ТАТЬЯНА МЕДВЕДЕВА АЛЕКСАНДР МЕДВЕДЕВ

НАЛОГОВЫЕТЕОРЕМЫ

2-ОЕ ИЗДАНИЕ ПЕРЕРАБОТАННОЕ ДОПОЛНЕННОЕ

УДК 336.225.62/338.224 ББК 65.261.4 М42

Медведева Т.В., Медведев А.Н. **Налоговые теоремы (с доказательствами)** / 2-е издание переработанное, дополненное. – М.: Аудит БТ, 2014, 128 с.

В 2013 году авторами выпущены три брошюры, содержащие налоговые теоремы, налоговые заповеди и налоговые тезисы. Эти работы с должным пониманием были восприняты как профессиональным сообществом, так и сотрудниками коммерческих организаций различных специальностей. Учитывая огромный интерес к данной теме, нами подготовлено новое издание, представляющее собой переработку этих брошюр с изложением доказательств основных налоговых теорем, без понимания которых невозможно осуществлять предпринимательскую деятельность в современной России.

Лаконичность изложения, насыщенного практическими примерами, позволяет донести до массового читателя практические вопросы налогового планирования, без понимания которых сейчас просто стыдно называться компетентным специалистом в какой-либо предметной области.

В тексте книги использованы мысли и афоризмы из сочинения Козьмы Пруткова «Плоды раздумья» — псевдоним группы литераторов:братья Алексей (1821-1908), Владимир (1830-1884) и Александр (1826-1896) Михайловичи Жемчужниковы иих двоюродный брат поэт Алексей Константинович Толстой (1817-1875).

ISBN

© Медведева Т.В., Медведев А.Н. © Курилов А.С., иллюстрации

Содержание

Коротко об авторах	5
Теорема № 1: Не следует бездумно	
доверяться налоговикам.	7
Теорема № 2: Рекомендации всех советчиков	
и консультантов необходимо оценивать критически	18
Теорема № 3: От каждого сотрудника в отдельности	
и от всех вместе зависят суммы налогов,	
подлежащие уплате в бюджет организацией	29
Теорема № 4: Обоснование и документальное	
подтверждение расходов –	
обязанность инициатора затрат	35
Теорема № 5: Налогоплательщик – юридическое лицо)
не обладает «презумпцией невиновности»	64
Теорема № 6: Защита сделок от переквалификации –	
дело профессиональной чести и совести юристов	75
Теорема № 7: Все так называемые «договорные»	
цены должны быть обоснованы	88
Теорема № 8: Расходы, которые не учитываются	
при исчислении налогооблагаемой прибыли,	
приводят к необходимости уплаты излишних	
сумм налога на прибыль, исходя из чего	
в текущей деятельности в качестве инструмента	
налогового планирования следует	
руководствоваться алгоритмом признания расходов	98
Теорема № 9: Безвозмездно – отнюдь не означает	
абсолютно «даром»	. 102
Теорема № 10: Случайные связи – опасны!	. 108
Заключение	. 122

Самый талантливый человек на свете должен часто выслушивать точки зрения даже тех, кого он считает менее способными, чем он сам.

Ришельё, «Политическое завещание, или Принципы управления государством»

Словари определяют слово «теорема» как математическое положение, истинность которого устанавливается путём доказательства. Несмотря на то, что некоторые считают, что налогообложение — это вообще не наука, а в Налоговом кодексе РФ отсутствуют требующие доказывания положения, на самом деле это не совсем так.

Данная книга содержит самые важные для налогообложения положения (тезисы, заповеди), требующие доказательства, в связи с чем авторы и считают их теоремами (в отличие от аксиом, которые, являясь очевидными истинами, в доказательствах не нуждаются).

Поскольку критерием истины является практика, то и доказательствами являются примеры из арбитражной практики, тем более что на её приоритет указано в письме ФНС от 26 ноября 2013 г. \mathbb{N} ГД-4-3/21097.

Распространённым заблуждением является тезис, согласно которому налоги — это исключительная тема для бухгалтеров и налоговых инспекторов. На самом деле налоговые последствия организаций зависят от каждого сотрудника в отдельности и от всех вместе — именно этому и посвящены все десять налоговых теорем с доказательствами, предназначенные самому широкому кругу современных специалистов.

Личное участие авторов в многочисленных налоговых спорах, получивших своё логичное завершение в судебных решениях различных инстанций, позволяет более аргументированно доказывать все десять налоговых теорем.

Коротко об авторах

Медведева Татьяна Владиленовна окончила экономический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1985 г., квалификация — экономист, преподаватель политической экономии, в 1991 г. прошла обучение на курсах Московского финансового института. Первая запись в трудовой книжке содержит экзотическую должность — «рабочая эстрадно-симфонического оркестра Центрального телевидения и радиовещания».

Один прадед работал бухгалтером на кожевенном заводе в Петрограде, а другой – служил начальником службы тяги Виндавской железной дороги, что, видимо, и предопределило как профессию, так и занимаемые в последние годы руководящие должности: исполнительного директора группы компаний «Аудит БТ», финансового директора ряда организаций и даже председателя правления ГСК!

Медведев Александр Николаевич окончил Московский экономико-статистический институт дважды: в 1978 г. и в 1996 г., по квалификации — инженер-аналитик и экономист, окончил также ФПК МИРЭА, УМЛ МГК КПСС, ВИПК Госснаба СССР, в 2000 г. в РАГС защитил диссертацию по проблемам регулирующей функции налогов в современной России (присуждена учёная степень кандидата экономических наук). Специализируется в вопросах на стыке бухгалтерского учёта, налогообложения и гражданского права, чему посвящены 66 книг и свыше 1000 журнальных и газетных публикаций, опубликованных с 1995 года. Провёл сотни семинаров и рабочих совещаний по налоговым проблемам в 63 городах России. Генеральный директор ЗАО «Аудит БТ», член Аудиторской палаты России и научно-экспертного совета Палаты налоговых консультантов.

Прадеды крестьянствовали, а родители были кадровыми офицерами ещё РККФ и РККА, в связи с чем 23 февраля никогда не воспринималось как чисто мужской праздник.

Аудит и консалтинг – это не столько семейный бизнес, сколько способ самовыражения и самоутверждения, призванный помогать налогоплательщикам противостоять произволу государственной машины.

Настоящее есть следствие прошедшего, а потому непрестанно обращай взор свой на зады, чем сбережёшь себя от знатных ошибок.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»



Как только инспектор увидит, что вы знаете свои права, он оставит вас в покое! Не надо уступать этим людям: они стригут только тех, кто позволяет себя стричь.

Луи Верней и Жорж Берр, «Школа налогоплательщиков»

Теорема № 1: Не следует бездумно доверяться налоговикам.

Дано:

- налогоплательщики и налоговая служба;
- налогоплательщики платят налоги, а налоговая служба обеспечивает процесс сбора налогов.

Требуется доказать, что не следует бездумно доверяться налоговым органам.

Доказательство теоремы:

Налогоплательщикам не следует ожидать понимания (и уж тем более — сочувствия!) от сотрудников налоговых органов, поскольку у них только *одна цель*: сколько бы налогоплательщик ни заплатил в бюджет самостоятельно, попытаться «*доначислить*» суммы налогов, штрафов и пеней!

Для достижения своей цели налоговые органы идут на всё, включая, мягко говоря, и недопустимые методы (так, например, в постановлении Президиума ВАС РФ от 9 февраля 2010 г. № 6070/09 констатируется, что повторное рассмотрение судом кассационной инстанции жалобы налогового органа при наличии уже состоявшегося постановления того же суда по данному делу по жалобе налогоплательщика *недопустимо* и противоречит принципам, закреплённым в АПК РФ).

Любое утверждение налогового органа, по мнению самого нало-

гового органа, уже является истиной, причём – в последней инстанции, с чем, однако, не соглашаются суды:

- «поскольку налоговый орган не представил никаких доказательств недостоверности представленных обществом данных, его утверждения являются голословными» (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30 ноября 2012 г. № 09АП-31032/2012 по делу № A40-7640/09-115-26);
- «утверждение налогового органа об отсутствии документального подтверждения разделения работ является голословным» (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 8 июня $2010 \text{ г. } № 09\text{A}\Pi\text{-}10437/2010\text{-AK}$ по делу № A40-140005/09-33-1061);
- «все утверждения инспекции являются голословными и не подтверждены обстоятельствами дела» (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21 апреля 2010 г. № 09АП-6390/2010-АК по делу № A40-95742/08-111-488).
- «... утверждение налогового органа о том, что счета-фактуры от спорных контрагентов выписывались одним и тем же лицом, голословно»). (постановление Φ AC Московского округа от 20 сентября 2012 г. по делу № A40-133560/11-75-534).

В постановлении ФАС Московского округа от 26 ноября 2008 г. № KA-A40/11006-08 по делу № A40-19659/08-115-44 содержится вопиющий пример ϕ альсификации доказательств налоговым органом:

- при рассмотрении дела в суде налоговым органом представлено доказательство список о направлении корреспонденции, свидетельствующий о направлении инспекцией требований об уплате налога, сбора, пени и штрафа;
- налогоплательщиком было сделано заявление о фальсификации доказательства и, согласно протоколу судебного заседания по результатам рассмотрения судом первой инстанции заявления налогоплательщика о фальсификации доказательств, указанный список исключён с согласия налоговой инспекции из числа доказательств по делу.

Вот так: *«поймали за руку»*, но с согласия «пойманного» сфальсифицированный документ был просто исключён из доказательств по делу! И – что самое примечательное – никакой ответственности за подлог!

А вот эпизод из нашего собственного опыта (непосредственным участником обсуждения акта выездной налоговой проверки был A.H. Medsedes, помогавший налогоплательщику отбиться от претензий налоговиков почти на 800 млн.руб.):

- по результатам обсуждения акта проверки и возражений налогоплательщика (налоговый орган назначил в порядке п. 6 ст. 101 НК РФ дополнительные мероприятия налогового контроля и направил запросы в органы Ростехнадзора и Росприроднадзора по специфическим вопросам, напрямую касающимся определения налоговой базы по НДПИ;
- однако, даже получив соответствующие ответы, подтверждавшие правоту налогоплательщика, налоговый орган просто *проигнорировал* их, вынеся решение о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Разумеется, что правоту налогоплательщика подтвердили суды всех инстанций, однако налоговики — *вопреки* разъяснениям компетентных органов — безуспешно продолжали настаивать на своей неправильной позиции (см. решение Арбитражного суда Оренбургской области от 28 января 2009 г. по делу № А47-7237/2008, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 3 апреля 2009 г. № 18-АП-1925/2009 по делу № А47-7237/2008, ФАС Уральского округа от 30 июня 2009 г. № Ф09-627/09-С3 по делу № А47-7237/2008 и определение ВАС РФ от 27 октября 2009 г. № ВАС-13799/09 по делу № А47-7237/2008).

Кстати: для налоговых органов *игнорирование* любой информации, не подтверждающей их позицию, достаточно распространённая ситуация — так, например, в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 декабря 2013 г. № 09АП-433502013 по делу № A40-92978/13 констатируется, что довод налогоплательщика (о наличии оснований для применения «правила 5%» по п. 4 ст. 170 НК РФ) был заявлен им в возражениях на акт выездной налоговой проверки, «однако был полностью проигнорирован Инспекцией при вынесении *Решения. При подготовке апелляционной жалобы в ФНС этот довод был повторен. Однако ФНС также проигнорировала данный довод*».

Всегда держись начеку!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

При общении с налоговыми органами налогоплательщикам следует проявлять особую бдительность и всегда быть готовыми к тому,

что налоговые органы могут всё «перевернуть с ног на голову»:

- исказить фактические обстоятельства: «на основе анализа и оценки представленных обществом доказательств суды установили, что выводы налогового органа не соответствуют фактическим обстоятельствам» (постановление ФАС Московского округа от 9 февраля 2010 г. № КА-А40/191-10 по делу № А40-12621/09-76-42);
- исказить **нормы материального права**: «Доводы налогового органа основаны на неправильном толковании норм материального права» (постановление ФАС Московского округа от 23 декабря 2010 г. № KA-A4/16515-10 по делу № A41-18952/10);
- и **нормы процессуального права**: «Суды установили, что налоговая инспекция не проводила опрос водителей в соответствии с требованиями статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации» (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20 декабря 2010 г. по делу № А53-27110/2009);
- и даже *правовую позицию высших судов* Российской Федерации: «Кроме того, налоговым органом <u>извращена</u> правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации. Утверждение ответчика, что судебной защите подлежат интересы только добросовестных налогоплательщиков, противоречит разъяснениям, данным неоднократно Конституционным Судом Российской Федерации» (постановление ФАС Поволжского округа от 2 апреля 2003 г. № A12-3838/02-C36).

В постановлении ФАС Московского округа от 19 октября 2007 г. № КА-А40/10743-07 по делу № А40-3936/07-99-23 констатируется игнорирование налоговым органом даже аксиомы НК РФ: «Согласно пункту 5 статьи 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику тем налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Суды правильно указали, что в данном случае заместитель руководителя ИФНС России № 7 по г. Москве А. не мог не знать о факте снятия налогоплательщика с налогового учета в ИФНС России № 7 по г. Москве, следовательно, действия указанного должностного лица, направившего требование спустя несколько месяцев после снятия налогоплательщика с налогового учета, выходят за пределы его полномочий». При этом в постановлении суда отмечено: «Заместитель руководителя ИФНС России № 7 по г. Москве А., извещенный надлежащим образом о месте и времени рассмотрения дела, в судебное заседание не явился».

В качестве ещё одного примера можно также привести определение ВАС РФ от 14 декабря 2009 г. № ВАС-16902/09:

- вопреки правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ от 4 марта 2008 г. № 14227/07 и от 3 июня 2008 г. № 615/08:
- налоговый орган в порядке надзора пытался обжаловать проигранный спор по аналогичным обстоятельствам;
- что не могло не остаться без надлежащей оценки судей ВАС РФ: «приведенные инспекцией в настоящем заявлении доводы уже получали правовую оценку суда надзорной инстанции, что игнорируется инспекцией и влечет заведомо необоснованное обращение в высшую судебную инстанцию при отсутствии в заявлении какихлибо новых аргументов».

Достаточно часто налоговые органы не в ладах с арифметикой, однако при этом – почему-то всегда в пользу бюджета:

- в постановлении ФАС Московского округа от 22 декабря 2006 г. по делу № КА-А40/11448-06 отмечено: «Суд пришёл к выводу о неправомерности довода Налоговой инспекции, признав расчёт налогового органа составленным арифметически неверно, а данные первичных документов искаженными»;
- в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 27 марта 2007 г. по делу № Ф08-1399/2007-579А признано, что «налоговым органом неверно арифметически рассчитана сумма налога, подлежащая уплате в бюджет»;
- в постановлении ФАС Уральского округа от 9 июня 2010 г. № Ф09-4154/10-С2 по делу № А50-30611/2009 констатируется, что «инспекцией неверно определен размер полученных авансов, поскольку при расчете налоговых обязательств начальное сальдо на 01.01.2006 принято в сумме $12\,310\,239,38$ руб., тогда как задолженность за поставленный товар составила $5\,259\,383,57$ руб.»;
- в постановлении ФАС Поволжского округа от 12 апреля 2011 г. по делу № А55-14064/2009 кассационная инстанция дала оценку решениям судов первой и апелляционной инстанций: «судами правомерно указано, что при вынесении решения налоговый орган вследствие арифметической ошибки неверно исчислена налогооблагаемая база и налог на прибыль, что привело к завышению налога на прибыль за 2006 год на 1 905 342 руб. (170 775 486 168 870 144)»;
- в постановлении ФАС Московского округа от 11 ноября 2013 г. по делу № A40-172804/12-91-764 также присутствует диагноз: «Cy-

дами также правомерно указано, что *НДС* рассчитан налоговым органом неверно...».

Так что перепроверять все расчёты налоговых органов никогда не бывает лишним!

Налоговики, подобно фокусникам, подчас доначисляют налоги совершенно неожиданным образом: так, например, обнаружив в договоре поставки условие об отсрочке платежа, они производят следующие арифметические действия:

где:

J3 – дебиторская задолженность покупателя перед продавцом;

T — период времени (в днях) от момента возникновения дебиторской задолженности до момента её погашения или до окончания проверяемого налогового периода (если задолженность не погашена);

 $P\Phi$ – 1/360 ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ (п. 2 Постановления совместного Пленума ВС РФ № 13 и ВАС РФ № 14 от 8 октября 1998 г.);

СД – сокрытый от налогообложения доход.

Дальше уже вообще всё просто: $C \cancel{\mathcal{I}} \times 20 \% =$ сумма неуплаченного продавцом налога на прибыль!

Если у фокусника Дэвида Копперфильда (David Copperfield) мановением руки исчезает железнодорожный вагон, то налоговики подобным же чудесным образом обнаруживают у налогоплательщиков сокрытый от налогообложения доход!

