Вместе с тем аутсорсинг может быть признан обоснованным, если налогоплательщик докажет, что при этом он имел чётко выраженную деловую цель, например, таким образом он преодолел свою убыточность.

Так, например, в постановлении ФАС Поволжского округа от 22 января 2008 г. по делу № А65-8088/07-СА1-37 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 19 мая 2008 г. № 6332/08) была рассмотрена следующая ситуация:

- налогоплательщиком был издан приказ об увольнении в порядке перевода 206 работников во вновь созданные организации, которые применяют упрощённую систему налогообложения;

- затем налогоплательщиком с этими организациями были заключены договоры о возмездном предоставлении персонала (договора аутсорсинга), согласно которым данные организации представляют налогоплательщику собственный персонал для оказания услуг производственного характера, при этом все работы выполнялись работниками этих организаций по местонахождению налогоплательщика на оборудовании и материалах, предоставленных налогоплательщиком;

- в обоснование экономической необходимости заключения указанных договоров налогоплательщиком указано на то, что нерациональная организационная структура и излишняя численность персонала ведут к увеличению издержек и делают его неконкурентоспособным и убыточным. В связи с этим проявлена инициатива по разделению организации на ряд мелких предприятий по цехово-

му признаку в целях повышения производительности производства, оптимизации управления и проведена реструктуризация организации его деятельности, целью которой было получение более высоких экономических результатов от финансово-хозяйственной деятельности, разрешение кадровых вопросов, оптимизации банковских операций и налогообложения;

– суд установил, что в действиях налогоплательщика не было умысла на уход от налогов, поскольку:

- во-первых, договоры аутсорсинга не признаны недействительными в установленном законом порядке;
- во-вторых, предметом этих сделок являются не сами работники (физические лица), а услуги по предоставлению персонала, и заключение таких договоров не противоречит законодательству;
- в-третьих, целью налогоплательщика являлось получение дохода за счёт оптимизации управления при осуществлении реальной экономической деятельности, что подтверждается и цифрами: по итогам финансово-хозяйственной деятельности за 2006 год налогоплательщик вышел из кризиса и получил прибыль в размере 126 000 руб.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17 сентября 2007 г. по делу № Ф04-6333/2007(38133-А27-15) был рассмотрен спор об обоснованности и документальной подтверждённости расходов на аутсорсинг.

Налоговый орган, ссылаясь на штатное расписание, которым предусмотрены все службы административно-управленческого персонала организации, полагает, что у налогоплательщика была возможность собственными силами решать вопросы, являющиеся предметом договора на оказание консультационных, информационных и управленческих услуг, а не привлекать стороннюю организацию;

По мнению налогового органа, счета-фактуры и акты выполненных работ не подтверждают обоснованность затрат, так как составлены без определения стоимости каждого вида услуг; по мнению налогового органа, к договору об аутсорсинге должно быть оформлено Приложение с подробным перечнем оказываемых услуг. Указывая на его отсутствие, а также на отсутствие сроков получения данных и предоставления результатов работы, налоговый орган полагает, что фактически целью указанного договора является постоянное перечисление денежных средств, независимо от результата.

На этом основании налоговый орган считает произведённые расходы на оказание управленческих услуг экономически не оправданными, поскольку организация не получила никакого дохода во время действия договора на оказание консультационных, информационных и управленческих услуг.

Суд не согласился с мнением налогового органа, подчеркнув, что степень подробности составления актов не может быть критерием для признания первичных

документов оформленными ненадлежащим образом. Довод налогового органа об отсутствии в актах приёмки расшифровки выполненных работ не установлен действующим законодательством. Более того, конкретный вид работ, услуг усматривается из представленных в материалы дела доказательств, которые собраны в объёме 14 томов.

Довод налогового органа об экономической необоснованности стоимости оказанных услуг по управлению организацией опровергнут фактическими обстоятельствами: что в 2006 году объём выручки от продажи услуг и продукции по отношению к 2005 году увеличился на 64,3%, притом что чистая прибыль в 2006 году составила 320 000 руб., а в 2005 году был убыток.

Довод налогового органа со ссылкой на штатное расписание о возможности собственными силами решать вопросы, являющиеся предметом договора на оказание консультационных, информационных и управленческих услуг, и отсутствии необходимости привлекать стороннюю организацию был оценён судом следующим образом: что наличие в штате организации работников, в круг обязанностей которых входило выполнение тех же работ, которые указаны в актах приёмки оказанных услуг, не исключает возможность для привлечения сторонней организации для оказания управленческих и консультационных услуг.

Указанное решение оставлено в силе Определением ВАС от 30 января 2008 г. № 199/08.

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 31 июля 2008 г. по делу № А66-6922/2007 налогоплательщику пришлось отбиваться от обвинения в том, что он применил механизм гражданско-правовых отношений, создающий «лишь видимость предоставления персонала сторонними организациями», однако налогоплательщик доказал в суде, что он сам был создан в результате реорганизации в форме выделения, в связи с чем влиять на процесс своего создания учредителем никак не мог.

Таким образом, при заключении договоров, которые дают налогоплательщику определённую налоговую выгоду (в рассмотренном выше случае – в виде экономии на ЕСН), необходимо тщательно обосновывать деловую цель, которая выражается в получаемом налогоплательщиком эффекте, – при этом получаемая налоговая выгода не является целью, а является лишь следствием!

Так, например, расходы на аутсорсинг можно обосновать следующими деловыми целями:

- избавление от непрофильных служб и подразделений;
- создание на их базе узкоспециализированных организаций, которые могут оказывать более качественные услуги;

- повышение ответственности и надёжности (ответственность собственных работников по нормам ТК РФ несоразмерна ответственности по гражданско-правовому договору возмездного оказания услуг с юридическим лицом);

- большая мобильность и оперативность в отношениях (возможность взаимозаменяемости работников по договору аутсорсинга; неполная или неритмичная занятость работников);

- избавление от лишних забот, связанных с проблемами работников и переложение их на другие организации (повышение квалификации, работа с персоналом; медицинское и бытовое обслуживание и т.п.).

Общие нормы об обоснованности расходов установлены в ст. 252 НК РФ, однако Минфин России в письме от 5 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/222 высказал мнение, что расходы на аутсорсинг являются экономически обоснованны только в том случае, если в штате организации отсутствуют соответствующие специалисты, при этом арбитражная практики по данному вопросу противоречива:

- если ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 22 февраля 2007 г. № А19-3714/06-40-5-Ф02-559/07-С1 согласился с подобным мнением;

- то ФАС Уральского округа в постановлении от 10 января 2008 г. № Ф09-10873/07-С2 пришёл к выводу, что наличие в штате организации соответствующего отдела не лишает права на привлечение сторонних специалистов, выполняющих аналогичные функции.

2.7. Использование векселя

Подчас денежные расчёты заменяются различными вексельными схемами по банальной причине отсутствия оборотных средств – в этом случае вексель, представляющий собой ничем не обусловленное обязательство уплатить определённую сумму денег, т.е. долговую расписку, выступает в качестве средства платежа.