И всё потому, что налоговики трактуют любую отсрочку (рассрочку) платежа в качестве коммерческого кредита, по которому у продавца «автоматически» согласно ст. 823 ГК РФ должен возникать доход в виде начисленных на дебиторскую задолженность процентов — при этом, поскольку договором поставки не предусмотрен никакой процент, то согласно п. 2 ст. 823 и п. 1 ст. 809 ГК РФ налоговики за основу своего расчёта берут ставку рефинансирования. Если читатель сочтёт это бредом, авторы отсылают этого читателя к постановлению ФАС Московского округа от 26 марта 2009 г. № КА-А40/2217-09 по делу № А40-52116/08-118-242, в котором налогового органу в третий раз (вслед за судами первой и апелляционной инстанций) было отказано в доначислении налога на прибыль!

Несмотря на то, что условие договора об отсрочке (рассрочке)

платежа или авансирование покупателем продавца автоматически не приводит к возникновению отношений по коммерческом кредиту, а только в том случае, если условие о нем прямо прописано в основном договоре между партнерами (см., в частности, постановления ФАС Уральского округа от 27 августа 2009 г. № Ф09-6245/09-С5 по делу № А60-868/2009-С2, ФАС Московского округа от 16 ноября 2010 г. № КГ-А40/13977-10 по делу № А40-157913/09-110-1001, ФАС Поволжского округа от 15 марта 2010 г. № А65-28147/2009 и от 17 января 2011 г. по делу № А49-3817/2010, а также определение ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 1511/09), во избежание излишних конфликтов с налоговыми органами следует во всех договорах, предусматривающих отсрочки (рассрочки) платежей или авансы, чётко фиксировать:

- либо эти условия являются коммерческим кредитом с установлением соответствующего процента,
- либо это не коммерческий кредит: «к правоотношениям сторон по данному договору нормы ст. 823 ГК РФ о коммерческом кредите не применяются».

Если же покупателем по договору купли-продажи является физическое лицо, то отсрочку (рассрочку) платежа налоговики также трактуют в качестве коммерческого кредита, но теперь уже с доначислением НДФЛ покупателю – на материальную выгоду в виде экономии на процентах согласно пп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ исходя из 2/3 ставки рефинансирования Банка России (см. письмо ФНС от 4 марта 2014 г. № ГД-4-3/3665@), в связи с чем следует иметь в виду, что коммерческий кредит в принципе не может возникать в отношении передачи индивидуально-определённых вещей (см. постановления ФАС Центрального округа от 31 июля 2008 г. по делу № А62-813/2008 и от 14 ноября 2008 г. по делу № А62-2389/2008).

Не во всяқой игре тузы выигрывают! Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Не верить на слово, а всё за всеми перепроверять – данная заповедь универсальна, поскольку у налоговиков, видимо, существует некая «машина времени», позволяющая им предъявлять претензии налогоплательщикам:

- как из прошлого по прежней редакции закона, *уже не действовавшей* в момент спорных правоотношений (постановление ФАС Московского округа от 10 мая 2011 г. № KA-A40/4463-11 по делу № A40-44909/10-76-216);
- так и из будущего по закону, который *ещё не вступил* в силу в проверяемом периоде (постановление ФАС Московского округа от 20 февраля 2012 г. по делу № A40-65927/11-99-292).

Следует также иметь в виду, что территориальные налоговые органы почему-то не всегда считаются с позицией ФНС, что можно проиллюстрировать следующим примером:

- в письме ФНС от 23 сентября 2011 г. № ЕД-4-3/15678@ указано на необходимость неукоснительного применения налоговыми органами при реализации возложенных на них полномочий положений писем ФНС России, размещённых на сайте ФНС России;
- на сайте ФНС было размещено письмо ФНС от 16 июня 2010 г. № ШС-37-3/4248@, содержащее согласованную с Минфином России позицию по признанию расходов по процентам по займам кредитам (это было актуально для налоговых периодов до 1 января 2014 г.);
- несмотря на то, что, согласно условиям договора займа, начисление процентов производилось ежедневно, ИФНС России по г. Домодедово Московской обл. решением от 18 февраля 2011 г. (т.е. спустя 8 месяцев после опубликования позиции ФНС и *вопреки ей*!) привлекла налогоплательщика к налоговой ответственности за необоснованное включение в расходы начисленных, но не уплаченных процентов, а вышестоящий налоговый орган (УФНС по Московской области) оставил решение ИФНС в силе!

Несмотря на то, что налогоплательщик выиграл налоговый спор в первой и апелляционной инстанции, ФАС Московского округа в постановлении от 5 июля 2012 г. по делу № А41-20293/11 почемуто признал правоту налогового органа, а определением ВАС РФ от 1 октября 2012 г. № ВАС-10178/12 налогоплательщику было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора, а ведь налогоплательщик уже на стадии выездной налоговой проверки мог в административном порядке пожаловаться на свою ИФНС непосредственно в ФНС или в прокуратуру: игнорирование отдельными должностными лицами федеральной службы указаний вышестоящего федерального органа — это угроза федерализму!

Если в ст. 5 Федерального закона РФ от 31 июля 1995 г. № 119-ФЗ

«Об основах государственной службы Российской Федерации» прямо было предусмотрено, что государственная служба основана на 12-ти принципах, в том числе и на «обязательности для государственных служащих решений, принятых вышестоящими государственными органами и руководителями в пределах их полномочий и в соответствии с законодательством Российской Федерации», то в ст. 3 ныне действующего Федерального закона РФ от 27 мая 2003 г. № 58-ФЗ «О системе государственной службы Российской Федерации» отсутствует подобный принцип, однако присутствует «федерализм, обеспечивающий единство системы государственной службы и соблюдение конституционного разграничения предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти и органами государственной Федерации».

Именно как угрозу федерализму и следует расценивать игнорирование территориальными налоговыми органами позиции ФНС! Тем не менее в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 декабря 2013 г. № 09АП-433502013 по делу № А40-92978/13 суд вынужден был констатировать, что довод МИФНС по КН № 1 «об отсутствии обязанности Инспекции руководствоваться позицией ФНС противоречит действующему законодательству».

Итак, констатируем:

- во-первых, не следует слепо доверяться налоговикам,
- во-вторых, не следует также и бояться их!

Проявление страха перед любыми угрозами провоцирует насилие (виктимность – от лат. *victima* (жертва) – склонность стать жертвой).

Нелишним будет в этой связи напомнить заветы классиков марксизма-ленинизма:

- ...Либо принять вызов к борьбе, либо сдаться без борьбы... (К. Маркс, Собр. соч., т. 33, с. 175);
- Нельзя успешно бороться, если наперёд отказываешься от победы (В.И. Ленин, Полн. собр. соч., т. 14, с. 185).

Итак, теорема доказана, как говорится в математике, «что и требовалось доказать», а какие-либо комментарии здесь излишни, поэтому выводы пусть каждый делает для себя сам...



Примеры из личной арбитражной практики авторов по защите налогоплательщиков от незаконных действий налоговых органов:

- **отмена решений о взыскании с налогоплательщика налогов** (постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 апреля 2006 года по делу № 09АП-1175/06-АК и от 13 мая 2008 г. по делу № Λ 441- Λ 4735/07);
- взыскание с налогового органа процентов, начисленных на сумму излишне взысканного налога на прибыль (постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 мая 2011 г. по делу № А41-18516/10, ФАС Московского округа от 6 сентября 2011 г. по делу № А41-18516/10, Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 мая 2008 г. № 10АП-1290/08-АК, ФАС Московского округа от 1 сентября 2008 г. № КА-А1/7294-08 по делу № А41-К2-17735/07, решение Арбитражного суда Московской области от 25 ноября 2008 г. по делу № А41-К2-14598/07);
- взыскание с налогового органа в пользу налогоплательщика судебных расходов (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30 ноября 2010 г. по делу № A41-K2-17735/07);
- обжалование бездействия таможенного органа по возврату НДС (постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 24 декабря 2008 г. № 09АП-16613/2008-АК по делу № A40-38041/08-20-93 и ФАС Московского округа от 8 апреля 2009 г. № КА-A40/2606-09 по делу № A40-38041/08-20-93);
- доказательство того, что шлак является отходом металлургического производства и его реализация освобождена от НДС на основании пп. 25 п. 2 ст. 149 НК РФ (решения АС Московской области от 21 ноября 2013 г. по делу № А41-34791/13, от 21 ноября 2013 г. по делу № А41-34899/13 и от 28 ноября 2013 г. по делу № А41-34789/13).

Вред или польза действия обуславливается совокупностью обстоятельств.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»



Те, кто не знает законов, расплачиваются за тех, кто знает законы слишком хорошо.

Луи Верней и Жорж Берр, «Школа налогоплательщиков»

Теорема № 2: Рекомендации всех советчиков и консультантов необходимо оценивать критически.

Дано:

- организация, желающая законно платить налоги, а по возможности – «оптимизировать» свои налоговые обязательства;
- различные советчики и консультанты, предлагающие свои «профессиональные» услуги.

Требуется доказать, что слепо доверять советчикам и консультантам крайне опасно.

Доказательство теоремы:

1. Советы «налоговых схемотехников»

Для начала — о советах так называемых «налоговых схемотехников», которые, артистично повествуя о «налоговой оптимизации», предлагают различные решения *по экономии на налогах*, которые на деле оказываются капканами, попадание в которые гарантирует налогоплательщикам доначисление ранее «сэкономленных» налогов + +штрафы + пени.

Критерием истины является практика, поэтому критерием «живучести» любой налоговой схемы является арбитражная практика, ко-

торая, как правило, негативна к налогоплательщикам, бездумно применявшим навязанные им самые распространённые налоговые схемы:

- такой способ ухода от НДС, как внесение имущества в уставный капитал с последующей продажей долей (акций), суды квалифицируют в качестве скрытой купли-продажи с доначислением НДС (см., в частности, постановления ФАС Уральского округа от 6 мая 2010 г. № Ф09-3163/10-С2 по делу № А71-14225/2009-А31 и от 17 января 2011 г. № Ф09-10132/10-С2 по делу № А50-8571/2010);
- оформление вместо аванса задатка или обеспечительного платежа, который согласно условиям договора зачитывается в счёт платежей по договору, не спасает от доначисления НЛС (см., в частности, постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 октября 2004 г. по делу № А05-2537/04-18, ФАС Уральского округа от 7 июня 2005 г. по делу № Ф09-2415/05-С7 и от 9 июня 2009 г. № Ф09-2938/09-С2 по делу № А60-36603/2008-С6, ФАС Поволжского округа от 9 апреля 2009 г. по делу № А55-7887/2008, от 3 ноября 2009 г. № А57-24482/2008 и от 24 марта 2011 г. по делу № А12-16130/2010 (определением ВАС РФ от 8 июля 2011 г. № ВАС-8319/11 налогоплательщику было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Московского округа от 19 января 2011 г. № КА-А40/16964-10 по делу № А40-38853/10-107-202 и от 19 января 2011 г. № КА-А40/16866-10 по делу № А40-62580/10-76-255, ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2013 г. по делу № А27-2581/2012 (определением ВАС РФ от 23 апреля 2013 г. № ВАС-4752/13 налогоплательщику было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ);
- включение в текст договора поставки особого порядка перехода права собственности на товар в соответствии со ст. 491 ГК РФ не спасёт ни от НДС (см., в частности, постановления ФАС Дальневосточного округа от 16 января 2003 г. по делу № Ф03-А51/02-2/2813 и от 28 декабря 2005 г. по делу № Ф03-А24/05-2/4213, ФАС Московского округа от 1 июня 2006 г. по делу № КА-А40/4678-06, ФАС Западно-Сибирского округа от 5 июня 2006 г. по делу № Ф04-3145/2006(23052-А03-31), ФАС Московского округа от 13 ноября 2008 г. № КА-А41/10424-08 по делу № А41-К2-11775/07, ФАС Западно-Сибирского округа от 14 марта 2007 г. по делу № Ф04-1234/2007(32201-А27-41), ФАС Уральского округа от 6 марта 2007 г. по делу № Ф09-1202/07-С2, ФАС Поволжского округа от 27 сентября 2007 г. по делу № А49-1388/2007-73А/7), ни от налога на прибыль (см. п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98);
- прикрытие аванса займом также не спасает от доначисления НДС (см., в частности, постановления Президиума ВАС РФ от 17 сентября 1996 г. № 367/96, ФАС Уральского округа от 13 мая 2003 г. по делу № Ф09-1336/03-АК, ФАС Поволжского округа от 10 октября 2006 г. по делу № А55-2655/06 и от 27 апреля 2010 г. по делу № А49-8216/2009, ФАС Центрального округа от 22 января 2009 г. по делу № А64-7270/07-13 и др.);

- «инвалидные» схемы при формальном их применении не освобождают от НДС (см., в частности, постановление ФАС Поволжского округа от 3 марта 2006 г. № А65-9291/05-05-СГ1-5 и от 21 ноября 2007 г. по делу № А55-18001/06, а также Президиума ВАС РФ от 14 сентября 2010 г. № 1809/10, № 1812/10 и № 1814/10);
- искусственное создания убытков не спасёт от доначисления налога на прибыль (см., в частности, постановлении ФАС Поволжского округа от 21 декабря 2006 г. по делу № А65-2314/2006, ФАС Северо-Кавказского округа от 21 декабря 2010 г. по делу № А53-6177/2010, ФАС Западно-Сибирского округа от 28 декабря 2009 г. по делу № А27-9058/2009 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 28 апреля 2010 г. № ВАС-5187/10), равно как и искусственные расходы, не обоснованные по цели и несоразмерные по цене (см., в частности, решение Арбитражного суда г. Москвы от 18 июля 2007 г. по делу № А40-22708/07-141-138 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20 сентября 2007 г. по делу № 09АП-12372/07-АК).

Не следует заблуждаться относительно того, что налоговые органы не в курсе деятельности так называемых «налоговых схемотехников» – так, в письме ФНС от 31 октября 2013 г. № СА-4-9/19592 приведены самые распространённые схемы, направленные на уход от налогообложения:

- 1) создание «схемы», направленной на увеличение стоимости товаров для **искусственного завышения** сумм налоговых вычетов по НДС и увеличения расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, при наличии реальных хозяйственно-финансовых операций по приобретению товара;
- 2) использование в деятельности налогоплательщика организаций-«однодневок» (в ряде случаев прямо или косвенно подконтрольных проверяемому налогоплательщику), не осуществляющих реальной финансово-хозяйственной деятельности, с целью завышения сумм налоговых вычетов по НДС и увеличения расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, путём заключения договоров с такими организациями;
- 3) «дробление» бизнеса с целью применения льготного режима налогообложения (единого налога на вмененный налог);
- 4) использование «**подконтрольных**» организаций в целях минимизации единого социального налога;
- 5) совершение хозяйственных операций, формально соответствующих требованиям действующего налогового законодательства,

однако не имеющих разумной деловой цели, за исключением получения необоснованной налоговой выгоды.

Разоблачить подобные схемы не так уж и просто, но некоторые налоговые инспекции преуспели в этом деле (см., в частности, постановления ФАС Дальневосточного округа от 4 июня 2013 г. № Ф03-1911/2013 (определением ВАС РФ от 7 октября 2013 г. № ВАС-13718/13 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора), ФАС Волго-Вятского округа от 17 апреля 2013 г. по делу № А11-4694/2011, ФАС Центрального округа от 29 апреля 2013 г. по делу № A14-13976/2011).

Если на клетке слона прочтешь надпись «буйвол», не верь глазам своим!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

.....

У разработчиков налоговых схем существует следующая классификация:

- «чёрные схемы» прямое нарушение закона, создание фиктивных расходов, умышленное искажение отчётности (в данном случае к сделкам в рамках подобных схем применимы нормы п. 1 ст. 170 ГК РФ о мнимых сделках, т.е. сделках, заключённых без намерения создания соответствующих правовых последствий: 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 НДС по договорам, которые судом были признаны мнимыми, так как они были совершены лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия);
- «серые схемы» формально законные действия, основанные на пробелах в законодательстве, не нарушающие «букву закона», однако противоречащие «духу закона» (в этом случае необходимо особое «чутьё» на «дух закона», которые юристы иногда сравнивают с нюхом у собаки: «держать нос по ветру»);
- «белые схемы» использование абсолютно законных способов (в первую очередь, специальных режимов налогообложения).

Однако «налоговые схемотехники» (сознательно или по незнанию) вводят в заблуждение своих клиентов, поскольку дело не в цвете схемы, а в способе её применения. Так, например, даже внешне нейтральный хозяйственный инструмент – топор – может использоваться как для благих целей (рубить дрова, обтёсывать брёвна для строительства дома), так и для совершения преступлений, вплоть до убийства! Так каким же инструментом является топор – «белым» или «чёрным»? Очевидно, что это зависит от способа применения инструмента!

Такой же подход применим и в налогообложении.

В п. 2 ст. 170 ГК РФ содержится понятие притворной сделки – притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, ничтожна; к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа сделки, применяются относящиеся к ней правила (см. также Постановление Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22), а согласно ст. 10 ГК РФ является недопустимым злоупотреблением правом.

При этом необходимо напомнить слова Джона Пеппера: «Если будет очевидно, что схема изобретена для ухода от налога, чиновники всегда найдут зацепку (даже порой не совсем законную), чтобы оспорить всю схему целиком».

На тему так называемой «налоговой оптимизации» как минимум два раза было обращено внимание Президента Российской Федерации в ежегодных посланиях Федеральному Собранию Российской Федерации:

- в 2002 году: «Мы обязаны прекратить бессмысленное соревнование между народом и властью когда власть порождает законы, а народ изобретает способы их обхода. Творческая активность людей должна направляться не на так называемую «оптимизацию» налоговых схем, а на развитие собственного дела на базе использования тех норм, которые мы с вами им предлагаем»;
- в 2004 году: «Наконец, важно разграничить правомерную практику налоговой оптимизации от случаев криминального уклонения от налогов».