Так, например, применительно к раздельному учёту согласно ст. 170 НК РФ облагаемых и необлагаемых НДС операций арбитражные суды неоднократно квалифицировали вексель в качестве средства платежа (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 10 июня 2005 г. по делу № А66-7746/2004, ФАС Уральского округа от 23 августа 2005 г. по делу № Ф09-3628/05-С2, ФАС Московского округа от

11 марта 2009 г. № КА-А40/1255-09 и от 7 мая 2008 г. № КА-А40/3538-08, ФАС Поволжского округа от 9 июля 2009 г. № А65-27369/2008 и др.). Кроме того, в Определении КС РФ от 4 апреля 2006 г. № 98-О указано, что в зависимости от цели передачи вексель может использоваться в том числе и как средство расчётов с контрагентами. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2001 г. по делу № А74-2073/00-К2-Ф02-236/01-С1 фигурирует и такое мнение: «...вексель имеет тройственную правовую природу и может быть использован в качестве средства займа, средства платежа и служить предметом гражданско-правовой сделки (купли – продажи)».

Использование векселей в качестве средства платежа может иметь вполне убедительные деловые цели:

- поставщику это даёт возможность если не расширить круг потребителей, то, по крайней мере, сохранить имеющихся при стабилизации процесса производства и реализации;
- потребителям, использующим вексель в качестве средства платежа, это позволяет, экономя оборотные средства, не прекращать свою деятельность и своевременно получать от поставщика необходимые ресурсы (сырьё, материалы, товары).

Поставщик обеспечивает лояльность потребителей, а потребители получают стабильного поставщика.

Однако использование любого инструмента, в том числе и векселя, должно иметь деловую цель.

Итак, зачем организация приобрела векселя, а затем их реализовала, да ещё с убытком?

Пример

Организация приобрела 12 простых векселей ОАО на сумму 43 800 000 руб. Векселя были переданы организации 18.09.2002 г., а оплата этих векселей производилась денежными средствами в течение периода с 27.09.2002 г. по 22.01.2004 г., т.е. свыше 15 месяцев.

20.09.2002 г. данные векселя были проданы за 31 650 000 руб.

В результате организация получила убыток в сумме 12 150 000 руб. (31 650 000 руб. – 43 800 000 руб.).

Налоговая инспекция посчитала неправомерным включение в состав внереализационных расходов суммы убытка в 12 150 000 руб., указав на отсутствие экономической обоснованности данных затрат.

Между тем организация обосновывала экономическую оправданность данных затрат тем, что сумма, полученная при продаже векселей, поступила ей

25.09.2002, а срок оплаты приобретённых организацией векселей установлен 31.01.2004, то есть в результате перепродажи векселей по стоимости меньшей, нежели они были приобретены, организация пользовалась денежными средствами, что является аналогичным получению кредита в банке. По мнению организации, в данном случае обоснованность затрат в сумме 43 800 000 руб. выражается также в быстром получении 31 650 000 руб. дохода без прохождения сложной, длительной и дорогостоящей процедуры получения кредита в банке. Кроме того, все полученные в сентябре 2002 года средства от продажи векселей были направлены на производственные цели: выплаты за приобретаемые товары, возврат займов, приобретение ценных бумаг.

Любопытно, что суд первой инстанции поддержал позицию организации.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций сочли спорные затраты организации экономически не оправданными, поскольку организация изначально рассчитывала получить не прибыль от сделки, а убыток. Суды пришли к выводу, что возможность избежать процедуры получения кредита в банке не может являться для юридического лица экономически оправданной убыточности сделки.

Однако следует обратить внимание на весьма существенный момент: организация в подтверждение своих доводов об обоснованности и экономической оправданности произведённых расходов, в нарушение статей 65 и 68 АПК РФ, не представила надлежащих доказательств подтверждения обоснованности и экономической оправданности указанных расходов в рассматриваемом случае.

Следует иметь в виду существенную особенность арбитражного процесса:

- несмотря на то что согласно п. 1 ст. 65 и п. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания в суде обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом решения, а также обязанность доказывания законности принятия этого решения, возлагается на налоговый орган;

- согласно п. 1 ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

В рассматриваемом же налоговом споре налогоплательщик не в полной мере исполнил возложенные на него АПК РФ обязанности по доказыванию своей позиции. Так что в конечном итоге налогоплательщик проиграл не потому, что использовал векселя с целью ухода от налогов, а потому, что не смог убедить судей в наличии деловой цели, подтвердив её соответствующими расчётами полученного эффекта (во что обошлось бы получение кредита по сравнению с вексельной операцией).

Постановление ФАС Северо-Западного округа
от 23 декабря 2005 г. по делу № А56-8583/2005

Из приведённого примера следует, что налогоплательщикам не следует обольщаться относительно норм процессуального права:

– несмотря на то что п. 6 ст. 108 НК РФ и декларируется, что лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения, поскольку обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы;

– арбитражные суды руководствуются в первую очередь нормами АПК РФ.

Так, например, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 13 августа 2007 г. по делу № А39-8336/2005-561/10 констатируется:

– действительно, согласно части 1 ст. 65 АПК РФ обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо;

– однако в силу этой же статьи каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений;

– из указанного следует, что и налогоплательщик обязан обосновывать свои возражения документально, не ограничиваясь занятием пассивной позиции.

Поскольку в рассматриваемом случае налогоплательщик не представил в суд доказательств, опровергающих выводы налогового органа, сделанные в решении о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, суд признал правоту налогового органа (Определением ВАС РФ от 6 декабря 2007 г. № 16127/07 данное решение оставлено в силе).

При этом в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. по делу № Ф04-3446/2006(25284-А27-33) констатируется, что «налогоплательщик не может быть освобождён от обязанности доказывания реальности хозяйственных операций, достоверности сведений, изложенных в первичных бухгалтерских документах, отражающих осуществление данных операций».

Таким образом, при осуществлении любых хозяйственных операций, включая вексельное обращение, необходимо обосновывать деловую цель соответствующих операций, особенно в случае получения убытков. Так, например, в постановлении ФАС Уральского округа от 25 апреля 2006 г. по делу № Ф09-3019/06-С7 суд признал необосно-

ванным отнесение на затраты сумм дисконта по собственным векселям, что привело к занижению налогооблагаемой прибыли. По мнению налогового органа, вексельные сделки носили убыточный характер, что свидетельствовало об отсутствии их экономической целесообразности. Суды при этом отметили, что налогоплательщик является недобросовестным налогоплательщиком, поскольку с его стороны отсутствовали намерения по совершению сделок с целью получения прибыли. Более того, взаимозависимые лица производили безденежные операции по обмену собственных векселей при отсутствии хозяйственных операций, направленных на получение прибыли. Итоговый вывод суда: налогоплательщиком была создана искусственная ситуация по увеличению затрат с целью минимизации налога на прибыль и недобросовестном характере действий налогоплательщика.

В тех же случаях, когда налогоплательщики обосновывают деловую цель использования векселей, арбитражные суды разрешают налоговые споры в пользу налогоплательщиков.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 30 июня 2008 г. № КА-А41/3950-08 по делу № А41-К2-16024/06 был рассмотрен следующий налоговый спор:

- налоговый орган, отказывая налогоплательщику в возмещении НДС, уплаченного таможенному органу при ввозе импортных товаров, указал в том числе и на то, что оплата таможенных платежей, в т.ч. НДС, была осуществлена за счёт денежных средств, поступивших по договорам купли-продажи векселей третьих лиц, а все участники вексельных операций осуществляли перечисление денежных средств через расчётные счета, открытые в одном банке, что, по мнению налогового органа, свидетельствовало об отсутствии разумной деловой цели заключаемых сделок;

- суд не согласился с налоговым органом об отсутствии в заключённых налогоплательщиком сделках деловой цели, поскольку возмещение НДС не зависит от источника поступления денежных средств, а расчёты векселями были предусмотрены договорами поставки.