Так что само по себе понятие «*оптимизация налогообложения*» не является синонимом какого-либо нарушения, поскольку это – лишь один из инструментов управленческой деятельности. Так, например, ФАС Центрального округа неоднократно указывал, что «*не является признаком «недобросовестности»* налогоплательщика уменьшение

на законных основаниях суммы подлежащих уплате налогов, выбор наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа («налоговая оптимизация»)» (см. постановления ФАС Центрального округа от 19 января 2009 г. по делу № А35-1115/08-C21, от 10 февраля 2009 г. по делу № А35-327/08-C21, от 20 февраля 2009 г. по делу № А35-121/08-C10 и др.)

Итак, «налоговая оптимизация» – всего лишь инструмент, который может использоваться:

- как в законных целях;
- так и в незаконных целях.

В определении ВАС РФ от 17 декабря 2009 г. № ВАС-14064/09 так именно и констатируется: «Доводы инспекции о создании схемы незаконной налоговой оптимизации не были признаны обоснованными...».

Если же налоговая оптимизация будет признана судом незаконной, то налогоплательщику придётся вернуть в бюджет не только все «сэкономленные» налоги, но уплатить также штрафы и пени.

Вот типичный пример из постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 ноября 2010 г. \mathbb{N} A33-21987/2009:

- суды, оценив по своему внутреннему убеждению доказательства, пришли к выводу, что налоговая инспекция доказала отсутствие реальных хозяйственных операций между налогоплательщиком и контрагентом;
- руководитель ЗАО показал, что он организовал ЗАО с целью создания других фирм для осуществления транзитных платежей, оказания услуг по продвижению платежей и денежных средств, формально учредителями и руководителями этих фирм являлись работники общества «ХРНК», фактически организации создавались без цели осуществления предпринимательской деятельности, поставка товаров по заключаемым этим обществом договорам фактически не осуществлялась (приговором районного суда данный руководитель был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 173 УК РФ (лжепредпринимательство): являясь руководителем ЗАО, он имел умысел, направленный на создание коммерческих организаций без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность);
- в отношении созданных обществ налоговой инспекцией были проведены контрольные мероприятия, по результатам которых установлено, что эти общества совместно с ЗАО участвовали в оптимизации налогообложения обратившихся к ним лиц, что выражалось в

приобретении векселей на поступившие им денежные средства, которые впоследствии обналичивались.

В Бюджетном послании от 25 мая 2009 г. Президентом России было предложено: «Законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами».

Суды уже давно рассматривают налоговые схемы, направленные на уход от налогообложения, в контексте ст. 10 ГК РФ в качестве злоупотребления правом:

- уход от НДС с аванса с помощью договора займа суд расценил как «злоупотребление правом с использованием механизма гражданско-правовых норм в обход законодательства о налогах и сборах» (постановление ФАС Уральского округа от 13 мая 2003 г. № Ф09-1336/03-АК по делу № А71-334/02);
- сделки заключены исключительно с целью возмещения НДС из федерального бюджета, а в силу статьи 10 ГК РФ не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах (постановление ФАС Дальневосточного округа от 30 марта 2005 г. № Ф03-А04/05-2/166);
- так как совершённая налогоплательщиком сделка носит формальный характер и не обусловлена разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями), то налогоплательщиком допущено злоупотребление правом на вычет НДС и на уменьшение налогооблагаемой прибыли (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 июня 2009 г. по делу № А19-14385/08);
- «Применение искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но лишенных хозяйственного смысла и не имеющих объяснений неналоговыми причинами, рассматривается как злоупотребление правом в сфере налоговых правоотношений. При этом сделка или совокупность сделок, послуживших юридической формой для обхода требований налогового законодательства, сохраняются в гражданско-правовом смысле и не признаются ничтожными или оспоримыми, тем самым разделяются налоговые последствия и юридическая судьба сделки» (постановления Волго-Вятского округа от 1 октября 2012 г. по делу № А82-10992/2011 и от 25 марта 2013 г. по делу № А82-4455/2012).

Всем «налоговым схемотехникам» и тем, кто бездумно следует их советам, следует напомнить об уголовной ответственности, порядок применения которой разъяснён в постановлении Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления».

Бди!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

2. Советы «независимых консультантов»

Теперь о консультантах, которые на словах ратуя за *правильное исчисление налогов*, на самом деле своими советами только *вредят* налогоплательщикам.

Вот лишь один, но весьма красноречивый пример: согласно советам различных лиц, основанных, в частности, на письме Минфина России от 5 марта 2009 г. № 03-07-11/52, налогоплательщикам предлагалось не предъявлять к налоговому вычету суммы НДС по капитальному строительству до момента ввода в эксплуатацию построенного объекта основных средств. Основанием для этого являлось толкование п. 18 информационного письма ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда»: «Подписание промежуточных актов приемки работ не означает перехода к заказчику риска гибели объекта».

Однако не следует путать «переход рисков» и «принятие заказчиком выполненных подрядчиком работ», поскольку именно последним обстоятельством уже почти десять лет п. 1 ст. 172 НК РФ обусловлен налоговый вычет НДС по всем работам, включая и работы по капитальному строительству.

Во-первых, именно подписание заказчиком актов (КС-2) без замечаний означает принятие выполненных подрядчиком работ, которые подлежат безусловной оплате (см., в частности, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 12 марта 2008 г. № Ф08-827/08 и ФАС Северо-Западного округа от 15 января 2009 г. по делу № А56-46586/2007). Именно факт подписания заказчиком акта о приёмке выполненных работ (КС-2) означает принятие заказчиком выполненных подрядчиком работ (см., в частности, постановления ФАС Москов-

ского округа от 7 апреля 2008 г. № КГ-A40/1115-08 по делу № A40-30920/07-9-255, от 2 декабря 2008 г. № КГ-A40/11071-08 по делу № A40-13332/08-138-86).

Во-вторых, подписание данных актов означает и принятие выполненных работ к бухгалтерскому учёту — по дебету счёта 08 «Вложения во внеоборотные активы» (см., в частности, постановления ФАС Северо-Западного округа от 21 декабря 2010 г. по делу № А56-13852/2010 и от 11 апреля 2011 г. по делу № А56-25425/2010, а также ФАС Московского округа от 7 апреля 2011 г. № КА-А40/2227-11 по делу № А40-60156/10-35-331 и т.п.). При этом ссылка налоговых органов на п. 18 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24 января 2000 г. № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» к вычету НДС никакого отношения не имеет (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 5 мая 2010 г. № КА-А40/4278-10 и от 30 августа 2010 г. № КА-А40/9626-10).

Те же налогоплательщики, которые, следуя «мудрым» советам «осторожных» советчиков, налоговые вычеты своевременно не заявляли, впоследствии теряли значительные не возмещённые из бюджета суммы НДС по банальной причине: истечение трёхлетнего срока, который исчисляется от момента возникновения права на налоговый вычет (дата подписания акта) и до его отражения в налоговой декларации.

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 20 февраля 2012 г. по делу № A40-10421/11-107-46 налогоплательщику было отказано в налоговом вычете 13 837 372,81 руб. из заявленных 20 948 274,46 руб., поскольку эти вычеты были заявлены только после ввода в эксплуатацию здания, а не по мере принятия на учёт выполненных подрядчиками работ. Свыше 13 млн.руб. были потеряны налогоплательщиком только потому, что на эту сумму налоговые вычеты были предъявлены с нарушением установленного п. 2 ст. 173 НК РФ *мрёхлемнего* срока.

Аналогичные выводы присутствуют также в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 27 ноября 2013 г. по делу № А75-3261/2013 и от 14 марта 2014 г. по делу № А45-8718/2013, ФАС Поволжского округа от 13 декабря 2013 г. по делу № А55-5477/2013, а также в решении Арбитражного суда Республики Татарстан от 24 января 2014 г. по делу № А65-26584/2013.

У юристов существует «железное» правило: когда не знаешь, как поступать, поступай по закону!

В законе, в главе 21 Налогового кодекса РФ, для налоговых вычетов сумм входного НДС по приобретённым товарам (работам, услугам, имущественным правам) установлены три основных условия:

- 1). Наличие связи с объектом налогообложения п. 2 ст. 171 НК РФ (при этом связь может быть как прямая, так и косвенная см. постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 3844/11);
- 2). Принятие на учёт приобретённых товаров (работ, услуг, имущественных прав) п. 1 ст. 172 НК РФ;
- 3). Наличие правильно оформленных счетов-фактур ст. 169 НК РФ и постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137.

При этом налоговый вычет может быть заявлен и позже наступления всех трёх вышеперечисленных условий, но не может быть реализован за пределами трёхлетнего срока (см. постановления Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. № 10807/05, от 11 марта 2008 г. № 14309/07, от 30 июня 2009 г. № 692/09, от 15 июня 2010 г. № 2217/10).

Однако при этом суды *анализируют фактические обстоя- тельства*, влияющие на налоговые вычеты НДС и,

- соглашаясь с одними налогоплательщиками (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 21 июля 2011 г. № КА-A40/7315-11 по делу № A40-110621/10-13-615, от 5 декабря 2011 г. по делу № A40-28077/11-99-122 и от 22 февраля 2012 г. по делу № A40-56010/11-91-242, ФАС Уральского округа от 12 апреля 2012 г. № Ф09-1953/12 по делу № A60-22512/2011, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 мая 2013 г. по делу № A27-16700/2012),
- отказывают другим (см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 8 июля 2011 г. № КА-А41/6099-11 по делу № А41-13098/10). Последнее решение, оставшееся без изменений определением ВАС РФ от 26 октября 2011 г. № ВАС-13571/11, «стоило» налогоплательщику 28 388 135,59 руб., которые он мог бы возместить из бюджета, если бы не следовал советам, а руководствовался лишь изменившейся с 2006 года нормой НК РФ! Не в пользу налогоплательщика был также разрешён налоговый спор в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 31 января 2011 г. по делу № А11-2497/2010, которое было оставлено без пересмотра определением ВАС РФ от 17 мая 2011 г. № ВАС-5739/11 со ссылкой на правовые подходы в отношении налоговых вычетов, которые сформированы в постановлениях Президиума ВАС РФ от 24 февраля 2004 г. № 10865/03, и от 15 мая 2007 г. № 485/07.

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: доверять можно только тем консультантам, которые не только дают советы, но и отвечают за их последствия, защищая своего клиента на всём протяжении налогового спора — от акта налоговой проверки и до суда.



Мы не только даём советы, но и защищаем их реализацию в арбитражных судах:

- правомерность применения налогоплательщиком специального налогового режима ЕНВД (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14 марта 2011 г. № 09АП-1591/2011-АК по делу № A40-88072/10-116-342);
- признание допустимости вычетов НДС в более поздний период (постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 8 апреля 2009 г. по делу № А41-15531/08 и ФАС Московского округа от 17 июля 2009 г. № КА-А41/6489-09 по делу № А41-15531/08, Десятого арбитражного апелляционного суда от 15 января 2010 г. по делу № А41-15530/08, ФАС Московского округа от 25 марта 2010 г. № КА-А41/2336-10 по делу № А41-15530/08, решение Арбитражного суда г. Москвы от 9 октября 2012 г. по делу № А40-33789/12-90-162, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16 января 2013 г. № 09АП-39180/2012).

Лидия Юрьевна имеет мало понятия о таких вещах, которые теперь уже всем известны.
 Да зачем ей, скажите, мой друг, зачем ей иметь понятие о вещах, которые всем известны? Она имеет высшее образование...

А.Н. Островский, «Бешеные деньги»

Теорема № 3: От каждого сотрудника в отдельности и от всех вместе зависят суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет организацией.

Дано: организация и её сотрудники.

Требуется доказать, что от каждого сотрудника зависят налоговые последствия для организации.

Доказательство теоремы:

Современному образованному человеку стыдно не знать автора романа в стихах «Евгений Онегин», однако почему-то отнюдь не зазорно считать, что налоги, которые платит организация, это удел исключительно бухгалтерии!

Между тем, налоги организации – **дело общее**: каждого сотрудника в отдельности и всех вместе.

Современный квалифицированный специалист любой профессии (юрист, инженер, менеджер, маркшейдер, технолог, экономист, логист, маркетолог, программист, геолог) является важным звеном в системе внутреннего контроля, поэтому от осознания своей роли в этой системе каждого сотрудника зависит общий успех в борьбе за оптимальные для бизнеса налоги.

Специалист подобен флюсу: полнота его одностороння. **Козьма Прутков,** «Плоды раздумья»

Надёжность последовательной системы, состоящей из нескольких элементов, определяется умножением вероятностей стабильной работы каждого i-го элемента системы:

$$P_{s} = \prod_{i=1}^{N} P_{i}$$

Отказ любого элемента системы приводит к отказу всей системы. Так, при наличии в системе пяти элементов с надёжностью каждого элемента в 0,95 (95%) надёжность всей системы будет уже равна 0,77 (77 %)! Если же в системе с пятью элементами четыре элемента имеют невероятную надёжность в 100% (что равно 1,0), а пятый элемент надёжен лишь на 50%, то и надёжность всей системы будет равна 50%! А это уже — случайная вероятность при подбрасывании монеты: «орёл» или «решка»!

Указанная формула касается всех систем, включая и *систему внутреннего контроля* в организации – если в отлаженной системе ненадёжным окажется даже кладовщик, «забывший»:

- указать свою должность в накладной (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 января 2006 г. № А13-3223/2005-26 и ФАС Западно-Сибирского округа от 29 декабря 2009 г. по делу № А46-14429/2009),
- или поставить свою подпись в накладной (см. постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 февраля 2009 г. № А19-9280/08-51-Ф02-52/09, ФАС Западно-Сибирского округа от 16 июля 2010 г. по делу № А27-24418/2009 и от 5 мая 2012 г. по делу № А46-15724/2010, ФАС Московского округа от 18 октября 2012 г. по делу № А41-1849/1, ФАС Поволжского округа от 22 мая 2012 г. по делу № А55-5626/2010),
- то в результате подобной «забывчивости» организация лишается права на налоговые вычеты НДС по приобретённым товарам.

Усердие всё превозмогает!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

«Слабым звеном» может оказаться и инженер, не указавший сотрудников субподрядчика в журнале по технике безопасности на объекте, что повлекло за собой доначисление налога на прибыль из-за исключения расходов по данному субподрядчику (см. постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 июля 2006 г. по делу № А43-40136/2005-30-1244), и сотрудник, который не знает, в какой организации он работает, что поставило под сомнение расходы организации (см. постановление ФАС Московского округа от 24 марта 2013 г. по делу № А40-120789/12-91-610). В постановлении ФАС Московского округа от 17 июня 2013 г. по делу № А40-78644/12-99-446 отмечено, то «…все допрошенные инспекцией сотрудники заявителя опровергают выполнение работ спорными субподрядчиками…»…

Всякая человеческая голова подобна желудку: одна переваривает входящую в оную пищу, а другая от нее засоряется.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

«Слабым звеном» в системе может оказаться и сам генеральный директор, который не смог логично объяснить:

— как в один день он подписал два различных договора: один — в Москве, а второй — в Новосибирске (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 мая 2006 г. по делу № Ф04-2025/2006 (21208-A45-34)) — вместе с тем в постановлении ФАС Московского округа от 26 сентября 2007 г. по делу № КА-А40/9970-07 наличие одной даты на двух различных договорах, заключённых в г. Жодино Минской области Республики Беларусь и в г. Новотроицке Оренбургской области Российской Федерации, было объяснено тем, что дата составления договора не всегда соответствует реальной дате его подписания сторонами, — гражданским законодательством допуска-

ется заключение договора путём подписания его одной стороной и спустя определённое время другой, при этом датой заключения договора будет считаться дата, указанная в договоре;

- почему даты подписания договоров по оказании услуг, направленных на получение дохода или достижение значимой для организации цели (получение лицензии), датированы позднее, чем был получен соответствующий доход и лицензия (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16 января 2012 г. по делу № А03-13090/2010 и определение ВАС РФ от 17 мая 2012 г. № ВАС-5633/12) и это несмотря на то, что это могло быть объяснено наличием в договорах оговорки, что согласно п. 2 ст. 425 ГК РФ условия заключённого договора применяются к отношениям, возникшим до заключения договора;
- как подрядчиком в период с 01.12.2009 по 30.12.2009 могли быть произведены работы по благоустройству газонов (подготовка почвы растительной для устройства партерного и обыкновенного газона), в то время как выполнение указанных работ в зимний период невозможно в связи с промерзанием грунта на 129 см и температурой воздуха 20 градусов мороза (см. постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 октября 2012 г. № Ф03-3584/2012 и определение ВАС РФ от 13 марта 2013 г. № ВАС-2629/13).

Многие люди подобны қолбасам: чем их начинят, то и носят в себе.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Генеральный директор в конечном итоге отвечает за всё и за всех! (см. постановление Пленума ВАС РФ от 31 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица»).