Таким образом, использование векселя должно в любом случае иметь деловую цель:

- в качестве «суррогатного» средства платежа – при отсутствии оборотных денежных средств и при недоступности кредитных средств;
- в качестве инструмента, позволяющего оптимизировать расчёты между несколькими лицами;

– в качестве «долговой расписки», подтверждающей наличие долга (по товарам или по полученному займу).

2.8. Лизинговые операции

• Защита лизинга от переквалификации

Несмотря на то что лизинг (финансовая аренда) является самостоятельной разновидностью гражданско-правовых сделок и регламентируется статьями 665–670 ГК РФ и Федеральным законом РФ от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», налогоплательщикам подчас приходится отстаивать в судах самостоятельный характер лизинга как отдельной гражданско-правовой сделки.

Напомним, что по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определённого им продавца и предоставить арендатору (лизингополучателю) это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несёт ответственности за выбор предмета аренды и продавца, однако договором может быть предусмотрен и иной порядок, когда выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем.

Тем не менее налогоплательщикам, выбравшим договор лизинга, приходится отбиваться от переквалификации лизинга:

- в куплю-продажу с рассрочкой платежа;
- в аренду с правом выкупа.

И всё потому, что согласно п. 2 ст. 259.3 НК РФ налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3, – в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Именно в применении указанного коэффициента ускоренной амортизации налоговики и подозревают налогоплательщиков, считая, что именно ускоренная амортизация явилась главной целью заключения именно договора лизинга.

Эта претензия налоговых органов предельно откровенно приведена в постановлениях кассационных инстанций:

- «по мнению налогового органа, законодательство, устанавливая право на применение специального коэффициента не выше 3 для основных средств, являющихся предметом договора лизинга, предоставляет налогоплательщикам значительные преимущества, использующие вариант приобретения имущества по лизингу» (постановление ФАС Московского округа от 28 июня 2005 г. по делу № КА-А40/5096-05);

- «по мнению инспекции... заявителем используются лизинговые схемы в целях ухода от налогообложения» (постановление ФАС Московского округа от 14 ноября 2007 г. по делу № КА-А40/10326-07);

- «по мнению инспекции, деятельность общества направлена не на получение прибыли, а на умышленный уход от налогообложения законным путём с помощью лизинговых схем» (постановление ФАС Московского округа от 28 июня 2007 г. по делу № КА-А40/5976-07).

Исходя из приведённой выше позиции налоговые органы ставят вопрос о притворности лизинговой сделки:

- в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17 октября 2005 г. по делу № Ф04-3329/2005(15890-А27-34) налоговый орган утверждал, что договор финансовой аренды (лизинга) является притворной сделкой, то есть заключённой с целью прикрыть другую сделку (куплю-продажу), для того чтобы снизить налоги, и в силу статьи 170 ГК РФ является ничтожной сделкой;

- в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 29 июня 2005 г. по делу № Ф04-1458/2005(12487-А27-37) налоговики высказали мнение, что договор финансовой аренды (лизинга) не обладает признаками договора лизинга, является притворной сделкой, заключён с целью прикрыть договор купли-продажи с рассрочкой платежа;

- в постановлении ФАС Уральского округа от 18 января 2007 г. по делу № Ф09-11946/06-СЗ констатируется: по мнению налогового органа, общество искусственно создавало ситуацию, при которой незаконно обеспечивало себе право включать в расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, лизинговые платежи, а также право на вычет НДС по лизинговым платежам. Кроме того, в связи с применением порядка учёта имущества у лизингодателя и начисления амортизации ускоренным методом обществом искусственно занижалась налогооблагаемая база по налогу на имущество.

Аналогичные по сути претензии присутствовали в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 13 июля 2005 г. по делу № Ф04-

4434/2005(13018-A67-39), от 10 апреля 2006 г. по делу № Ф04-679/2005(21082-A27-25), от 26 апреля 2006 г. по делу № Ф04-3173/2005(21479-A27-14), от 27 сентября 2006 г. по делу № Ф04-6158/2006(26646-A27-42). ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2006 г. по делу № А66-7299/2005, от 15 февраля 2007 г. по делу № А66-1022/2006 и др.

Во всех приведённых выше делах налогоплательщики выиграли, однако в постановлении ФАС Московского округа от 2 августа 2007 г. по делу № КА-А40/3580-07 констатируется:

«Кроме того, являются правильными выводы суда о том, что заключение договора лизинга на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества, свидетельствует о притворности договора лизинга, заключённого с целью прикрыть договор купли-продажи с рассрочкой платежа.

Судом указано, что заключение спорных договоров лизинга с целью скрыть фактическое приобретение имущества в собственность позволило заявителю отнести всю сумму расходов по оплате стоимости имущества на себестоимость продукции, то есть уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в течение 16 месяцев (а не в течение срока использования посредством амортизации) в период "временного владения имуществом", что свидетельствует о намеренном уклонении от уплаты налогов».

Тем не менее в постановлениях ФАС Московского округа от 28 июня 2005 г. по делу № КА-А40/5689-05 и от 1 июля 2005 г. по делу № КА-А40/5096-5 было признано правомерным установление в договоре лизинга срока действия договора меньшем, чем срок полной амортизации лизингового имущества.

Иногда налоговые органы заявляют требования о признании лизинговых сделок мнимыми (см. постановления ФАС Московского округа от 25 декабря 2006 г по делу № КА-А40/12217-06-П, от 19 января 2007 г. по делу № КА-А40/13483-06, от 4 сентября 2007 г. по делу № КГ-А40/7110-07). Так, например, в постановлении от 4 сентября 2007 г. по делу № КГ-А40/7110-07 налоговый орган считал, что договор лизинга является мнимой сделкой, которая была совершена с целью незаконного получения денежных средств из бюджета РФ. Представляется, что, внешне действуя в рамках закона, лизингодатель действовал недобросовестно, совершая хозяйственные операции, целью которых было не получение доходов с последующим исчислением налогов и внесением их в бюджет, а возмещение НДС из бюджета, то есть в действиях лизингодателя и лизингополучателя усматривается

злоупотребление правом. Оспариваемый договор был заключён для вида без намерения создать реальные правовые последствия, поскольку реально не исполнялся в части его существенных условий, без которых его нельзя считать заключённым, был совершён с целью заведомо противной основам правопорядка, установленным ст. 57 Конституции РФ, которой установлена обязанность платить законно установленные налоги и, соответственно, не допускать действий, направленных на незаконное получение средств из федерального бюджета.

Напомним, что согласно ст. 170 ГК РФ:

– мнимая сделка, то есть сделка, совершённая лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна;

– притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, ничтожна; к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учётом существа сделки, применяются относящиеся к ней правила.

Как бы то ни было, окончательное решение по спору принимает только суд.

Однако давайте всё-таки определимся с деловой целью лизинга.

• Как обосновать деловую цель лизинга?

Пример

Начальник транспортного цеха написал докладную записку директору по развитию с обоснованием необходимости получения ещё одного автомобиля для транспортного обеспечения работников с разъездным характером работы.