Какую бы схему хозяйственной деятельности ни выбрала организация, генеральный директор всегда должен быть готовым защищать эту схему — в противном случае неизбежны доначисления налогов, штрафов и пени:

– в постановлении Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09 констатируется: «завод не оспаривал, что целью создания обществ, применяющих упрощенный режим налогообложения, являлось уменьшение налоговой нагрузки на него и, как следствие,

получение им денежных средств, необходимых для стабилизации своего финансового положения»;

- в постановлении Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2012 г. № 12093/11 было признано, что из представленных документов не усматривается, какие юридические и иные действия иностранная компания, действующая в качестве агента, реально совершала от своего имени или от имени принципала в отношении продукции общества, в чём проявилось содействие иностранной компании обществу заключении контракта с украинским предприятием;
- в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21 декабря 2010 г. по делу № А53-6177/2010 установлено, что прибыль от реализации СМР в сумме 223,4 млн. руб. была снижена до 0,582 млн. руб. за счёт искусственно созданного убытка от реализации ГСМ в сумме 222,9 млн.руб., который не мог быть обоснован никакой маркетинговой политикой.

Несмотря на то, что «действующее законодательство не наделяет налоговые органы полномочиями по вмешательству в хозяйственную деятельность предприятий, в частности к понуждению к заключению договора или прекращению договорных отношений исходя из соображений желательности или нежелательности определенных налоговых последствий заключённых сделок» (см., в частности, постановление ФАС Центрального округа от 3 июля 2012 г. по делу № А48-3412/2011), в п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» прямо предусмотрено: «Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придёт к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учёл операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объём прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции». Исходя из указанной позиции в постановлении ФАС Московского округа от 25 марта 2013 г. по делу № А40-62131/12-91-355 на довод налогоплательщика об отсутствии законодательно закреплённой формы акта приёмки оказанных услуг дан следующий ответ: «выводы суда основаны не на оценке представленных в материалы дела актов с точки зрения соответствия их действующему законодательству, а на совокупности установленных в ходе рассмотрения дела обстоятельств относительно фактического объёма оказанных услуг и их реальности в заявленном размере» (определением ВАС РФ от 15 июля 2013 г. № ВАС-7048/13 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора).

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: один ненадёжный сотрудник может свести на нет работу всего коллектива и стать виновником доначисления излишних налогов организации, исходя из чего от каждого сотрудника в отдельности и от всех вместе зависят суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет организацией.



Мы помогаем своим клиентам выйти победителями из сложных налоговых ситуаций, созданных менеджментом организаций:

— по признанию незаконным начисления НДС на премии по договорам поставки (постановления ФАС Московского округа от 9 июня 2011 г. № КА-А40/5274-11 по делу № А40-56521/10-35-297 и Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11637/11, а также Девятого Арбитражного апелляционного суда от 19 апреля 2012 г. № 09АП-25791/2011-АК по делу № А40-23888/10-142-103, от 19 апреля 2012 г. № 09АП-26544/2011-АК, от 20 апреля 2012 г. № 09-АП-29177/2011-АК по делу № А40-23892/10-142-105 и от 10 мая 2012 г. № 09АП-26554/2011-АК по делу № А40-23890/10-142-104),

или, по крайней мере, достойно решить чисто тактические задачи:

— по частичному вычету НДС по транспортировке импортных товаров (постановление ФАС Московского округа от 30 сентября 2008 г. № КА-А41/9126-08 по делу № А41-2599/08);

— по искусственному затягиванию вступления в силу решения налогового органа (постановление ФАС Московского округа от 7 июля 2010 г. № KA-A40/7170-10 по делу № A40-99717/09-20-753).

Многие вещи нам непонятны не потому, что наши понятия слабы; но потому, что сии вещи не входят в круг наших понятий.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

В судах решительно никому нет никакого дела до истины, важна только убедительность. А она состоит в правдоподобии, на чем и должен сосредоточить свое внимание тот, кто хочет произнести искусную речь.

Платон, «Федр»

Теорема № 4: Обоснование и документальное подтверждение расходов – обязанность инициатора затрат.

Дано: организация с неизбежными расходами, которые необходимо обосновывать и документально подтверждать.

Требуется доказать, что обосновывать и документально подтверждать расходы должна не бухгалтерия, а непосредственные инициаторы соответствующих затрат, причём – письменно.

Доказательство теоремы:

4.1. Экономическая оправданность расходов – наличие деловой цели

В ст. 252 НК РФ применительно к исчислению налога на прибыль указано, что расходы должны быть обоснованы, т.е. экономически оправданы.

В правоприменительной практике это означает, что все затраты организации должны иметь *деловую цель*, связанную с деятельностью, направленной на получение дохода (см., в частности, постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, а также определения Конституционного суда РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, от 4 июня 2007 г. № 366-О-П и от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О).

Только наличие чёткой *деловой цели* позволило налогоплательщикам отстоять свои расходы при исчислении налогооблагаемой прибыли в Президиуме ВАС РФ:

- целью заключения договоров на оказание налогоплательщику юридических услуг было получение экономической выгоды, которая выразилась в том, что вместо потери 98 млн. руб. (сумма предъявленного налогоплательщику иска в порядке субсидиарной ответственности) налогоплательщик потратил только 22 млн.руб. (16 млн. руб. услуги юристов, 6 млн. руб. сумма по мировому соглашению), чем сберёг 76 млн.руб. (постановление Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07);
- заключение сделок купли-продажи кукурузы преследовало *деловую цель* получение выручки от продажи спецпродукции (при этом в постановлении Президиума ВАС РФ от 9 декабря 2008 г. № 9520/08 особо подчеркнуто, что деловая цель в предпринимательской деятельности может быть достигнута как путём совершения одной гражданско-правовой сделки, так и в результате совершения нескольких сделок);
- прощение долга и заключение мирового соглашения преследовало такую *деловую цель*, как необходимость получения в короткие сроки оборотных средств для производственной деятельности налогоплательщика (постановление Президиума ВАС РФ от 15 июля $2010 \,$ г. № 2833/10).

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

ства 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 № KA-A40/3580-07, 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 № Λ 54-2571/2006-C5).

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 16 января 2012 г. по делу № A03-13090/2010 (оставленном в силе определением ВАС РФ от 17 мая 2012 г. № BAC-5633/12) были признаны *необоснованными* расходы:

- по оказанию маркетинговых услуг по привлечению потребителей, поскольку договор с исполнителем был заключён 18.06.2007 г., а соответствующий государственный контракт с покупателем был заключён 15.01.2007 г.;
- по консультационным услугам, связанным с лицензированием пожароопасных объектов, поскольку договор с исполнителем был заключён 01.04.2008 г., а соответствующая лицензия была получена 31.10.2007 г.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 14 февраля 2012 г. № 12093/11 указано не только на отсутствие деловой цели по привлечению посредника для реализации продукции в Украину, но и на отсутствие отчётов агента в качестве документального подтверждения расходов.

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». Вот ещё один характерный пример: «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» (постановление ФАС Московского округа от 2 августа 2007 г. по делу № КА-А40/3580-07 — оставлено в силе определением ВАС РФ от 27 ноября 2007 г. № 15389/07).

В постановлении ФАС Уральского округа от 11 июня 2013 г. № Ф09-4633/13 по делу № А50-18438/2012 обращено внимание на то, что у налогоплательщика при передаче имущества в уставный капитал вновь учреждённой организации имелась *не только экономическая*, но и иная цель — сохранение имущества, что подтверждается имевшими место попытками установления юридического, управленческого и фактического контроля за деятельностью общества и отстранения собственников от управления обществом.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. № 2833/10 признано, что даже у такой экзотической операции, как прощение долга, может быть вполне логичная деловая цель: «заключение мирового соглашения с покупателем налогоплательщик мотивировал тяжелым материальным положением и необходимостью получения в короткие сроки оборотных активов при условии снятия риска возможных претензий со стороны контрагента, оспаривание которых требовало, по мнению налогоплательщика, значительного количества материальных затрат».

Вполне логичная деловая цель:

- вместо втягивания в бесконечный, непредсказуемый и затратный спор с покупателем,
 - лучше реально получить от него хотя бы частично сумму долга.
 Суть налогового спора состояла в следующем:
- налогоплательщик уменьшил налогооблагаемую прибыль на сумму прощённого покупателю долга на основании мирового соглашения, условием которого было получение частичной оплаты денежными средствами;

- налоговый орган усмотрел в этом нарушение целых двух *«букв закона»*:
- а) согласно п. 16 ст. 270 НК РФ не уменьшает налогооблагаемую прибыль безвозмездная передача, включая и прощение долга;
- б) согласно положениям статей 265 и 266 НК РФ не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль дебиторские задолженности, если по ним не истёк срок исковой давности в три года;
- суды первой, апелляционной и кассационной инстанций, исходя из буквы закона, признали правоту налогового органа;
- однако Президиум ВАС РФ, исходя из «*духа закона*», признал правоту налогоплательщика.

В пьесе А.Н. Островского «Свои люди — сочтёмся» кредиторы предлагают должнику-купцу следующие условия: «ты что-нибудь чистыми дай, да и бог с тобой» (то есть «живыми» реальными деньгами хотя бы по двадцать пять копеек за рубль долга). Так что частичное прощение долга с гарантией получения пусть и небольшой, но реальной денежной суммы, — это давняя традиция российских купцов, можно даже сказать, что это устоявшийся многовековой обычай делового оборота!

Поскольку тема «деловой цели» существует уже много лет в зарубежных странах, заслуживает внимания развернутый комментарий, приведённый в приложении к письму ФНС от 23 января 2009 г. № ШС-21-3/40.

Козыряй!

.....

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Для обоснования *деловой цели* расходов необходим *письменный документ*, подтверждающий необходимость конкретных расходов для ведения предпринимательской деятельности исходя из её логики.

Так, например, налогоплательщикам достаточно часто приходится доказывать обоснованность расходов на проведение маркетинговых исследований, результаты которых направлены на получение дохода. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 8 февраля 2011 г. № А78-2714/2010 суд, исследовав представленные *документы*, суд установил, что налогоплательщику были оказаны услуги, связанные с маркетинговым исследованием рынка, а именно — опре-

деление текущей конъюнктуры рынка оборота продукции. При анализе раздела *отчётов* о проведённых маркетинговых исследованиях «Маркетинговое исследование текущей конъюнктуры рынка оборота объекта исследования» и номенклатуры реализованной налогоплательщиком продукции, суд сделал вывод, что, используя маркетинговые исследования, налогоплательщик имел возможность производить в нужном количестве закупки необходимой продукции для её последующей реализации. Таким образом, расходы налогоплательщика на проведённые маркетинговые исследования произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Вместе с тем подчас и сами результаты маркетинговых исследований могут обосновывать произведённые налогоплательщиками расходы в нестандартных ситуациях.

······

Вещи бывают великими и малыми не токмо поволе судьбы и обстоятельств, но также и по понятиям каждого.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Вот лишь два примера из арбитражной практики.

В постановлении ФАС Московского округа от 21 января 2009 г. № KA-A40/12910-08 по делу № A40-35465/08-139-123 был рассмотрен следующий налоговый спор:

- по мнению налогового органа, затраты налогоплательщика по обслуживанию природных установок не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности и не могут учитываться при исчислении налога на прибыль; при этом маркетинговое исследование не может свидетельствовать об обоснованности несения затрат;
- суды же согласились с позицией налогоплательщика, отметив при этом, что установка налогоплательщиком аквариумной системы и декоративной ландшафтной композиции в помещениях направлена на повышение конкурентоспособности предлагаемого продукта, следствием которых является привлечение клиентов, повышение стоимости аренды помещений, что подтверждается проведением маркетингового исследования на предмет обоснования использования вышеуказанных систем и композиций для повышения эффективности торговой деятельности.

В постановлении ФАС Московского округа от 9 августа 2011 г. № КА-А40/6345-11-Б-3 по делу № А40-75971/10-112-388 был рассмотрен следующий налоговый спор:

- налоговый орган признал необоснованными расходы крупнейшего ритейлера на перевозку покупателей до торговых центров, ссылаясь на то, что покупатели могут добраться до территории торговых центров на общественном транспорте, а услуги по их перевозке налогоплательщику доход не приносят, в связи с чем в данных расходах отсутствует экономическая целесообразность;
- суды не согласились с налоговым органом, отметив, что направленность расходов на получение доходов подтверждена представленными в материалы дела данными маркетинговых исследований, согласно которым большая часть покупателей использует именно специальный бесплатный транспорт для того, чтобы добраться до магазина результаты исследования, проведённого среди посетителей, подтверждают что доставка покупателей до торговых центров приводит к увеличению посещаемости магазинов и, соответственно, к увеличению доходов. В результате суды признали, что данные расходы отвечают требованиям ст. 252 НК РФ.

Помимо маркетинговых исследований, достаточно эффективным инструментом для обоснования целого ряда расходов является также собственная *маркетинговая политика* организации, которую желательно формировать согласно рекомендациям, содержащимся в приказе Минэкономики России от 1 октября 1997 г. № 118.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 25 января 2006 г. № КА-А40/13167-05 по делу № КА-А40/13167-05 было признано, что налогоплательщик (оператор сотовой связи) обосновал расходы на изготовление поздравительных открыток для своих абонентов и расходы на изготовление служебной униформы для сотрудников отдела продаж тем, что они *предусмотрены маркетинговой политикой* налогоплательщика, целью которой является увеличение продаж, обусловлены необходимостью создания положительного имиджа оператора сотовой связи и направлены на удержание клиента.

В постановлении ФАС Московского округа от 23 мая 2011 г. № КА-А40/4531-11 по делу № А40-51743/10-90-293 признано, что расходы налогоплательщика на приобретение композиции цветов связаны с затратами на реализацию *маркетинговой политики* и характером деятельности налогоплательщика, поэтому в силу пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ относятся к прочим расходам, связанным с произ-

водством и/или реализацией, поскольку благоприятная атмосфера в офисе даёт возможность привлекать большее количество инвесторов и покупателей помещений в строящихся объектах недвижимости.

Тде начало того қонца, қоторым оқанчивается начало?

·····

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Подчас *служебная записка*, не являясь строго формализованным документом, может стать одним из решающих аргументов в пользу налогоплательщика в налоговом споре для обоснования деловой цели расходов — приведём лишь несколько характерных эпизодов из арбитражной практики.

Налоговый орган поставил под сомнение целесообразность приобретения за рубежом комплектующих узлов и агрегатов.

Налогоплательщик отстоял свою позицию, в том числе и с помощью **служебных (пояснительных) записок**:
— главного инженера — о том, что из 3-х станков один находился на капитальном ремонте, а два других находились в рабочем состоянии, но имели технические характеристики ниже допустимых паспортных значений;
— главного сварщика и главного металлурга — о том, что технически неисправное состояние станков приводит к образованию дефектов изготавливаемых самим налогоплательщиком блоков цилиндров.

Из решения Арбитражного суда г. Москвы от 20 марта 2012 г. по делу № A40-9646/12-99-46 (оставлено в силе постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 2 июля 2012 г.).

Необходимость косметического (текущего) ремонта торгового зала и прилегающей к помещению автозаправочной станции территории была обоснована, помимо всего прочего, служебными записками заместителей генерального директора по финансовым и коммерческим вопросам.

Из постановления ФАС Московского округа от 7 декабря 2011 г. по делу № A40-14623/11-107-68. Отсутствие дублирования в содержании услуг различных сторонних исполнителей по подготовке бухгалтерской отчётности в соответствии со стандартами МСФО было обосновано, в том числе, и **служебной запиской** главного бухгалтера генеральному директору.

Из постановления ФАС Московского округа от 24 августа 2011 г. № КА-А40/9173-11 по делу № А40-95259/10-114-470

Расходы на мониторинг производимой налогоплательщиком продукции в торговых точках были признаны обоснованными в связи с их результативностью, что подтверждалось **служебными записками** с предложениями, составленными по результатам проведения мониторинга за отчетный период, в том числе по корректировке отпускной цены на продукцию. Суд также дал оценку претензии налогового органа в отношении отчётов исполнителей услуг, которые, по мнению налоговиков, должны носить более «внушительный» характер: налоговый орган не привёл правового обоснования своей позиции с указанием нормативных правовых актов, предусматривающих наличие каких-либо определённых реквизитов у отчётов, либо определяющих их качественные критерии (включая «внушительность»).

Из постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 января 2010 г. по делу № 456-60357/2008.

Завод как основное средство был учтён по счёту 01 «Основные средства» лишь 01.11.2009, а невозможность монтажа оборудования в августе 2009 г. была подтверждена служебной запиской от 28.09.2009. Судами было установлено, что оборудование завода требовало установки, монтажа и наладки, что предполагало истечение определённого времени и делало невозможным в один день (13.08.2008) доставку оборудования, его установку, начало эксплуатации и приемку в состав основных средств, до декабря 2009 года монтаж и наладка оборудования завода не была произведены, не подведены коммуникации, и он являлся объектом незавершенного строительства, что подтверждено документально.

Из постановления ФАС Уральского округа от 4 мая 2012 г. № Ф09-2638/12 по делу № A47-2190/11 Подробное обоснование целесообразности привлечения работников сторонних организаций приведено в служебных записках.

Из постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 23 августа 2012 г. по делу № 481-3398/2011.

В подтверждение исполнения договоров обществом представлены акт выполненных работ 2.12.2005, служебная записка, обосновывающая необходимость ремонта станка, служебная записка главного механика, согласно которой для выполнения работ по ремонту силовых гидроцилиндров листогибочного пресса необходимо привлечение специалистов по гидравлике со стороны, локальные сметные расчеты, комиссионные акты о необходимости ремонтных работ, товарнотранспортные накладные, счета-фактуры, свидетельствующие оплату выполненных работ, услуг.

Из постановления ФАС Поволжского округа от 30 апреля 2009 г. по делу № A12-17953/2008.

Налоговый орган поставил под сомнение включение в состав представительских расходов затрат на приобретение алкогольных напитков. Суды исследовали представленные налогоплательщиком в материалы дела авансовые отчеты, товарные и кассовые чеки, акты о списании представительских расходов, служебные записки, исполнительские сметы и пришли к обоснованным выводам о том, что факт несения обществом спорных расходов в целях установления и поддержания сотрудничества с контрагентами подтвержден и указанные расходы связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода.

Из постановления ФАС Уральского округа от 10 ноября 2010 г. № Ф09-7088/10-С2 по делу № А60-2408/2010-С6.

В связи с производственной необходимостью и повышенной этажностью административного здания для обеспечения нормального температурного режима на 10, 17 и 30 этажах возникла необходимость в приобретении солнцезащитных жалюзи. Менеджером по управлению недвижимостью была направлена руководству служебная записка с обоснованием необходимости установки жалюзи, на что получено согласие генерального директора. ООО было выбрано в Интернете по критерию качества, цены и срокам поставки.

Из постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 12 декабря 2011 г. № 09АП-31096/2011-АК по делу № А40-15985/11-129-74 (оставлено без изменения постановлением ФАС Московского округа от 16 мая 2012 г.).

С учётом содержания служебной записки главного энергетика суд пришёл к выводу, что имели место исключительно ремонтные работы, а не реконструкция (на чём настаивал налоговый орган).

Из постановления ФАС Московского округа от 14 марта 2013 г. по делу № A40-44937/12-107-261.

Служебные записки обосновали необходимость проведения промо-акций в торговых точках.

Из постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 19 марта 2013 г. № 419-12387/2012.

Служебной запиской начальника производства подтверждается, что для работы ДСУ и освещения территории необходим дизель-генератор, и что иных источников освещения на территории базирования РСУ нет. Дробильно-сортировочный комплекс (ДСУ) был приобретён без дизель-генераторной установки, в связи с чем у организации имелась реальная производственная необходимость в аренде дизельной установки, расходы по аренде напрямую связаны с хозяйственной деятельностью и были совершены в целях получения экономического эффекта в виде дохода от финансово-хозяйственной деятельности.

Из постановления ФАС Дальневосточного округа от 13 июня 2013 г. № Ф03-2076/2013.

Согласно **служебной записке** ведущего инженера ПТО подписанные акт о приемке выполненных работ по форме КС-2 и справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме КС-3 Администрацией переданы налогоплательщику только 20.01.2012 в связи непринятием в срок выполненных работ по причине претензий со стороны заказчика к их качеству. По этой причине только в день подписания акта о передаче выполненных работ подрядчик должен определить выручку и исчислить НДС со стоимости принятых заказчиком работ.

Из постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 30 декабря 2013 г. по делу № A45-26891/2012.

Пояснительные выражения объясняют тёмные мысли.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Бухгалтерский и налоговый учёт — это лишь зеркало, в котором отражаются факты хозяйственной жизни, при этом отражаются не сами по себе факты, а первичные документы, подтверждающие эти факты. Так что поневоле вспоминается эпиграф из хрестоматийной комедии Н.В. Гоголя «Ревизор»: «На зеркало неча пенять, коли рожа крива»!

Исходя из этого, первичные документы должны:

- во-первых, подтверждать **наличие конкретной деловой цели** у всех хозяйственных операций (см. в частности, постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, а также определения КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П, от 4 июня 2007 г. № 366-О-П и от 16 декабря 2008 г. № 1072-О-О);
- во-вторых, **однозначно квалифицировать хозяйственную операцию** (например, что имело место на самом деле: капитальный ремонт или реконструкция см., в частности, постановление Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 11495/10: зарезка бокового ствола в скважине в зависимости от причин и конкретных обстоятельств может быть *капитальным ремонтом* с целью восстановления работоспособности (см. постановление ФАС Московского округа от 3 апреля 2012 г. по делу № А40-23728/08-1-8-75) или *реконструкцией* в связи с выработкой запасов горизонта (см. постановление ФАС

Московского округа от 23 апреля 2012 г. по делу № A40-24244/11-07-102), что требует проведения дорогостоящей профессиональной экспертизы (см. постановление ФАС Московского округа от 28 марта 2013 г. по делу № A40-7640/09-115-26), поскольку по одним скважинам это был ремонт, а по другим – реконструкция).

Инженерам всех отраслей и специальностей необходимо понимать, что от однозначной квалификации работ непосредственным образом зависят налоговые последствия:

- расходы на ремонты, которые восстанавливают объекты в прежнем состоянии, уменьшают сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет за текущий налоговый период (ст. 260 НК РФ);
- расходы на реконструкции и модернизацию, которые увеличивают технико-экономические показатели объектов, должны капитализироваться и уменьшать налогооблагаемую прибыль в течение срока полезного использования через амортизацию.

При этом квалификация работ зависит также от временного фактора:

- ремонтные работы возможны на объектах, которые **уже** находятся в эксплуатации, однако возникла необходимость их восстановления или поддержания в работоспособном состоянии при этом необходимость восстановительного ремонта обосновывается дефектной ведомостью, служебной запиской или иным документом, а необходимость планово-предупредительного ремонта обосновывается соответствующим планом и техническим регламентом;
- на объектах, которые фактически ещё не введены в эксплуатацию, никакие «ремонтные» работы в принципе невозможны, поскольку в подобных случаях объект доводится до состояния, пригодного к использованию в запланированных целях, в связи с чем все затраты капитализируются на увеличение стоимости объектов (как в бухгалтерском, так и налоговом учёте) с последующей амортизацией по установленным правилам.

Ремонт

Ремонтные работы лишь **восстанавливают** объекты в их первоначальных качественных и количественных параметрах (при этом выявленные неисправности объектов должны документироваться дефектными актами, которые и будут являться первичными документами, обосновывающими необходимость работ — см. поста-

новления ФАС Дальневосточного округа от 27 июня 2006 г. по делу № Ф03-А04/06-2/790, ФАС Московского округа от 23 сентября 2005 г. по делу № КА-А40/8726-05 и ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2001 г. по делу № А05-9133/00-639/13 и от 11 июля 2005 г. по делу № А13-8591/03-15).

Необходимость ремонта должна документально обосновываться, в том числе и **служебными записками** (см. постановления ФАС Дальневосточного округа от 5 марта 2009 г. № Ф03-589/2009, ФАС Московского округа от 7 декабря 2011 г. по делу № А40-14623/11-107-68 и др.)

Расходы на все виды ремонтов (текущий, средний, капитальный) согласно ст. 260 НК РФ уменьшают налогооблагаемую прибыль.

В ст. 1 Градостроительного кодекса РФ содержится следующее определение: капитальный ремонт объектов капитального строительства — замена и/или восстановление строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций, за исключением несущих строительных конструкций, замена и/или восстановление систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения объектов капитального строительства или их элементов, а также замена отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели таких конструкций элементы и/или восстановление указанных элементов. Следует также иметь в виду определения, содержащиеся в Методике определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-35.2004), утв. постановлением Госстроя России от 5 марта 2004 г. № 15/1.

В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 июля 2008 г. \mathbb{N} A74-3125/07- Φ 02-3444/08 дан анализ приведённых выше определений:

«Капитальный ремонт должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, восстановление или замену (кроме полной замены каменных фундаментов, несущих стен и каркасов) их на более долговечные и экономичные, улучшающие эксплуатационные показатели ремонтируемых зданий. При этом может осуществляться экономически целесообразная модернизация здания или объекта, его перепланировка, не вызывающая изменения основных технико-экономических показателей здания.

Реконструкция здания — комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных

технико-экономических показателей (количество и площади квартир, строительного объема и общей площади здания, вместимости, пропускной способности и т.д.) или его назначения, в целях улучшения условий проживания, качества обслуживания, увеличения объема услуг.

Таким образом, отличие указанных терминов состоит в том, что при капитальном ремонте основные технико-экономические по-казатели сооружения остаются без изменения, а при реконструкции технико-экономические показатели изменяются».

• Реконструкция (модернизация)

Расходы на реконструкцию и модернизацию увеличивают первоначальную стоимость объектов основных средств (что увеличивает налоговую базу по налогу на имущество организаций) и в дальнейшем уменьшают налогооблагаемую прибыль только через суммы начисленной амортизации.

При этом в п. 2 ст. 257 НК РФ содержатся понятийные определения:

- к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и/или другими новыми качествами;
- к реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;
- к техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.
- В ст. 1 Градостроительного кодекса РФ содержится следующее определение: реконструкция изменение параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей (далее этажность), площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения. При

этом в постановлении ФАС Уральского округа от 24 сентября 2008 г. $№ \Phi09-6810/08-C3$ по делу № 71-8090/07 констатируется, что понятие реконструкции по НК РФ и Градостроительному кодексу РФ не противоречат друг другу.

Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

При этом в п. 1 ст. 258 НК РФ установлена следующая диспозиция:

- если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта **увеличился** срок его полезного использования, то увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство;
- если же в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования **не увеличился**, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Вместе с тем глава 25 НК РФ прямо не регламентирует вопрос отнесения на расходы затрат в ситуации, когда срок полезного использования основного средства истек, но налогоплательщик, тем не менее, произвел его реконструкцию (модернизацию).

Тем не менее, исходя из сложившейся правоприменительной практики, в тех случаях, когда в результате реконструкции (модернизации) полностью самортизированного основного средства оно продолжает оставаться основным средством, то при определении суммы амортизации следует применять ту жее норму, которая была установлена при введении в эксплуатацию этого основного средства.

Такой подход следует и из сложившейся по данному вопросу судебной арбитражной практики (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17 февраля 2011 г. по делу № A29-6272/2007, ФАС Московского округа от 2 ноября 2011 г. по делу № A40-74739/08-127-372, от 28 сентября 2010 г. по делу № A40-163626/09-127-1322 и от 23 апреля 2012 г. по делу № A40-24244/11-75-102 (определением ВАС от 8 июня 2012 г. № ВАС-7428/12 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора), Девятого арбитражного апелляционного

суда от 17 февраля 2014 г. № 09АП-761/2014 по делу № А40-5771/12-140-30, а также из позиции Минфина России, изложенной в письмах от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/168 и от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/1/126, и впоследствии подтверждённой письмами от 27 декабря 2010 г. № 03-03-06/1/813, от 23 сентября 2011 г. № 03-03-06/2/146 и др.

Если бы все прошедшее было настоящим, а настоящее продолжало существовать наряду с будущим, кто был бы в силах разобрать: где причины и где последствия?

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

• Доведение объекта до состояния, пригодного к использованию

Достаточно часто на практике встречается ситуация, когда организация производит работы на объекте, который **ещё не введен** в эксплуатацию. При этом, исходя из содержания этих работ, организации ошибочно квалифицируют их в качестве ремонтных, расходы на которые согласно ст. 260 НК РФ уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Таким образом, помимо ремонтов и реконструкций следует выделять и такую разновидность расходов, как доведение объекта до состояния, пригодного к использованию:

- если с технической стороны вопроса это может быть и ремонт (т.е. восстановление объекта в прежнем состоянии);
- то с бухгалтерской и налоговой позиций подобные расходы должны капитализироваться (увеличивать первоначальную стоимость объекта).

Напомним, что согласно п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемого имущества складывается из всех фактических затрат по его приобретению, сооружению, изготовлению, доставке и доведению до состояния, в котором оно пригодно для использования (см., в частности, постановления ФАС Дальневосточного округа от 4 августа 2004 г. по делу № Ф03-А51/04-2/1777 и от 27 июля 2005 г. по делу № Ф03-А51/05-2/2070, ФАС Уральского округа от 15 октября 2003 г. по делу № Ф09-3457/03-АК, ФАС Волго-Вятского округа от

26 октября 2005 г. по делу № А28-4710/2005-34/29, ФАС Северо-Западного округа от 19 мая 2003 г. по делу № А42-4075/01-26-2537/02 и от 27 июня 2005 г. по делу № А05-9204/04-18). В постановлении ФАС Дальневосточного округа от 24 июня 2011 г. № Ф03-2515/2011 констатируется: «Поскольку общество приобрело спорный самолет с целью использования его по прямому назначению как транспортное средство, а без проведения его капитального ремонта с целью приведения последнего в состояние, пригодное для использования, достигнуть указанной цели не представлялось возможным, то суд апелляционной инстанции пришёл к обоснованному выводу, что расходы по капитальному ремонту подлежат включению в первоначальную стоимость самолета, по которой он принят обществом к учету в качестве основного средства».

После фактического ввода объекта в эксплуатацию при возникновении неисправностей логичен ремонт, при этом в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 27 октября 2003 г. по делу № Ф04/5517-1895/А27-2003 констатируется, что не имеет решающего значения, какой промежуток времени прошёл между моментом ввода объекта основных средств в эксплуатацию и возникновением необходимости ремонта данного объекта (в рассмотренном судом случае между датой ввода в эксплуатацию и датой составления дефектной ведомости прошло менее суток).

Данная тема представляет особую сложность для инженеров и техников, которые никак не могут понять, почему одинаковый ремонт двух однотипных самолётов отражается в бухгалтерском и налоговом учёте различным образом:

- в качестве текущих расходов если произведён ремонт самолёта, уже находящегося в эксплуатации у организации;
- в качестве капитальных затрат если произведён ремонт самолёта, ещё не введённого в эксплуатацию!
 - Замена конструктивного элемента не ремонт, а выбытие одного инвентарного объекта основных средств и постановка на учёт другого объекта

Если вышедший из строя конструктивный элемент объекта в своё время был поставлен на учёт в качестве **отдельного** инвентарного объекта, то его выбытие и замена на другой элемент уже не могут быть в принципе ремонтом.

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 7 июня 1999 г. по делу № КА-А40/1597-99 было отмечено, что не может являться капитальным ремонтом полная замена водопропускной трубы в железнодорожной насыпи, поскольку на новую трубу заведена отдельная инвентарная карточка: «в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта».

Если же сложный объект был принят на учёт в своё время в качестве **единого инвентарного объекта**, то замена его отдельных элементов может являться ремонтом.

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 19 января 2005 г. по делу № КА-А40/12724-04 констатируется: поскольку единицей учёта основных средств является инвентарный объект, поскольку котельная учтена как единый инвентарный объект основных средств, поскольку отдельные части объекта — шаровые краны, элеваторы и т.д. не могут использоваться отдельно от комплекса котельной, судебными инстанциями обоснованно отклонен довод о том, что замена вышеу-казанных отдельных деталей котельной должна учитываться как выбытие и приобретение самостоятельного объекта основных средств.

В постановлении ФАС Центрального округа от 18 декабря 2012 г. по делу № А09-3255/2012 был рассмотрен налоговый спор в отношении электродвигателей и грейферов, которые организация не приняла на учёт в качестве основных средств, а отразила в качестве расходов по капитальному и текущему ремонту цементных и сырьевых мельниц, вращающихся печей, компрессоров, сушильных барабанов и кранов. Суд, разрешая налоговый спор в пользу налогоплательщика, отметил, что цементные и сырьевые мельницы, вращающиеся печи, компрессоры, сушильные барабаны и краны были учтёны налогоплательщиком в качестве одного объекта с указанием срока полезного использования комплекса оборудования в целом.

Получается, что для однозначной квалификации бухгалтерских и налоговых последствий какой-либо замены конструктивных элементов имущества необходимо учитывать то, как это имущество было *первоначально* принято к учёту (а это могло быть и десятки лет назад!):

- если имущества было принято к учёту в качестве единого инвентарного объекта, то замена составных частей может быть ремонтом;
- если имущества было принято к учёту в качестве нескольких инвентарных объектов, то замена составных частей в данном иму-

ществе будет выглядеть иначе: выбытием старых объектов основных средств и постановка на учёт новых объектов основных средств.

• Ремонт или реконструкция?

Достаточно часто в арбитражной практике возникают споры об **однозначной квалификации** спорных работ:

- в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 29 августа 2005 г. по делу № А56-50335/2004 констатируется, что, несмотря на полный износ основного средства, капитальный ремонт производился не путём замены всего ограждения, а путём частичной замены столбов, частичного усиления фундамента ограждения, а новая кладка части стен ограждения была произведена лишь в отношении 10% от общей длины ограждения;
- в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 14 июня 2005 г. по делу № Ф04-3454/2005(11677-A67-40) констатируется, что был произведён ремонт, поскольку полной смены, замены, изменения, переустройства конструкций здания не производилось;
- в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 10 декабря 2007 г. по делу № А29-8106/2006а признано, что капитальным ремонтом являются работы по восстановлению и замене на более долговечные, экономичные, улучшающие эксплуатационные показатели отдельных частей ограждения, а именно: замене четырех сетей трубопроводов (подземной хозфекальной сети) без изменения диаметра труб; демонтаж керамических труб и замена их на полиэтиленовые в связи с физическим износом и разрушением объектов основных средств.