Директор по развитию собрал небольшое совещание, которое единодушно констатировало: автомобиль нужен. Однако возникли разногласия по средствам достижения, которые менеджер оформил в виде таблицы со сравнением плюсов и минусов различных договорных вариантов получения автомобиля:

Договор	Отвлечение оборотных средств	Постоянная зависимость от другого лица	Гарантия собственности	Доступность	Итог
Купля-продажа	–	+	+	+	3
Аренда	+	–	–	+	2
Лизинг	+	+	+	+	4

Проанализировав все доступные варианты (а недоступные варианты типа выигрыша в лотерею или дарения кем-либо даже и не рассматривались), участники совещания, взвесив все «плюсы» и «минусы», выбрали лизинг по сумме интегрированных оценок.

Обратим внимание на то, что такой неоспоримый «плюс» лизинга, как ускоренная амортизация, в таблице не присутствует, поскольку выбор лизинга по этому основанию равнозначен признанию наличия у сделки лизинга главной деловой цели – экономии на налоге на прибыль!

Организация анализировала значимые для себя обстоятельства:

- отвлечение оборотных средств, которое требуется для приобретения автомобиля в собственность по договору купли-продажи, но не требуется в случае аренды или лизинга;
- наличие постоянной зависимости от другого лица, которая имеет место в арендных сделках, но практически отсутствует в купле-продаже и лизинге;
- гарантию собственности, которая может быть только при купле-продаже и при лизинге.

И по совокупности анализа этих значимых обстоятельств организация и предпочла лизинг.

А вот ускоренная амортизация предмета лизинга, установленная п. 2 ст. 259.3 НК РФ, в данном случае является лишь следствием выбранной сделки, но никак не её целью!

Вышеприведённым примером автор иллюстрирует возможный подход к обоснованию наличия деловой цели у лизинга. Вместе с тем следует иметь в виду, что любую сделку по приобретению автомобиля (как в собственность, так и в аренду) налогоплательщикам придётся обосновывать.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 5 ноября 2004 г. по делу № КА-А40/10061-04 налоговый спор о целесообразности лизинга автомобиля «Мицубиси Паджеро Спорт» налогоплательщик выиграл, доказав, что за первые полгода эксплуатации расходы на запасные части и ремонт автомобиля «Газ-2752-114» почти в 5 раз превышают аналогичные расходы на автомобиль марки «Мицубиси Паджеро Спорт».

В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 30 октября 2006 г. по делу № А56-32809/2005 был рассмотрен следующий налоговый спор: налоговый орган счёл, что произведённые банком расходы в связи с арендой у предпринимателя автомашины экономически неоправданны, поскольку арендная плата превысила расходы, которые бы понёс банк в связи с приобретением новой машины такой же марки («Мерседес Бенц ML»). Завышение расходов, по мнению налогово-

го органа, составило 1 784 248 руб., что привело к занижению налогооблагаемой прибыли и неуплате налога на прибыль. Налоговый орган не оспаривал, что затраты в сумме 2 076 979 руб. на аренду автомашины документально подтверждены, однако считал, что они экономически не оправданы, так как приобретение нового автомобиля марки «Мерседес Бенц ML» с учётом затрат, связанных с его ввозом на территорию России, постановкой на учёт, обошлось бы банку дешевле. Инспекция размер завышения затрат определила расчётным путем. Определив общую стоимость расходов по приобретению нового автомобиля марки «Мерседес Бенц ML» на основании полученной от таможи информации о стоимости нового автомобиля этой марки и о размере таможенных платежей на такой автомобиль, а также учитывая расходы на постановку транспортного средства на учёт в органах ГИБДД, налоговый орган рассчитал годовую норму амортизации транспортного средства (с учётом срока службы 5 лет), составившую 292 830,8 руб., которую налогоплательщик вправе был бы отнести к расходам. Сопоставив фактически произведённые расходы банка на аренду автомобиля (2 076 979 руб.) и расчётную величину годовой нормы амортизации транспортного средства (292 830,8 руб.), налоговая инспекция определила разницу в размере 1 784 248 руб., которая, по её мнению, неправомерно была отнесена к затратам, так как является экономически не оправданными расходами. В итоге налогоплательщик суд всё-таки выиграл, но об этом – чуть позже.

В постановлении ФАС Уральского округа от 23 мая 2007 г. по делу № Ф09-3745/07-С2 был рассмотрен налоговый спор, вызванный отказом в вычете НДС, который, по мнению налогового органа, был следствием использования налогоплательщиком незаконной налоговой оптимизации в целях получения налоговой выгоды в виде налогового вычета.

Суть налогового спора сводится к следующему.

Общество приобрело основные средства и затем передало их в аренду предыдущему собственнику.

В связи с приобретением основных средств общество и заявило налоговый вычет НДС.

Налоговый орган указал, что соответствующий фактический результат – получение права пользования основными средствами – мог быть достигнут обществом с наименьшими для него затратами.

Суд же указал, что налоговый орган не учёл, что в силу ст. 454, 650 ГК РФ при заключении договора аренды не происходит смены титуль-

ного собственника имущества, и объём прав в отношении указанного имущества для общества по этому договору является меньшим, чем при заключении договора купли-продажи.

В итоге суд констатировал, что налоговым органом не доказано, что договоры купли-продажи и аренды основных средств экономически не оправданы и заключены обществом исключительно в целях получения фактического дохода в виде возмещения НДС из бюджета.

Несмотря на то что во всех приведённых выше случаях налогоплательщики и выиграли, им всё-таки пришлось, отбиваясь от обвинений в налоговой оптимизации, доказывать целесообразность совершённых ими сделок. Так, например, в упоминавшемся выше постановлении ФАС Северо-Западного округа от 30 октября 2006 г. по делу № А56-32809/2005 налогоплательщик отбил от претензии налоговиков следующим аргументом: у него не было денег на приобретение автомашины в собственность, однако автомобиль был необходим для деятельности филиала.

Так что деловая цель должна быть у любых сделок. А если примерно одного результата (например, получения имущества в пользование) можно достичь с помощью различных сделок (которые дают налогоплательщику разные налоговые выгоды), то необходимо обосновывать ту сделку, которую налогоплательщик предпочёл другим!

• Обоснование возвратного лизинга

Если лизинговые сделки оспариваются налоговиками, то возвратный лизинг они вообще считают налоговой схемой, при которой бюджету наносится прямой ущерб в форме налоговых вычетов НДС по лизинговому имуществу (см. постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 28 июня 2005 г. по делу № Ф08-2679/2005-1081А, ФАС Поволжского округа от 24 апреля 2007 г. по делу № А65-16414/2005, ФАС Северо-Западного округа от 27 апреля 2007 г. по делу № А56-2164/2005 и др.).

В постановлении ФАС Московского округа от 26 июля 2007 г. по делу № КА-А40/5186-07 констатируется: «Необоснованным является и довод налогового органа о нецелесообразности лизинговой деятельности общества, поскольку недостаточность оборотных средств и необходимость использования заёмных средств при приобретении значительных по стоимости активов является обычными в практике ли-

зинговых компаний, однако сами по себе указанные обстоятельства не могут препятствовать реализации права заявителя на вычет при приобретении имущества, используемого для осуществления основной деятельности компании».

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 30 ноября 2007 г. по делу № А82-18965/2005-15 констатируется, что возможность применения возвратного лизинга, по условиям которого приобретаемое лизингодателем имущество передается лизингополучателю, одновременно выступающему в качестве продавца, предусмотрена законом, имеет разумные хозяйственные мотивы и цели для обеих сторон данной сделки, не влекущие необоснованной налоговой экономии.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 9010/06 были рассмотрены подобные претензии налогового органа:

- налоговой инспекцией был сделан вывод, что целью покупки лизингодателем полувагонов и последующей сдачи их в лизинг по договору лизинга ООО, выступающему одновременно и продавцом указанного имущества, является перевод основных средств в собственность лизингодателя и возмещение ему из бюджета НДС;

- по мнению судов, заключённая сторонами сделка возвратного лизинга экономически не обоснована, поскольку её исполнение производилось лизингодателем за счёт заёмных средств с начислением процентов по кредиту, доход лизингодателя фактически составил разницу между полученными лизинговыми платежами (9 %) и процентами, выплачиваемыми кредитору (6–8 %). Учитывая, что доход по сделке составил 1–3 %, а инфляция согласно Федеральному закону РФ от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» в 2006 году равнялась 7,5–8 %, деятельность лизингодателя будет фактически убыточной;

- Президиум ВАС постановил состоявшиеся решения судов отменить и направить дело на новое рассмотрение – в результате налоговый спор был разрешён в пользу налогоплательщика (см. постановление ФАС Московского округа от 21 января 2008 г. № КА-А40/14345-07-П по делу № А40-58457/05-98-453).

При этом высшая судебная инстанция указала, что возможность применения возвратного лизинга, по условиям которого приобретаемое лизингодателем имущество передается лизингополучателю, одновременно выступающему в качестве продавца, предусмотрена законом и имеет разумные хозяйственные мотивы и цели для обеих сторон

данной сделки, не влекущие необоснованной налоговой экономии. Таким образом, в целях налогообложения лизингодателем была учтена реальная хозяйственная операция, соответствующая действительному экономическому смыслу лизинга, повлёкшая за собой возможность применения им налоговых вычетов по НДС при оплате продавцу 16 полувагонов, приобретённых для осуществления лизинговой операции, признаваемой объектом обложения НДС согласно ст. 146 НК РФ. Более того, право налогоплательщика на налоговые вычеты по НДС и условия для реализации данного права прямо предусмотрены ст. 171–172 НК РФ и не поставлены в зависимость от прибыльности деятельности налогоплательщика в определённом налоговом периоде. Налогоплательщик пытался также оспорить в КС РФ правоприменительную практику, согласно которой право на налоговые вычеты НДС ставится в зависимости от результатов оценки арбитражными судами содержания правоотношений, лежащих в основе сделок налогоплательщика с его контрагентами, что нарушает баланс между частными и публичными интересами, однако КС РФ признал данную жалобу не соответствующей регламенту и полномочиям КС РФ (см. Определение КС РФ от 20 марта 2007 г. № 209-О-О).

Подведём промежуточные итоги: если необходимость получения имущества для предпринимательской деятельности организации и обоснована надлежащим образом, то из этого отнюдь не следует обоснованность лизинга, который налоговые органы рассматривают в качестве легального способа экономии на налогах.

Отбиться от данной претензии можно только сравнением нескольких вариантов получения имущества (в собственность, во временное пользование, в пользование с гарантией приобретения в собственность):

- если имущество необходимо лишь во временное пользование, то аренда напрашивается сама собой (зачем покупать имущество, которое необходимо лишь на несколько месяцев?);

- при этом объяснением выбора аренды может быть и отсутствие достаточных оборотных средств;

- а если денежные средства и были в наличии, то любой экономист обоснует, что вложение большой суммы оборотных средств во внеоборотные активы значительно менее эффективно, что вложение их в оборотные активы (товары, материалы) с оборотом несколько раз в год!

Главное, чтобы надлежащие обоснования были оформлены в письменной форме и имелись бы в наличии у налогоплательщика в момент проведения налоговой проверки!

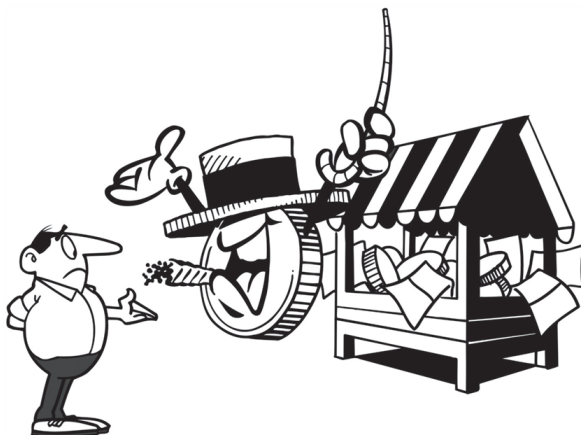
2.9. Использование факторинга

Общеизвестно, что практически любой инструмент имеет несколько областей применения. При этом ответственность за то, для чего именно применяется конкретный инструмент, несёт не сам инструмент, а лицо, использующее данный инструмент в противоправных целях. Так, например, от неодушевленного топора никак не зависит, для чего его использует человек:

- для строительства сруба бани;
- или для убийства другого человека.

Точно так же и сама по себе операция факторинга ни в чём не виновата, если *«кто-то кое-где у нас порой честно жить не хочет»* и использует данную сделку в противоправных целях, в частности с целью ухода от налогообложения.

Однако всем налогоплательщикам, которые используют в своей повседневной предпринимательской деятельности факторинговые операции, необходимо быть настороже – во избежание обвинений в применении схем ухода от налогообложения, что на примерах из арбитражной практики и будет проиллюстрировано в данной статье.



• Что такое «факторинг»?

В правовых системах зарубежных стран «factoring» – это сочетание торгово-комиссионной операции с кредитованием оборотного капитала клиента.

В российском гражданском праве «факторинг» определяется в ст. 824 ГК РФ следующим образом: *«По договору финансирования под уступку денежного требования одна сторона (финансовый агент) передает или обязуется передать другой стороне (клиенту) денежные средства в счет денежного требования клиента (кредитора) к третьему лицу (должник), вытекающего из предоставления клиентом товаров, выполнения им работ или оказания услуг третьему лицу, а клиент уступает или обязуется уступить финансовому агенту это денежное требование».*

Итак, если следовать логике ГК РФ, то финансирование под уступку денежного требования – это отдельная разновидность сделки и регламентация её содержится в соответствующей сорок третьей главе ГК РФ.

Любопытно, что налоговики пытаются усмотреть в данной неделимой сделке две отдельные сделки:

- кредитование;
- и цессию (уступку права требования).

Считая договор факторинга смешанным договором (то есть с элементами различных сделок – кредитного договора и договора цессии), налоговые органы размер факторингового вознаграждения ограничивают для целей исчисления налога на прибыль предельными величинами, установленными ст. 269 НК РФ, а убыток от уступки подводят под ограничения ст. 279 НК РФ (см., в частности, письма Минфина России от 5 марта 2005 г. № N 03-03-01-04/1/91, 29 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/206, от 29 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/380, от 18 января 2006 г. № 03-03-04/1/33, от 20 июня 2006 г. № 03-03-04/1/529, от 20 июля 2006 г. № 03-03-04/1/597, от 6 ноября 2007 г. № 03-03-06/1/772, от 17 апреля 2008 г. № 03-03-06/1/284, от 4 августа 2008 г. № 03-03-06/1/437, от 13 мая 2009 г. № 03-07-11/136).