В постановлении ФАС Московского округа от 24 ноября 2008 г. № КА-А40/10938-08 по делу № А40-8611/08-90-19 налогоплательщику удалось отбиться от переквалификации налоговым органом ремонтных работ в реконструкцию на основании следующих аргументов:

- в соответствии с заключёнными договорами и сметами, а также актами о приёмке выполненных работ в здании были выполнены следующие основные виды работ: «замена», «демонтаж-монтаж», «снятие-установка», «переустройство подвесных потолков», то есть замена пришедших в негодность элементов отделки (полы, подвесные потолки), элементов навесного оборудования (оконные блоки, лампы освещения, электропроводка) и ремонт имеющихся тонких перегородок («кладка участков кирпичных стен»);
 - в договорах, сметах, актах выполненных работ отсутствуют

какие-либо сведения об улучшении (повышении) ранее принятых нормативных показателей функционирования здания (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) или об изменении технико-экономических показателей здания (количества и площади помещений, строительного объема и общей площади здания, вместимости, пропускной способности и т.д.);

основанием для выполнения ремонтных работ послужили результаты обследования технической службой налогоплательщика соответствия текущего состояния показателей нормативным показателям функционирования здания и оценки рисков потерь от их ухудшения.

В итоге суд констатировал, что доводы налогового органа о том, что произведенные расходы на ремонтные и строительно-монтажные работы не могут быть учтены в составе текущих расходов, так как в результате выполненных работ улучшились эксплуатационные функции объекта, правомерно отклонены судом, поскольку никаких доказательств улучшения эксплуатационных функций объекта налоговым органом не представлено.

В постановлении ФАС Московского округа от 14 апреля 2010 г. № КА-А40/3376-10 по делу № А40-80125/08-98-397 признано, что замена деревянных опор на железобетонные по причине их несоответствия нормам «Типовой инструкции по техническому обслуживанию и ремонту воздушных линий электропередач напряжением 0,38-20 кВ с неизолированными проводами РД 153-34.3-20.662-98» является ремонтом. При этом суд отметил, что осуществление ремонта, хотя и влечет объективно увеличение срока полезной эксплуатации вследствие замены изношенных или устаревших частей основного средства, тем не менее не является модернизацией либо реконструкцией, поскольку технико-экономические показатели, в данном случае, линий электропередач, в целом не изменялись. В этой связи частичная замена деревянных опор на железобетонные не влечет изменения амортизационной группы основного средства, во всяком случае до тех пор, пока вся линия электропередачи не будет поставлена на железобетонные опоры. Также суд отметил, что помимо замены деревянных опор на железобетонные производились и ремонтные работы по замене деревянных опор, не соответствующих требованиям безопасности, на новые деревянные опоры, в связи с чем оснований для изменения амортизационной группы также не имеется, равно как и не имеется оснований для признания проведенных работ влекущими увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств.

Споры об однозначной квалификации работ также присутствуют в постановлениях Девятого арбитражного апелляционного суда от 30 ноября 2012 г. по делу № A40-7640/09-115-26 и от 20 декабря 2012 г. № 09АП-36735/2012 по делу № A40-82611/12-91-452, а также в определении ВАС РФ от 26 октября 2010 г. № BAC-11495/10 по делу № A40-7640/09-115-26.

Вместе с тем подчас однозначную квалификацию произведённым работам может дать только экспертиза (см. постановления ФАС Московского округа от 19 мая 2008 г. № КА-А40/4142-08П и ФАС Уральского округа от 24 сентября 2008 г. № Ф09-6810/08-С3 по делу № А71-8090/07, а также определение Арбитражного суда г. Москвы от 11 августа 2011 г. по делу № А40-7640/09-115-26 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20 января 2014 г. № 09АП-41712/2013 по делу № А40-57597/12).

• Ремонтные расходы арендатора

Несмотря на то, что арендатор согласно п. 2 ст. 260 НК РФ вправе относить на уменьшение налогооблагаемой прибыли затраты по ремонту арендованных амортизируемых основных средств, необходимо чётко определяться:

Во-первых, с *обязанностями* сторон по договору аренды в соответствии со ст. 616 ГК РФ (см., в частности, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24 декабря 2008 г. по делу № A29-3872/2008).

Во-вторых, с *моментом* возникновения этих работ: если осуществляются работы на объекте, *ещё не введенном в эксплуата- цию*, то они могут быть лишь неотделимыми улучшениями арендованного имущества, налоговая судьба которых согласно ст. 623 ГК РФ должна определяться условиями договора аренды (см. постановления Президиума ВАС РФ от 19 февраля 2008 г. № 11174/07 и ФАС Московского округа от 7 февраля 2011 г. № КА-А40/17822-10 по делу № А40-67567/10-76-314).

Начинай от низшего степени, чтобы дойти до высшего; другими словами: не чеши затылок, а чеши пятки.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

&

Исходя из всего сказанного выше, приходим к практическом выводу, что за каждый элемент затрат должны отвечать соответствующие службы и конкретные специалисты в своих предметных отраслях:

- технологи должны обосновывать технологические потери и отходы (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 7 октября 2009 г. № A42-3102/2008 и от 2 июля 2008 г. по делу № A05-6193/2007, ФАС Московского округа от 1 ноября 2010 г. № KA-A40/13095-10 по делу № A40-156407/09-35-1220 и от 3 декабря 2010 г. № KA-A41/15048-10 по делу № A41-32175/09),
- а кадровики все стимулирующие выплаты и премии, детально регламентируя их в коллективных договорах (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 25 июля 2008 г. по делу № А44-3266/2006-9 и от 29 января 2008 г. по делу № А05-12892/2006, ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2008 г. № Ф04-222/2008(688-A27-37), Ф04-222/2008(741-A27-37) по делу № А27-3194/2007-6, ФАС Московского округа от 17 июня 2009 г. № КА-А40/4234-09 по делу № А40-17745/08-80-41).

Кто мешает тебе выдумать порох непромокаемый?

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Заканчивая (в формате данной книги) рассмотрение «бесконечной» темы деловой цели, приведём пример обоснования «достижения поставленной цели», как его понимают военные.

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

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

Возьмём за основу первое значение 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 определенное понятие – это место, куда должна попасть ракета. Целью стрельб был вполне конкретный результат – ракета должна быть попасть в цель!

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 такое решение ориентировал налогоплательщиков Конституционный суд РФ в Определении от 4 июня 2007 г. № 320-О-П: поскольку налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск, поэтому он «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?

Стрельба в цель упражняет руку и причиняет верность глазу.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

4.2. Документальная подтверждённость расходов

Помимо требования по экономической оправданности расходов ст. 252 НК РФ содержит требование по *документальной подтвержовенности* расходов — все документы должны быть оформлены в соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства (постановление Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. № 2236/07), при этом указанные документы могут лишь косвенно подтверждать произведённые расходы.

Требования к документам установлены ст. 9 Федерального закона РФ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», согласно которой обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и/или денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи указанных выше лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Лучше сқажи мало, но хорошо.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Многие менеджеры коммерческих организаций не любят первичные документы – каждый со своим мотивом:

- одни принципиально «против бюрократии»;
- другие «берегут бумагу, на изготовление которой вырубаются леса»;
- третьи просто не хотят оставлять письменные следы своей причастности к хозяйственной жизни организации по принципу «подпишешь бумагу а потом тебе это боком выйдет и назначат крайним».

Объяснять подобным менеджерам азы бухгалтерского и налого-

вого учёта весьма сложно, однако напомним, что в бухгалтерском и налоговом учёте отражаются не сами по себе факты, а документы, подтверждающие эти факты. При этом первичным документом может являться любой лист бумаги, на котором зафиксированы обязательные реквизиты, содержание факта хозяйственной жизни, дата и подпись.

Следует также напомнить мудрость из бюрократического фольклора:

- документ пишется не с целью проинформировать читающего,
- а с целью защитить пишущего!

Ну и напоследок: все сотрудники делятся на *ответственных* (которые готовы отвечать и действительно отвечают за свои действия и поступки) и *безответственных* (которые лишний раз свою подпись нигде не поставят — авторам однажды показали акт формы КС-2, в котором вместо подписи заказчика стоял крестик «+» — подобным образом раньше подписывались неграмотные!) По логике, высшее руководство организаций должно отдавать предпочтение первой категории сотрудников, если, конечно, само относится к категории ответственных лиц!

Так, например, крайне важным для признания расходов является акт, подтверждающий факт оказания услуг (информационных, консультационных, юридических, маркетинговых и т.п.).

Несмотря на то, что в постановлении Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. № 2236/07 и сформулирована правовая позиция относительно того, что «предъявление инспекцией дополнительных требований к их содержанию неправомерно», которая нашла своё отражение в последующей арбитражной практике:

- в постановлении ФАС Московского округа от 11 июня 2009 г. № КА-А40/5274-09 по делу № А40-57069/08-151-242 в ответ на претензию налогового органа об отсутствии в актах детализации со ссылкой на указанное постановление Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. констатируется, что расходы соответствуют критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ;
- в постановлении ФАС Московского округа от 20 июля 2009 г. № КА-А40/6796-09 по делу № А40-55051/08-114-263 также со ссылкой на постановление Президиума ВАС РФ от 20 января 2009 г. применительно к актам на оказанные услуги констатируется, что «предъявление инспекцией дополнительных требований к их содержанию неправомерно»;

- в постановлении ФАС Московского округа от 4 августа 2010 г. № КА-А40/6672-10 по делу № А40-80407/09-140-601 присутствует развёрнутая позиция суда: «Ссылка инспекции на невозможность из актов на аудиторские, консультационные и юридические услуги установить содержание оказанных услуг, также отклонена судами, поскольку действующим законодательством не установлены требования к оформлению актов на оказание спорных услуг, а представленные обществом документы подтверждают факт оказания услуг и осуществления расходов. Выводы суда в данной части согласуются с правовой позицией Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в Постановлении Президиума от 20.01.2009 г. № 2236/07»;
- в постановлении ФАС Московского округа от 7 апреля 2011 г. № КА-А41/2465-11 по делу № А41-598/10 также констатируется, что «степень детализации описания хозяйственной операции в первичном документе законодательством не установлена. Данный вывод согласуется с Постановлением Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 г. № 2236/07».

Определённая детализация актов на оказанные услуги важна для исполнителей и заказчиков, поскольку:

- исполнитель только двухсторонним актом подтверждает, что оказал соответствующую услугу т.е. именно ту, которую ему заказывали оказать;
- заказчик также только двухсторонним актом подтверждает, что потребил соответствующую услугу т.е. именно то, что ему было нужно.

Статьей 779 ГК РФ определено, что *«по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определённые действия или осуществить определённую деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги».* Несмотря на то, что ст. 38 НК РФ и установлено, что результат услуги не имеет материального выражения, при заключении договоров возмездного оказания услуг необходимо наличие в тексте договора описания деятельности исполнителя услуг — в противном случае суд может признать указанный договор незаключённым (см. постановление ФАС Московского округа от 8 января 2004 г. по делу № КГ-А40/10693-03-П). Соответственно в акте будет либо ссылка на предмет договора, либо некая детализация результатов оказанной услуги или описание деятельности исполнителя.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 15 августа 2013 г. по делу № А46-29139/2012 в подтверждение довода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, в частности, указано:

– в течение всего 2010 года из месяца в месяц в актах приёма-передачи оказанных услуг оставался неизменным перечень оказанных услуг, в том числе: правовое обеспечение деятельности предприятия, консультации в части земельного законодательства; анализ и консультации по финансово-экономической деятельности предприятий; консультации в части оптимизации структуры производства и управления предприятием; анализ передовых направлений и предоставление информации по наиболее перспективным направлениям развития данной отрасли производства; консультации по части технического перевооружения; анализ рынка производимой продукции, консультации в части переработки и сбыта; разработка стратегического направления развития предприятия; разработка и внедрение инвестиционных проектов на предприятии; консультации при подборе управляющего персонала;

– стоимость услуг являлась фиксированной; на протяжении нескольких месяцев оставалась неизменной; расчёт себестоимости услуг отсутствовал, что не позволяет проверить экономическую обоснованность данных расходов.

Исходя из анализа всех фактических обстоятельств суд пришёл к выводу, что налогоплательщик необоснованно учёл в расходах по налогу на прибыль и в вычетах по НДС стоимость консультационных услуг.

Необходимо также обратить внимание на очевидный факт: согласно п. 1 ст. 720 ГК РФ документом, удостоверяющим приёмку услуг, является акт или иной документ, который должен соответствовать требованиям ст. 9 Закона о бухгалтерском учёте (см. постановления ФАС Поволжского округа от 8 июля 2004 г. по делу № А57-12390/03-22, ФАС Дальневосточного округа от 14 июня 2006 г. по делу № Ф03-А51/06-2/1410, ФАС Московского округа от 26 января 2005 г. по делу № КА-А40/13341-04, ФАС Северо-Западного округа от 1 февраля 2006 г. по делу № А13-11980/04-15, ФАС Центрального округа от 6 августа 2008 г. № А68-4420/07-209, ФАС Волго-Вятского округа от 10 сентября 2007 г. № А17-3343/5-2006). При этом в постановлениях ФАС Московского округа от 17 января 2005 г. по делу № КГ-А40/12844-04 и ФАС Поволжского округа от 16 июля 2008 г. по

делу № A06-5412/2007-9 констатируется, что односторонние акты, подписанные лишь со стороны исполнителя, не являются доказательством факта оказания услуг.

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: обосновывать и документально подтверждать фактические затраты и раскрывать их результативность должен инициатор конкретных затрат — сотрудник соответствующего подразделения.



Следуя нашим рекомендациям, наши клиенты не сталкиваются с проблемами ст. 252 НК РФ, однако в тех редких случаях, когда это всё-таки случается, мы обеспечиваем защиту интересов налогоплательщиков — от акта проверки и до суда:

- признание экономической обоснованности и документальной подтверждённости расходов (решение Арбитражного суда г. Москвы от 11 октября 2010 г. по делу № A40-56521/10-35-297, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 февраля 2011 г. № 09АП-31126/2010-АК и ФАС Московского округа от 9 июня 2011 г. № KA-A40/5274-11 по делу № A40-56521/10-35-297);
- отмена штрафа за не представленные в срок документы (постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 8 апреля 2009 г. по делу № A41-15531/08 и ФАС Московского округа от 17 июля 2009 г. № KA-A41/6489-09 по делу № A41-15531/08).

Я не могу доказать справедливость своей точки зрения именно потому, что её справедливость – очевидна.

Герберт Кит Честертон «Свободный человек»

Теорема № 5: Налогоплательщик – юридическое лицо не обладает «презумпцией невиновности».

Дано:

- организация-налогоплательщик,
- ст. 108 НК РФ, в которой для налогоплательщиков провозглашается так называемая «презумпция невиновности».

Требуется доказать, что в области налогов для организаций никакой «презумпции невиновности» не существует.

Доказательство теоремы:

Пунктом 6 ст. 108 НК РФ провозглашена так называемая «презумпция невиновности» налогоплательщиков: «Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица».

Из буквального толкования указанной нормы можно сделать вывод, что налогоплательщик не обязан оправдываться, поскольку именно налоговый орган обязан доказывать его вину. Несмотря на то, что глава 2 Конституции РФ содержит права, свободы и обязанности, составляющие основу правового статуса личности в РФ, её положения должны распространяться и на юридических лиц (см. постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П и определение КС РФ от 21 апреля 2005 г. № 119-О).

Однако всё-таки конституционная норма о «презумпции невиновности» (ст. 49 и ст. 51 Конституции Российской Федерации) касается только физических лиц и только в сфере уголовного права – в постановлении КС РФ от 27 апреля 2001 г. № 7-П констатируется: «Применительно к сфере уголовной ответственности Конституиия Российской Федерации закрепляет в статье 49 презумпцию невиновности, т.е. возлагает обязанность по доказыванию вины в совершении противоправного деяния на соответствующие государственные органы. В процессе правового регулирования других видов юридической ответственности законодатель вправе решать вопрос о распределении бремени доказывания вины иным образом, учитывая при этом особенности соответствующих отношений и их субъектов (в частности, предприятий, учреждений, организаций и лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица), а также требования неотвратимости ответственности и интересы защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и свобод других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства...».

Таким образом, всем юридическим лицам (а также индивидуальным предпринимателям, подпадающим под действие АПК РФ) приходится постоянно:

- если не оправдываться, доказывая свою невиновность,
- то, по крайней мере, доказывать свою правоту, поскольку ст. 252
 НК РФ прямо предусмотрено, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты.

За неуплату налогов для физических лиц установлена уголовная ответственность не только по ст. 198 УК РФ и ст. 199 УК РФ, но и по ст. 159 УК РФ — так, например, незаконное возмещение НДС квалифицируется как мошенничество. Возбуждение уголовных дел производится по ст. 140 УПК РФ, при этом ответственность может наступить и за попытку неуплаты налогов по ст. 30 УК РФ!

Тем не менее, воспримем позитивно слова Президента Российской Федерации В.В. Путина из Послания Федеральному собранию Российской Федерации от 12 декабря 2012 года:

«Надо наладить планомерную работу по упорядочению законодательства, при этом раз и навсегда отказаться от презумпции виновности бизнеса, от обвинительного уклона в правоохранительной и судебной практике.

Нужно исключить из системы права все зацепки, которые позволяют превращать хозяйственный спор в сведение счётов при помощи заказных уголовных дел».