Вместе с тем и налогоплательщики иногда маскируют кредитные отношения (проценты по которым нормируются для целей налогообложения прибыли) под факторинговые.

Однако арбитражные суды не согласились с тем, что факторинговое вознаграждение приравнивается к процентам по долговым обяза-

тельствам и ограничивается ст. 269 НК РФ. Так, например, в постановлении ФАС Уральского округа от 2 ноября 2005 г. по делу № Ф09-4898/05-С7 был рассмотрен подобный налоговый спор и суды всех трёх инстанций пришли к однозначному выводу: к факторинговым правоотношениям положения ст. 269 НК РФ неприменимы, поскольку вознаграждение по договору факторинга не является процентами по долговому обязательству. Несмотря на то что факторинг – это финансирование под уступку права требования, эта операция не относится к исключительно банковской, поэтому вознаграждение по договору факторинга в НК РФ ничем не ограничивается, а вот если при уступке образуется убыток, то он ограничивается. Но не статьей 269 НК РФ, а статьей 279 НК РФ! Аналогичные выводы содержатся также в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 1 сентября 2005 г. по делу № А56-11266/04, ФАС Московского округа от 2 августа 2005 г. по делу № КА-А40/7021-05, ФАС Уральского округа от 10 апреля 2008 г. № Ф09-2195/08-С2 по делу № А76-4118/07, ФАС Поволжского округа от 19 апреля 2007 г. по делу № А12-14131/06-С61-5/38 и др.

Таким образом, если следовать «букве закона», факторинг – это не кредит, поэтому размер факторингового вознаграждения для целей налогообложения ничем не ограничивается.

Ну а если уступать требование по балансовой стоимости, то не возникнет и убытка, который для целей исчисления налога на прибыль регламентируется в ст. 279 НК РФ.

• *Деловые цели факторинга*

Цели факторинга зависят от конкретных обстоятельств, при этом преимущества могут зависеть и от положения сторон.

Для покупателя факторинг предоставляет следующие возможности:

- получение кредита и дополнительной отсрочки платежа;
- увеличение объёма закупок;
- расширение ассортимента;
- приобретение товаров на более выгодных условиях;
- увеличение товарооборота;
- расширение рынков сбыта;
- повышение конкурентоспособности.

Для поставщика факторинг предоставляет следующие возможности:

- получение финансирования без залогового обеспечения;

Конкретные ситуации обоснования деловой цели

- пополнение оборотных средств;
- избежание кассовых разрывов;
- расширение рынков сбыта;
- увеличение объёма продаж и количества покупателей;
- повышение конкурентоспособности путём предоставления покупателям льготных условий оплаты;
- улучшение структуры баланса;
- дополнительная защита от возможных потерь в случае несвоевременной оплаты либо неоплаты покупателями поставленного товара;
- контроль за поставками и платежами.

Итак, перечисленные выше деловые цели факторинга с позиции как покупателя и поставщика очевидны.

• Когда целью факторинга является налоговая оптимизация?

Как уже было отмечено, факторинг – это всё-таки не кредит, поэтому размер факторингового вознаграждения для целей налогообложения ничем не ограничивается. А если уступать требование по балансовой стоимости, то не возникнет и убытка, который для целей исчисления налога на прибыль регламентируется в ст. 279 НК РФ.

Именно из приведённых выше допущений и была создана схема ухода от налогообложения, суть которой заключается в следующем.

Банк заключает с подставной фирмой ООО «Одуванчик» агентский договор, согласно которому ООО «Одуванчик» в качестве принципала поручает банку как агенту заключить с третьими лицами договоры финансирования под уступку права требования. Этими третьими лицами являются организации, имеющие дебиторские задолженности, которые банк приобретает как бы от своего имени, но на самом деле действуя в интересах ООО «Одуванчик». Банк, выступая по отношению к своим клиентам в качестве финансового агента по договору факторинга, оплачивает приобретённые задолженности из расчёта 80 рублей за 100 рублей долга.

При этом клиенты получают полный пакет документов, достаточный для подтверждения права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму вознаграждения по факторингу в размере 20 рублей и на вычет соответствующей суммы входного НДС.

Банк же уплачивает за эти задолженности своим клиентам только 80 рублей, но для надзорных инстанций делает вид, что является толь-

ко посредником, получая за свои действия от ООО «Одуванчик» лишь вознаграждение, которое и является его доходом и налоговой базой для исчисления НДС.

ООО «Одуванчик», получая эти задолженности номинальной стоимостью в 100 рублей, в дальнейшем истребует их с должников, получая 100 рублей, но при этом никаких налогов не платит вовсе!

Если налоговые органы выявят подобную схему, то налогоплательщику придётся защищать свою схему в арбитражном суде.

- Во-первых, следует иметь в виду, что все затраты согласно требованиям ст. 252 НК РФ должны быть экономически оправданы. Это требование касается в том числе и договоров факторинга.

В этой связи налогоплательщику следует ответить на вопрос: а зачем ему вообще необходимо было заключать договор факторинга?

Почему налогоплательщик не может ждать неделю, чтобы получить сто рублей, а уступает задолженность и получает в итоге восемьдесят рублей сегодня вместо ста рублей через неделю?

Может быть, уступаемая задолженность является проблемной и лучше сегодня получить за сто рублей долга хотя бы восемьдесят «живых» рублей, чем не получить вообще ничего?

В хрестоматийной пьесе А.Н. Островского «Свои люди – сочтёмся» кредиторы предлагают почти безнадёжному должнику-купцу следующие условия: «ты что-нибудь чистыми дай, да и бог с тобой» – при этом «чистыми» (то есть «живыми» реальными деньгами) кредиторы хотят получить по двадцать пять копеек за рубль долга. Так что уступка безнадёжной задолженности хоть за какую-нибудь, но реальную к получению денежную сумму – это давняя традиция российских купцов, можно даже сказать, что это устоявшийся многовековой обычай делового оборота!

А может быть, задолженность необходимо уступить именно сегодня, потому что деньги срочно нужны?

Предположим, организации надо именно сегодня получить восемьдесят пять рублей вместо ста – послезавтра, поскольку завтра истекает срок платежа по договору с поставщиком. Таким образом, потеряв пятнадцать процентов на факторинговой операции при погашении дебиторской задолженности, организация всё равно экономит тридцать процентов от суммы состоявшегося в срок платежа по погашению кредиторской задолженности! Следовательно, заключение дого-

вора факторинга в данном случае является экономически обоснованным, так как приводит к меньшим убыткам – по сравнению с теми, которые могли возникнуть вследствие несвоевременного погашения кредиторской задолженности перед поставщиком.

Именно подобный налоговый спор об обоснованности факторинговых расходов был рассмотрен в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 1 сентября 2005 г. по делу № А56-11266/04:

Согласно условиям договора поставки при просрочке оплаты поставленного товара покупатель выплачивает продавцу неустойку в размере 30% от суммы сделки. В связи с отсутствием у ООО «К» денежных средств, которое возникло вследствие непоступления оплаты от покупателя – ООО "БИ" по договору купли-продажи, ООО «К» заключило договор факторинга, уплатив финансовому агенту вознаграждение – 15% от суммы сделки. Следовательно, заключение договора факторинга является экономически обоснованным, так как привело к меньшим убыткам, чем те, которые могли возникнуть вследствие несвоевременной оплаты налогоплательщиком товара поставщику – ООО "БИБ".