Пока данное пожелание Президента Российской Федерации не будет реализовано теми, кому оно было прямо адресовано, всем остальным напомним, что в п. 1 ст. 51 Конституции Российской Федерации закреплена конституционная норма: «Никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом».

При этом в определении Нижегородского областного суда от 14 февраля 2012 г. по делу № 33-1092, применительно к конкретному делу, констатируется:

- расширительное толкование ст. 51 Конституции Российской Федерации, понимая её содержание, как обязанность лиц не давать никаких показаний, является ошибочным, противоречит нормам действующего законодательства, а также принципам гражданского долга, ответственности перед обществом, гражданином которого являешься;
- свидетель вправе воспользоваться указанной нормой только при ответах на вопросы, прямо затрагивающие его права и интересы как физического лица;
- отказ от дачи показаний на все вопросы, независимо от их смысла, свидетельствует о намеренном препятствии должностным лицом проверяемой организации осуществлению законных полномочий налогового органа;
- свидетельские показания о территориальном расположении общества, о вопросах, касающихся организационного характера деятельности общества, никаким образом не влияют на её законные права и интересы как физического лица;
- ст. 90 НК РФ определено, что в качестве свидетеля может быть вызвано любое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового

контроля, независимо от социального, правового (в том числе должностного) положения допрашиваемого лица, однако ст. 48 Конституции Российской Федерации закрепила право свидетеля, как и любого другого гражданина, на получение квалифицированной юридической помощи. Вышеуказанная норма реализуется и посредством предоставленного свидетелю права — являться на допрос с адвокатом, приглашенным им для оказания юридической помощи. Таким образом, свидетель, явившись в налоговый орган для дачи показаний без адвоката, не воспользовалась предоставленным ей правом. На сотрудников налогового органа такая обязанность действующим законодательством не возлагается.

Напоследок напомним п. 5 ст. 189 УПК РФ: «Если свидетель явился на допрос с адвокатом, приглашённым им для оказания юридической помощи, то адвокат присутствует при допросе и пользуется правами, предусмотренными частью второй статьи 53 настоящего Кодекса. По окончании допроса адвокат вправе делать заявления о нарушениях прав и законных интересов свидетеля. Указанные заявления подлежат занесению в протокол допроса».

Что сқажут о тебе другие, қоли ты сам о себе ничего сқазать не можешь?

······

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Слово *«оправдаться»* в русском языке имеет как минимум два значения:

- доказать свою невиновность;
- доказать свою правоту.

Таким образом, налогоплательщики в силу прямого указания в законе обязаны документально доказывать свою правоту и обосновывать расходы доказыванием их связи с получением дохода.

Следует также иметь в виду, что несмотря на то, что п. 5 ст. 200 АПК РФ и предусмотрено, что «обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту,... возлагается на орган или лицо, которые приняли акт...», в п. 1 ст. 65 АПК РФ установлено, что «каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоя-

тельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений».

Если налоговый орган обязан обосновывать свои требования, то и налогоплательщик обязан доказывать свои возражения по предъявленным ему обвинениям. Именно такое толкование нормам п. 1 ст. 65 АПК РФ дают суды: «из указанного следует, что и налогоплательщик обязан обосновать свои возражения документально, не ограничиваясь занятием пассивной позиции» (см., в частности, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24 июня 2008 г. по делу № А82-5840/2007-27).

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. по делу № Ф04-3446/2006(25284-A27-33) констатируется: «налогоплательщик не может быть освобождён от обязанности доказывания реальности хозяйственных операция, достоверности сведений, изложенных в первичных бухгалтерских документах, отражающих осуществление данных операций».

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 30 сентября 2009 г. по делу № А81-623/2008 также констатируется, что даже наличие в п. 5 ст. 200 АПК РФ нормы, возлагающих обязанность при оспаривании решений налоговых органов по предоставлению доказательств его законности и обоснованности на лицо, его принявшее, не освобождает налогоплательщика от обязанности доказать правомерность и обоснованность уменьшения дохода, поскольку расходы, уменьшающие доходную часть при определении размера налогооблагаемой базы, носят заявительный характер.

Только *активная позиция* налогоплательщика, обосновавшего свою позицию, в конечном итоге может привести к победе в суде (см., в частности, постановление Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2010 г. № 13640/09). В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 10 июня 2010 г. по делу № А56-36663/2009 спор организации с таможенным органом разрешён в пользу организации во многом благодаря «активной доказательственной позиции общества». Об «активной позиции общества» при рассмотрении в суде налогового спора упоминается и в постановлении ФАС Уральского округа от 29 июня 2012 г. № Ф09-5071/12 по делу № А34-4062/2011.

Пассивная же позиция налогоплательщика в суде может привести к проигрышу — так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 25 января 2007 г. № KA-A40/13043-06 констатируется: «налогоплательщик при обосновании расходов не доказал, каким

образом понесенные 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 (определением ВАС РФ от 20 апреля 2007 г. № 3693/07 налогоплательщику было отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ). В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 13 августа 2007 г. по делу № А39-8336/2005-561/10 констатируется, что в силу ст. 65 АПК РФ «и налогоплательщик обязан обосновывать свои возражения документально, не ограничиваясь занятием пассивной позиции», а, поскольку налогоплательщик не представил в суд доказательств, опровергающих выводы налогового органа, сделанные в решении о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, то и все три суда он проиграл, а определением ВАС РФ от 6 декабря 2007 г. № 16127/07 ему было отказано в передаче дела в порядке надзора для пересмотра в Президиум ВАС РФ.

Отыщи всему начало, и ты многое поймешь.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Исходя из правовой позиции высших судов (см., в частности, определение Конституционного суда РФ от 4 июня 2006 г. № 320-О-П), согласно которой налоговые органы не вправе вмешиваться в хозяйственную деятельность налогоплательщиков и оценивать её «рациональность и эффективность», налоговые органы по-прежнему пытаются присвоить себе несвойственные им полномочия, что получает соответствующую оценку судов:

- в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 7 декабря 2006 г. по делу № А31-11825/2005-15 констатируется: «В налоговом законодательстве не содержится положений, регламентирующих вмешательство налоговых органов в гражданско-правовую деятельность субъектов хозяйственных отношений между собой»;
- в постановлении ФАС Московского округа от 28 января 2009 г. № КА-А40/13230-08 по делу № А40-35325/08-143-108 также констатируется, что «действующим налоговым законодательством не предусмотрено право налогового органа на вмешательство в финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика»;

- —в постановлении ФАС Центрального округа от 3 июля 2012 г. по делу № A48-3412/2011 в очередной раз констатируется: «Действующее законодательство не наделяет налоговые органы полномочиями по вмешательству в хозяйственную деятельность предприятий, в частности к понуждению к заключению договора или прекращению договорных отношений исходя из соображений желательности или нежелательности определенных налоговых последствий заключенных сделок. Таким образом, налоговое законодательство не содержит законоположений, позволяющих налоговому органу оценивать осуществленные налогоплательщиком сделки и произведенные им в связи с этим расходы с позиции их целесообразности, рациональности и эффективности.»;
- в постановлении ФАС Поволжского округа от 17 июня 2013 г. по делу № А55-26059/2012 указано: «...действующее законодательство не наделяет налоговые органы полномочиями по вмешательству в хозяйственную деятельность предприятий, в частности, к понуждению к заключению договора или прекращению договорных отношений, исходя из соображений желательности или нежелательности определенных налоговых последствий заключенных сделок. Налоговое законодательство не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать осуществленные налогоплательщиком сделки и произведенные им в связи с этим расходы с позиции их целесообразности, рациональности и эффективности».

Вот лишь один из примеров вмешательства налоговых органов в деятельность налогоплательщика, по которому принято постановление ФАС Московского округа от 26 августа 2009 г. № KA-A40/8165-09 по делу № A40-90175/08-114-343:

- налоговый орган полагал, если бы налогоплательщик не продал свою долю другому участнику ООО, а подал бы заявление о выходе из состава участников указанного общества, он бы получил действительную стоимость своей доли, которая определяется, исходя из состава чистых активов, и составляет 30838400 руб.;
- исходя из данной «логики», налоговый орган доначислил налогоплательщику налог на прибыль в размере 7214256 руб., соответствующие суммы пени и штрафа, поскольку налогоплательщиком занижена налоговая база в связи с неполучением обществом действительной стоимости его доли в уставном капитале ООО;
- суды первой и апелляционной инстанций (поневоле приходят на ум слова из комедии Александра Грибоедова «Горе от ума» «A

судьи кто?»), отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований по данному эпизоду, исходили из того, что отказ налогоплательщика от получения дохода в связи с участием в другом обществе, который он мог получить при выходе из состава участников, свидетельствует об отсутствии разумных экономических причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика (п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53);

– суд кассационной инстанции отменил эти решения, указав, что в НК РФ отсутствуют положения, обязывающие плательщиков налога на прибыль при продаже доли в уставном капитале ООО применять такой метод корректировки экономических показателей, влияющих на размер налогового обязательства, как увеличение налоговой базы по названному налогу, исходя из стоимости чистых активов общества указанной организационно-правовой формы.

Говоря с хитрецом, взвешивай ответ свой.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Однако не всегда налогоплательщик может заранее подготовиться к налоговому спору, поскольку подчас даже непонятно, от какой именно претензии налогового органа надо отбиваться:

- «налоговым органом не указано, какие именно нормы налогового законодательства нарушены налогоплательщиком» (из постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 25 апреля 2006 г. № 09АП-3248/2006-АК по делу № A40-71834/05-33-587);
- «налоговая инспекция в своем решении не указала, что именно нарушено налогоплательщиком какая норма налогового законодательства» (из постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 13 апреля 2005 г. по делу № Ф04-2036/2005(10310-A27-31);
- «в акте проверки... и в протоколе об административном правонарушении... не указано, какие конкретные нарушения были допущены заявителем и какие фактические данные об этом свидетельствуют» (из постановления ФАС Московского округа от 28 апреля 2007 г. по делу № КА-А40/3107-07);
- «из решения не следует, какие конкретно действия, как нарушающие законодательство о налогах и сборах, были вменены Банку...» (из постановления ФАС Московского округа от 26 декабря

2008 г. № КА-А40/11992-08 по делу № А40-27097/08-33-83);

- «налоговый орган в своем решении не указал, какие именно нормы права нарушил налогоплательщик» (из постановления ФАС Центрального округа от 25 февраля 2009 г. по делу № A23-2405/07A-14-127);
- «из решения налогового органа... не усматривается..., какие конкретно факты были квалифицированы как налоговые правонарушения» (из постановления ФАС Уральского округа от 28 сентября $2012 \, \Gamma$. № $\Phi09-8968/12$ по делу № $A50\Pi-148/12$).

Подчас решающим аргументом налогоплательщиков в налоговых спорах является ссылка на *здравый смысл*.

В постановлении ФАС Московского округа от 4 марта 2013 г. по делу № А40-52718/12-91-297 была рассмотрена претензия налогового органа о необходимости обложения НДС передачи продавцом своим покупателям подарочных сертификатов на право приобретения товаров в другой торговой сети. При этом суды отметили, что доначисление НДС при передаче сертификатов лишено экономического основания, требуемого п. 1 ст. 39 и п. 3 ст. 3 НК РФ. Целью действий рекламодателя является не передача сертификата в качестве дара, а «продвижение на рынке» объекта рекламирования. Согласно договорам о приобретении товаров с использованием подарочной карты сертификаты обеспечивают исполнение обязательства торговой сети по розничной купле-продаже товара, оплаченного налогоплательщиком. Исполнение этого обязательства признаётся объектом НДС в пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, однако плательщиком НДС является то лицо, у которого этот объект возникает, а не у налогоплательщика, который лишь оплачивает его! Одновременное признание объектом НДС данной операции и у налогоплательщика, оплатившего товары, означает повторное налогообложение той же операции. Взимание НДС в такой ситуации не только противоречит здравому смыслу, но и нарушает п. 1 ст. 146 НК РФ: оплата за товары, реализованные третьему лицу, в составе операций, облагаемых НДС, в этом пункте не указана. В рамках рассматриваемых операций были оплачены только товары, оплачены они были только один раз, и право собственности на них было передано только один раз.

Ссылкой на *здравый смысл* была также обоснована контрпозиция налогоплательщика по отсутствию проверки доверенности у водителей при получении доставленных грузов – решение Арбитражного суда г. Москвы от 11 марта 2011 г. по делу № A40-30627/10-

142-181, оставленного в силе постановлением ФАС Московского округа от 13 сентября 2011 г. по делу № А40-30627/10-142-181.

Принимаясь за дело, соберись с духом! Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Не только в налоговых правоотношениях, но в и повседневной жизни вообще следует неуклонно руководствоваться двумя универсальными правилами поведения на все случаи жизни:

1. Когда не знаешь, как поступать, поступай по закону.

Данное правило, вытекающее из европейской цивилизации:

- «Dura lex, sed lex» «Суров закон, но закон» (латинское изречение);
- «Те, кто не знает законов, расплачивается за тех, кто знает законы слишком хорошо» (Луи Верней и Жорж Берр), обязательно следует корректировать применительно к отечественным реалиям:
- «В России суровость законов умеряется их неисполнением» (П.А. Вяземский):
- «Строгость российских законов смягчается необязательностью их исполнения» (М.Е. Салтыков-Щедрин);
- «Как же мне вас судить... Ежели судить вас по законам, так законов у нас много... И законы все строгие... Судить ли мне вас по законам, или по душе, как мне бог на сердце положит» (А.Н. Островский).
- 2. Когда не знаешь, что говорить и писать, говори и пиши только правду, но не всю правду.

Данное правило также универсально, поскольку прослеживается от античности:

- «В судах решительно никому нет никакого дела до истины, важна только убедительность. А она состоит в правдоподобии, на чем и должен сосредоточить свое внимание тот, кто хочет произнести искусную речь.» (Платон),

и до новой истории:

- «Главное дело, никогда на суде не говорить правды. Кто даёт себя околпачить и признаётся – тому крышка. Из признания никогда ничего хорошего не выходит.» (Ярослав Гашек).

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: совершая любую хозяйственную операцию, налогоплательщикам необходимо быть готовыми впоследствии защищать свою позицию – вплоть до суда.



Чем более абсурдные претензии предъявляет налоговый орган, тем подчас тяжелее от них отбиваться, однако и в этой борьбе мы имеем большой опыт по защите налогоплательщиков в судах:

— отмена штрафа за нарушение кассовой дисциплины, выразившееся в неоприходовании 10 копеек (решение Арбитражного суда Московской области от 21 декабря 2010 г. по делу № А41-33620/10, а также постановление ФАС Московского округа от 7 июня 2011 г. № КА-А41/5963-11 по делу № А41-33620/10);

- применение нулевой ставки НДС при экспорте и возмещение НДС (решение Арбитражного суда г. Москвы от 24 января 2005 г. по делу № А40-48311/04-14-471, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 10 сентября 2004 г. по делу № 09АП-1571/04-АК и от 26 августа 2004 г. по делу № 09-927/04-АК, ФАС Московского округа от 31 декабря 2004 г. по делу № КА-А40/12186-04 и от 28 марта 2005 г. по делу № КА-А40/1990-05, Девятого апелляционного суда от 15 февраля 2008 г. № 09АП-576/2008-АК, ФАС Московского округа от 13 мая 2008 г. № КА-А40/4129-08 по делу № А40-52955/07-107-299, от 21 мая 2008 г. № КА-А40/4226-08 по делу № А40-52956/07-108-316). В решении Арбитражного суда г. Москвы от 18 декабря 2007 г. по делу № А40-52956/07-108-316 нам пришлось отбиваться от претензии налоговиков, которые не рассмотрели плохо читаемый оттиск штампа таможенного органа на ГТД, а изучать оригинал ГТД или запросить непосредственно таможенный орган не соизволили, что с нашей подачи отметил суд: «Если у налогового органа были сомнения на этот счет, то они могли сами послать запрос в таможню в соответствии со ст. $88~HK~P\Phi$ и получать все необходимые разъяснения о том, почему штамп ставится таким образом, что при ксерокопировании он исчезает. Инспекция могла воспользоваться Таможенной базой данной и подтвердить, что указанные ГТД там присутствуют».

Солдат рассуждает о том, как следовало бы поступить его капитану, а капитан – о воображаемых недостатках полковника, полковник находит повод для критики генерала, а генерал порицает и осуждает политику двора, и никто из них не занимается своим делом и не думает выполнять свои прямые обязанности.

Ришельё, «Политическое завещание, или Принципы управления государством»

Теорема № 6: Защита сделок от переквалификации – дело профессиональной чести и совести юристов.

Дано:

- организация, желающая правильно исчислять налоги по всем заключённым гражданско-правовым договорам;
 - штатные юристы организации.

Требуется доказать, что именно юристы несут персональную ответственность за однозначную квалификацию договоров.