Любопытный налоговый спор был рассмотрен в постановлении ФАС Поволжского округа от 21 сентября 2006 г. по делу № А57-10849/05-16:

– суды первой и апелляционной инстанций в действиях налогоплательщика не нашли противоправных деяний, признав их законность, ссылаясь при этом на то, что факторинговая услуга имеет денежную оценку, заключение договора связано с нахождением налогоплательщика на реструктуризации по налогам, экономическая целесообразность связана с получением денежных средств на 80 дней раньше. Принятые меры, как считают судебные инстанции, позволили налогоплательщику выполнить свою производственную программу своевременно;

– однако кассационная инстанция вернула дело на повторное рассмотрение, указав при этом, что обстоятельства дела по оплате факторинговых услуг судебными инстанциями не исследованы, надлежащей оценки им не дано. Не исследованы документы по оплате факторингового вознаграждения, обоснованность такой оплаты в производственных целях, экономическая целесообразность, поскольку налогоплательщик изменил форму оплаты за поставленную продукцию.

Повторное рассмотрение дела завершилось в пользу налогоплательщика, что и было зафиксировано в постановлении ФАС Поволжского округа от 29 мая 2007 г. по делу № А57-10849/2005.

Обстоятельство налогового правонарушения выражено в том, что по договору поставки налогоплательщик обязался поставить покупателю батареи литиевые, а согласно договору оплата за отгруженную продукцию производится в течение 60 банковских дней с даты поставки в размере 100 % денежных средств от стоимости товара.

По договору факторинга с банком последний взял на себя обязательства финансировать налогоплательщика в течение пяти банковских дней от даты получения документов о поставке товара в размере 70,3367% от стоимости поставленного товара в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации. За оказание факторинговой услуги банком удержано 45 043 154 рубля, или 29,56633% от суммы.

Оплату факторинговых услуг инспекция считает экономически не оправданными затратами.

Однако, как установил суд, налогоплательщик произвёл расходы по договору факторинга, то есть по договору финансирования, что не противоречит действующему законодательству. Обоснованность произведенных затрат подтверждена чистой прибылью в сумме 34 485 293,06 рублей, полученной налогоплательщиком по договору поставки.

При этом даже сам налоговый орган в акте выездной налоговой проверки указал, что у налогоплательщика произошёл значительный рост объёма выпускаемой продукции по сравнению с предыдущим годом, дебиторская задолженность уменьшилась на 69,8 процента, а кредиторская – на 53,7 процента в связи с ростом объёма продаж батареи типа ТХЛ для предприятия нефтегазовой отрасли (50 процентов общего объёма).

Итак, из приведённых арбитражных дел, связанных с факторингом, следует очевидный вывод: обосновывать, обосновывать и ещё раз обосновывать! У каждой сделки должна быть деловая цель – налоговая выгода не может быть целью сделки.

- В-вторых, необходимо всё-таки выяснить, не является ли факторинговая операция схемой ухода от налогов (о сути которой было рассказано ранее)?

Если операция факторинга всё же являлась схемой ухода от налогов, то налогоплательщик не получит той налоговой выгоды, на которую рассчитывал:

– так, в постановлении ФА С Московского округа от 25 января 2006 г. по делу № КА-А40/13949-05 доход, сокрытый принципалом от налогообложения, был вменён агенту;

– в постановлении ФАС Московского округа от 25 октября 2006 г. по делу № КА-А40/9338-06 налогоплательщику было отказано в уменьшении налогооблагаемой прибыли и в налоговых вычетах НДС;

– в постановлении ФАС Московского округа от 6 декабря 2006 г. по делу № КА-А40/11969-06-П расходы по факторингу также были признаны необоснованными, поскольку налогоплательщик имел воз-

Конкретные ситуации обоснования деловой цели

возможность принять разумные меры для получения задолженности без привлечения кредитного учреждения (Определением ВАС РФ от 13 апреля 2007 г. № 3588/07 налогоплательщику было отказано в передаче дела на рассмотрение в Президиум ВАС РФ).

Если организация заключает договор факторинга, то это решение следует тщательно обосновывать.

Таким обоснованием может быть:

- необходимость срочного привлечения оборотных средств для погашения кредиторской задолженности (при этом штрафные санкции перед поставщиком превосходят возможные санкции к покупателю за задержку платежа);
- тяжёлое финансовое положение должника и квалификация имеющейся задолженности в качестве долга, мало реального к получению в полном объёме (неплатежеспособность покупателя, наличие просроченной задолженности и т.п.).

Заключение

...Я не всеведущ, я лишь искушён...

И.В. Гёте. Фауст

Данная книга не является (да и не может являться в принципе!) исчерпывающим исследованием такой многогранной темы, как «деловая цель», поскольку данная тема может рассматриваться исключительно через призму конкретных ситуаций, – именно поэтому в книге в качестве примеров и приведён анализ формулирования деловых целей в конкретных ситуациях. Однако эти примеры предназначены не для бездумного копирования и заимствования, а для творческого осмысления и использования в повседневной практической работе извлеченных уроков из чужих налоговых споров – как выигранных в арбитражных судах, так и проигранных.

По глубокому убеждению автора, имеющего более чем пятнадцатилетний опыт работы аудитором и налоговым консультантом, данная книга позволит повысить экономическую устойчивость российских организаций – но при обязательном условии, что эту книгу прочитают все те, кто причастен:

- к принятию управленческих решений;
- к заключению договоров;
- к исполнению договоров;
- к документированию хозяйственных операций;
- к контролю исполнения договоров;
- к использованию результатов договоров в деятельности организаций.

Из вышеизложенного следует, что данная книга предназначена всем без исключения сотрудникам коммерческих организаций, заинтересованным в сохранении своих рабочих мест, которые не должны исчезнуть после налоговой проверки!

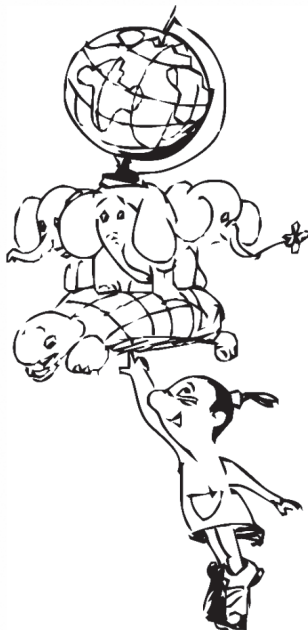
Тем, кто ни разу не сталкивался с налоговыми инспекторами и ни разу не был в арбитражном суде, может показаться вообще надуманной тема данной книги, однако те, кто не только сталкивался с налоговыми проверками, но для кого даже реально маячила статья 199

Уголовного кодекса РФ (уклонение от уплаты налогов), прекрасно понимают актуальность темы. Чётко сформулированная деловая цель для всех хозяйственных операций организации – это один из главных способов обороны организаций от фискальных органов во всех странах.

Формулирование деловой цели – это всегда творческий процесс, поэтому следует иметь в виду, что «созревание» деловой цели иногда проходит три стадии:

- от полной безысходности («это полный бред»);
- через ощущение реальности возможных решений («в этом что-то есть»);
- до чёткого формулирования деловой цели («как я сам до этого не додумался раньше»).

В результате же, если у организации существуют чётко сформулированные деловые цели, которые к тому же ещё и надлежащим образом задокументированы, то организации не страшны уже ни налоговые инспекторы, ни милиционеры, поскольку организация на их подчас голословные утверждения отвечает аргументированной позицией.



Приложение

Пример доказывания в суде наличия деловой цели в сложной сделке

ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 9 декабря 2008 г. № 9520/08
(извлечение)

Между заводом и федеральным государственным унитарным предприятием «Рособоронэкспорт» (далее – предприятие) заключен договор комиссии от 25.02.2003 № Р/115602241025-211760, согласно которому предприятие (комиссионер) обязуется реализовать на экспорт изготовленную заводом (комитентом) специальную продукцию (далее – спецпродукция) на условиях контракта от 20.12.2001, заключенного комиссионером с Бюро закупок Главного управления международного сотрудничества Главного управления вооружения и военной техники Народно-освободительной армии Китая.

По условиям контракта, продублированным в договоре, половина стоимости спецпродукции оплачивалась заводу в долларах США, а вторая половина – в клиринговой валюте для использования строго на закупку китайских товаров через специальный корреспондентский счет Внешэкономбанка в Банке Китая.

Отгрузка спецпродукции была осуществлена в декабре 2003 года; 50 процентов выручки в долларах США поступили на счет завода.

В отношении второй половины выручки, зарезервированной для закупки товаров, завод заключил с взаимозависимым юридическим лицом – открытым акционерным обществом «Оборонительные системы» (далее – общество) – договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36, в соответствии с которым общество приняло на себя обязательство закупить в Китайской Народной Республике (далее – КНР) товары, оплата которых должна быть произведена за счет зарезервированных в Банке Китая денежных средств, продать их в третьи страны, а вырученные от продажи денежные средства за минусом издержек и комиссионного вознаграждения (всего 25 процентов) перечислить заводу.

Во исполнение указанного договора общество осуществило куплю-продажу китайской кукурузы и обеспечило перечисление денежных средств, вырученных от ее продажи (6 234 928,96 доллара США), за минусом средств, причитавшихся ему как комиссионеру (1 567 711 долларов США), на расчетный счет завода...

Инспекция сочла расходы на комиссионное вознаграждение общества экономически неразумными, не связанными с деятельностью, направленной на получение прибыли, а документы по купле-продаже кукурузы, имеющиеся у завода, – не подтверждающими факта осуществления сделок во исполнение договора, заключенного с обществом...

Арбитражный суд города Москвы признал доводы инспекции доказанными, указав в своем решении на следующие обстоятельства.

Договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36 заключен заводом с взаимозависимым лицом с условием оплаты услуг в размере, значительно превышающем размер прибыли, полученной от сделок с кукурузой (542,12 доллара США).

В результате экономически невыгодных условий договора комиссии прибыль завода от продажи спецпродукции в КНР оказалась заниженной.

Завод не представил доказательств отсутствия возможности самостоятельно осуществлять деятельность на рынке КНР и наличия каких-либо особых условий для привлечения в качестве посредника именно общества. Необходимость в особых условиях расчета за поставленную в КНР спецпродукцию также не подтверждена.

Завод осуществлял хозяйственные связи с предприятием, имеющим налаженные взаимоотношения с китайскими партнерами, с оплатой ему как комиссионеру услуг в меньшем, чем обществу, размере.

Согласно коносаментам, приложенным обществом к отчетам заводу, кукуруза вывезена из КНР в декабре 2003 года, в то время как контракты на ее закупку и продажу были заключены обществом в феврале 2004 года. В коносаментах отсутствуют данные как о самом обществе, так и о его контрагентах по сделкам купли-продажи кукурузы.

В результате суд пришел к выводу: завод совместно со своим взаимозависимым партнером – обществом – заключили договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36 с единственной целью – увеличить расходы завода на лишние экономического смысла затраты для получения необоснованной налоговой выгоды.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводами суда первой инстанции. Однако судами не учтено следующее.

Осуществляя предпринимательскую деятельность, завод вправе на свой риск заключать хозяйственные сделки в соответствии с действующим законодательством и самостоятельно оценивать их экономическую эффективность и целесообразность.

Договор завода с предприятием от 25.02.2003, на основании которого осуществлялась поставка спецпродукции, заключен с особыми условиями расчетов, согласно которым сумма выручки, эквивалентная 50 процентам стоимости спецпродукции, могла быть использована заводом только на закупку китайских товаров.

Исходя из статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Инспекция правильно указала в акте проверки на то, что доходы и расходы по сделкам с кукурузой должны были учитываться заводом при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Вместе с тем оплата услуг комиссионера в соответствии со статьями 253, 264 Кодекса могла быть отнесена к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Общество, являясь комиссионером, выполнило свои обязательства перед заводом: товар был закуплен, вывезен за пределы КНР, вырученные от его продажи денежные средства за минусом комиссионного вознаграждения поступили на расчетный счет завода.

Денежные расчеты, связанные с закупкой и продажей кукурузы, осуществлялись через счет Внешэкономбанка в Банке Китая. Банковские документы по расчетам общества с продавцом кукурузы и ее покупателем имеют указания на внешнеэкономические контракты, заключенные обществом с иностранными юридическими лицами в процессе выполнения поручения завода.

Эти контракты на закупку кукурузы и ее продажу российскому праву не подчинены и в разделе 4 «Дата и условия поставки» содержат указание: «Документы, выписанные до подписания контракта, приемлемы». Следовательно, кукуруза, отгруженная за пределы КНР до подписания контрактов, могла быть засчитана в счет выполнения обязательств по ним.

Вывод инспекции, поддержанный судами, об отсутствии деловой цели при осуществлении сделок купли-продажи кукурузы обоснован отсутствием экономической выгоды от совершения таких операций, то есть отсутствием экономической целесообразности названных сделок.

В компетенцию налогового органа входит контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов. Однако налоговое законодательство не использует понятие «экономическая целесообразность» и не регулирует порядок ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не подлежала оценке инспекцией или судом с точки зрения их целесообразности, эффективности, рациональности...

Деловая цель в предпринимательской деятельности может быть достигнута как путем совершения одной гражданско-правовой сделки, так и в результате совершения нескольких сделок. При этом отсутствие положительного экономического результата от осуществления хозяйственной операции само по себе не свидетельствует о стремлении налогоплательщика получить необоснованную налоговую выгоду.

Закупка китайского товара была обусловлена условиями контракта на поставку спецпродукции в КНР. Целью сделок купли-продажи кукурузы являлось прежде всего получение выручки от продажи спецпродукции в свободно конвертируемой валюте. В рассматриваемом случае целенаправленность всех сделок и экономический результат операций взаимосвязаны.

Следовательно, вывод судов об отсутствии у завода деловой цели, основанный на результате сделок купли-продажи кукурузы вне связи их с поставкой спецпродукции, является ошибочным.

Александр Николаевич Медведев

ДЕЛОВАЯ ЦЕЛЬ
Легенда для налоговой

Ответственный выпускающий *Астапов И.В.*
Корректор *Соколова Н.М.*
Компьютерная верстка *Фролова А.Ю.*
Оформление *Богданова В.А.*

ЗАО «Аудит БТ»
101000, Москва, Чистопрудный б-р, д.2

Подписано в печать 30.03.2010. Формат 60x84 $\frac{1}{16}$. Бумага офсетная.
Печать офсетная. Усл. печ. л. 8,875. Уч.-изд. л. 9,5.
Тираж 3000 экз. Заказ № .

Издано при участии ИПЦ «Маска»