Доказательство теоремы:

То, что налоговые последствия зависят от предмета и условий договора, особого доказательства не требует, поскольку, скорее всего, является аксиомой. Предельно лаконично по этому поводу выразился ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 24 октября 2011 г. по делу \mathbb{N} $\mathbb{N$

Налоговые последствия определяются в зависимости от квалификации отношений, в которые вступают стороны по сделке. Вопрос квалификации сделки в каждом конкретном случае имеет первостепенное значение для оценки налоговых последствий — указанные выводы содержатся в письме ФНС от 31 августа 2010 г. № ШС-37-3/10304@ и от 14 сентября 2010 г. № ШС-37-3/11160@. В письме Минфина России от 22 марта 2011 г. № 03-03-06/4/20 также обращено внимание, что налоговые последствия определяются в зависимости от квалификации отношений, в которые вступают стороны в связи с осуществлением конкретных хозяйственных операций. При этом вопрос правовой квалификации сделки в каждом конкретном случае имеет первостепенное значение для оценки налоговых последствий.

Данная мысль присутствует и в Определении Конституционного суда РФ от 2 ноября 2006 г. № 444-О: налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определённым имуществом), в том числе путём отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско-правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения.

Согласно п. 2 ст. 170 ГК РФ 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.

В п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 ГК РФ» отмечено: «При установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных 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)».

Смотри в қорень!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Переквалификация любой гражданско-правовой сделки интересует налоговые органы исключительно потому, что у разных договоров различны налоговые последствия, поэтому любая переквалификация влечёт за собой доначисление налогов!

У налоговых органов «ассортимент» переквалификаций достаточно разнообразен:

- посреднических договоров в договоры купли-продажи (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19 января 2006 г. по делу № Ф04-9745/2005(18856-A46-19), от 18 октября 2007 г. по делу № Ф04-7460/2007(39394-A46-14) и по делу № Ф04-7460/2007(39394-A46-14), от 7 февраля 2011 г. № А70-3392/2010 (определением ВАС РФ от 19 мая 2011 г. № ВАС-6392/11 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора) и от 14 сентября 2012 г. по делу № А03-16071/2011, ФАС Северо-Западного округа от 9 января 2002 г. по делу № А56-20855/01 и от 21 декабря 2006 г. по делу № А42-15005/04-28 и от 5 июля 2011 г. по делу № А52-3741/2010, ФАС Уральского округа от 21 июля 2005 г. по делу № Ф09-3056/05-С7, ФАС Волго-Вятского округа от 18 сентября 2012 г. по делу № А38-4496/2011);
- договора купли-продажи в посредническую сделку (см. постановление ФАС Московского округа от 31 октября 2005 г. по делу № КА-A40/10637-05).
- договора аренды судов в договор на оказание информационно-консультационных услуг (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. по делу № A42-10599/2005);
- договор перевозки пассажиров и грузов в договор аренды транспортных средств с экипажем (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 7 июня 2010 г. № A81-4102/2009);
- **договора хранения в договор аренды** (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12 мая 2005 г. по делу № Ф04-2100/2005(10374-A70-35);
- договоров поставки в договоры подряда (см. постановления ФАС Волго-Вятского округа от 27 августа 2007 г. по делу № А11-5212/2006-К2-21/363, ФАС Северо-Западного округа от 31 января 2011 г. по делу № А56-10165/2010 и ФАС Московского округа от 9 июня 2010 г. № КА-А40/5409-10);

- договоров поставки в дарение денежных средств (см. постановления ФАС Московского округа от 22 января 2013 г. по делу № А40-38402/12-115-198 и ФАС Северо-Кавказского округа от 26 апреля 2013 г. по делу № А53-22777/2011);
- агентских договоров в договоры подряда (см. постановления ФАС Центрального округа от 10 октября 2008 г. по делу № А14-3-2007610/28 и ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 июня 2013 г. № А78-4472/2012 (определением ВАС РФ от 17 октября 2013 г. № ВАС-14455/13 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора);
- договора розничной купли-продажи в договор поставки (см. постановления ФАС Поволжского округа от 10 апреля 2012 г. по делу № А12-12873/2011, ФАС Северо-Кавказского округа от 6 ноября 2013 г. по делу № А32-17192/2011, ФАС Западно-Сибирского округа от 5 февраля 2014 г. по делу № А27-21215/2012).

В постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1001/13 условия коллективного договора были переквалифицированы в дарение, которое облагается НДС.

Несмотря на декларируемую п. 2 ст. 421 ГК РФ «свободу договоров»: «стороны могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами», в постановлении Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 предписано: «При рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 («Купля-продажа»), 37 («Подряд»), 55 («Простое товарищество») Кодекса и т.д.»

Таким образом, с точки зрения гражданского права каждый договор должен быть однозначно опредёлен, при этом налоговые последствия - вторичны!

Купи прежде қартину, а после рамку! **Козьма Прутков, «Плоды раздумья»**

Мы убеждены, что за однозначную правовую квалификацию гражданско-правового договора должен отвечать юрист организации, однако некоторые юристы считают иначе. Не может не удивлять комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11, переквалифицировавшему «агентский договор» в договор возмездного оказания маркетинговых услуг с доначислением организации 77 млн руб. налога на прибыль «старшего юрисконсультанта» налогоплательщика: «Налицо ситуация, когда сторонники налогового и гражданского права скрестили между собой правовые конструкции, но налоговое право, к сожалению, одержало верх. Положения НК РФ позволяют налоговикам по своему усмотрению трансформировать любые гражданско-правовые конструкции, упомянутые в ГК РФ или не поименованные там. Переквалификация сделок даёт возможность государству «помочь» участникам рынка уплатить налоги, пени и штрафы в любой момент, а разработанные юристами конструкции рассыпаются или не учитываются…» («Бухгалтерия: просто, понятно, практично». Журнал рабочих ситуаций. 2012, № 20, с. 63).

В том, что «разработанные юристами конструкции рассыпаются», юрист свою вину почему-то не обнаруживает – во всём виноваты налоговые органы и НК Р Φ !

Согласно п. 3 ст. 421 ГК РФ отдельный договор может содержать элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор), однако при этом всё равно должна соблюдаться чёткая корреспонденция с нормами гражданского права.

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: за однозначную юридическую квалификацию всех сделок (не допускающую переквалификаций!) и различные юридические конструкции персональную ответственность несут юристы.



Мы всегда стремимся наладить должные контакты между юристами и бухгалтериями своих клиентов, добиваясь однозначной правовой квалификации всех сделок с предсказуемыми налоговыми последствиями, а в необходимых случаях участвуем в судебной защите:

- защита от квалификации налоговым органом премий в договорах поставки в качестве элемента смешанного договора, а именно возмездного оказания услуг (постановления ФАС Московского округа от 9 июня 2011 г. № КА-А40/5274-11 по делу № А40-56521/10-35-297 и Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11637/11, а также Девятого Арбитражного апелляционного суда от 19 апреля 2012 г. № 09АП-25791/2011-АК по делу № А40-23888/10-142-103, от 19 апреля 2012 г. № 09АП-26544/2011-АК, от 20 апреля 2012 г. № 09-АП-29177/2011-АК по делу № А40-23892/10-142-105 и от 10 мая 2012 г. № 09АП-26554/2011-АК по делу № А40-23890/10-142-104);
- защита от квалификации налоговым органом оплаченных арендатором работ в рамках предварительного договора аренды в качестве элемента смешанного договора договора подряда (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 июля 2012 г. № 09АП-18146/2012-АК по делу № А40-112276/11-99-481).

Приложение к теореме № 6: «Исключение подтверждает правило».

Сформулировав *аксиому* (т.е. положение, принимаемое без доказательств, или неоспоримое утверждение, очевидная истина), согласно которой *налоговые последствия зависят от предмета и условий договора*, поневоле вспоминается постоянная фраза школьных учителей русского языка: «*Исключение подтверждает прави*ло», которое следует понимать «наоборот» — если существует некое правило, то из него существуют и исключения! То есть исключения не бывают сами по себе, а только из каких-либо правил.

Так и из данной аксиомы есть исключение — в отношении *договора долевого участия в строительстве*, который регламентируется Федеральным законом РФ от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости…».

В договоре участия в долевом строительстве должны быть предусмотрены следующие обязательные условия:

- предмет договора;
- объект долевого строительства;
- срок, в который застройщик должен передать объект долевого строительства участнику долевого строительства;

- цена договора, сроки и порядок её уплаты;
- гарантийный срок на объект долевого строительства.

Если в договоре отсутствуют эти условия, он считается незаключенным (п. 1 ст. 432 ГК РФ ГК РФ).

Никто не обнимет необъятного!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

1. Правовая квалификация договора долевого участия в строительстве

Ещё три года назад никто не ставил под сомнение то очевидное обстоятельство, что договор долевого участия в строительстве является *отдельной разновидностью* гражданско-правовых сделок и регулируется не второй частью ГК РФ, а исключительно Федеральным законом РФ № 214-Ф3.

Сомнения появились осенью 2011 года, поскольку п. 11 постановления Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, вытекающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» указано:

«Положения Федерального закона «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее — Закон о долевом участии в строительстве) являются специальными по отношению к положениям ГК РФ о купле-продаже будущей вещи.

Разъяснения, содержащиеся в настоящем Постановлении (за исключением абзаца второго пункта 4), не подлежат применению при рассмотрении споров, связанных с созданием недвижимого имущества по Закону о долевом участии в строительстве.

На основании изложенного судам следует учитывать, что привлечение средств граждан для строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости возможно только способами, указанными в пункте 2 статьи 1 Закона о долевом участии в строительстве».

Данный пункт может быть истолкован двояко:

- либо нормы ГК РФ о купле-продаже в отношении договоров долевого участия в строительстве не применяются, так как в случае наличия специальной нормы права применению подлежит эта специальная норма (а именно Федеральный закон № 214-ФЗ), тем более что эта специальная норма принята позже, подтверждением данного толкования является другой абзац этого пункта постановления Пленума ВАС РФ № 54, где говорится буквально следующее: разъяснения, содержащиеся в настоящем Постановлении (за исключением абз. 2 п. 4), не подлежат применению при рассмотрении споров, связанных с созданием недвижимого имущества по Закону о долевом участии в строительстве;
- либо смысл п. 11 постановления Пленума ВАС РФ № 54 заключается в том, что договор долевого участия в строительстве следует расценивать как *разновидность* договора купли-продажи будущей недвижимой вещи основанием для подобного толкования является то, что разъяснения Пленума ВАС № 54 не применяются к спорам по Федеральному закону № 214-ФЗ, но за исключением абз. 2 п. 4 постановления Пленума № 54, в котором прописано: если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи.

Арбитражная практика содержит примеры, когда арбитражные суды всё-таки квалифицируют договоры участия в долевом строительстве в качестве договоров купли-продажи будущей недвижимости, ссылаясь при этом на постановление Пленума ВАС РФ № 54 (см., в частности, постановления ФАС Уральского округа от 19 ноября 2012 г. № Ф09-9685/12 по делу № А07-2680/2012, ФАС Северо-Западного округа от 3 сентября 2012 г. по делу № А56-31702/2011 и от 12 марта 2013 г. по делу № А56-10091/2012, ФАС Западно-Сибирского округа от 26 апреля 2012 г. по делу № А70-11206/2011 и от 10 апреля 2013 г. по делу № А70-6896/2011, ФАС Московского округа от 12 апреля 2012 г. по делу № А40-100759/10-37-812, ФАС Дальневосточного округа от 29 марта 2013 г. № Ф03-1009/2012 по делу № А73-2825/2012, а также определения ВАС РФ от 27 августа 2012 г. № ВАС-10566/12 и от 24 апреля 2013 г. № ВАС-1039/13).

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2012 г. по делу N A46-14935/2011 приведена любопытная история

различных точек зрения разных судей в отношении одних и тех же договоров:

- если суд первой инстанции признал договоры долевого участия в строительстве соответствующими требованиям Федерального закона РФ № 214-ФЗ,
- то суд апелляционной инстанции, сославшись на постановление Пленума ВАС РФ № 54, квалифицировал договоры как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи – на том основании, что инвестиции дольщики вносили не деньгами, а строительными материалами,
- в результате кассационная инстанция всё-таки признала приоритет норм Федерального закона РФ № 214-ФЗ и квалифицировала спорные договоры в качестве договоров долевого участия в строительстве.

Квалификация договоров долевого участия в строительстве в качестве договоров купли-продажи будущей недвижимой вещи означает, что к ним применяются разъяснения, содержащиеся в других пунктах постановления Пленума ВАС РФ № 54, относящиеся к купле-продаже. Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 3 сентября 2012 г. по делу № А56-31702/2011 подтверждается вывод, что право собственности сначала возникает у застройщика и только после этого переходит к дольщику. Дело в том, что для государственной регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество к покупателю продавец должен обладать правом собственности на него. Также согласно ст. 25 Федерального закона РФ от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество (здание или сооружение) возникает у лица, имеющего в собственности либо на ином праве земельный участок, на котором оно возведено.

Плюнь тому в глаза, кто скажет, что можно обнять необъятное!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

2. Налоговые последствия

Несмотря на неоднозначность правовой квалификации договора

долевого участия в строительстве, для целей налогообложения применяются *специальные нормы НК РФ*, которые содержат специфические нюансы для договора долевого участия в строительстве.

2.1. Налог на прибыль

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 25 НК РФ не являются доходом для целей исчисления налога на прибыль средства целевого финансирования, к которым относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определённому организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами: «....в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и/или инвесторов...».

Разъяснения по применению указанной нормы содержатся в целом ряде писем официальных органов:

- в письме УФНС по г. Москве от 29 декабря 2011 г. № 16-15/126141@ разъяснено:

«...В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ к средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования или федеральными законами, в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

При этом п. 17 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования в соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ.

Учитывая, что затраты, связанные с новым строительством, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств инвесторов (дольщиков) и в налоговом учете доходы и расходы, предусмотренные пп. 14 п. 1 ст. 251 и п. 17 ст. 270 НК РФ, не отражаются, по окончании строительства застройщик определяет финансовый результат (прибыль) от осуществления своей деятельности на дату подписания документа о передаче объекта в эксплуатацию (письмо Минфина России от 16.08.2011 № 03-03-06/1/488).

Таким образом, приведённые нормы Налогового кодекса $P\Phi$ свидетельствуют о том, что у организации-застройщика после выхода Постановления Пленума ВАС $P\Phi$ № 54 принципы определения

доходов и расходов в налоговом учете не меняются при условии ведения раздельного учета» (выделено авторами);

- в письме Минфина России от 16 августа 2011 г. № 03-03-06/1/488, в частности, разъяснено:
- «...В соответствии с пп. 14 п. 1 ст. 251 Кодекса для иелей налогообложения прибыли организаций не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, в том числе в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

...Учитывая, что затраты, связанные со строительством жилого дома, застройщик осуществляет за счет аккумулированных на его счетах средств дольщиков и в налоговом учете указанные доходы и расходы не отражаются, по окончании строительства застройщик определяет финансовый результат (прибыль) от осуществления своей деятельности на дату подписания документа о передаче объекта в эксплуатацию» (выделено авторами).

опять скажу: никто не обнимет необа с Аналогичные разъяснения содержатся и в других письмах Минфина России (от 19 марта 2013 г. № 03-11-06/2/8421, от 29 июля 2013 г. № 03-03-06/1/30040, от 5 августа 2013 г. № 03-03-06/1/31306).

Опять сқажу: ниқто не обнимет необъятного!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

2.2. Налог на добавленную стоимость

Согласно пп. 23.1 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению НДС (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации:

«...услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения).

К объектам производственного назначения в целях настоящего

подпункта относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг)...».

Разъяснения по применению указанной налоговой льготы содержатся в письмах ФНС от 16 июля 2012 г. № ЕД-4-3/11645@ и Минфина России от 26 июня 2012 г. № 03-07-15/67 и от 7 августа 2013 г. № 03-07-07/31823, при этом обратим внимание, что согласно ст. 38 НК РФ функции застройщика для целей налогообложения квалифицируются в качестве услуг. При этом согласно пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ не являются объектами налогообложения НДС операции, перечисленные в п. 3 ст. 39 НК РФ, в частности, имеющие «инвестиционный характер».

Примечательно, что налоговые органы, «приняв на вооружение» постановление Пленума ВАС РФ № 54, всё-таки пытались доначислить НДС на сумму инвестиций дольщиков, квалифицируя их в качестве оплаты по договорам купли-продажи будущей недвижимости, однако суды указали, что для целей исчисления НДС *приоритет* имеют нормы НК РФ (см. постановления ФАС Уральского округа от 17 мая 2013 г. № Ф09-3499/13 по делу № А71-10857/2012, ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 апреля 2013 г. № А78-3003/2012 (определением ВАС РФ от 18 октября 2013 г. № ВАС-9937/13 налоговому органу было отказано в передаче дела для пересмотра в порядке надзора в Президиум ВАС РФ) и от 18 ноября 2013 г. № А78-10830/2012, а также постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 мая 3013 г. по делу № А61-422/2012).

Приоритет норм НК РФ в исчислении НДС над толкованием инвестиционного договора в контексте Пленума ВАС РФ № 54 присутствует также в постановлении Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 1784/12.

Вывод:

- несмотря на некоторую правовую неопределённость в однозначной квалификации договоров долевого участия многоквартирных жилых домов с точки зрения Гражданского кодекса РФ, которую внёс Пленум ВАС РФ № 54,
- в Налоговом кодексе РФ достаточно чётко прописаны налоговые последствия данной разновидности договоров, которыми и следует руководствоваться налогоплательщикам.

Из этого следует, что применительно к договорам долевого участия в строительстве многоквартирных жилых домов существует исключение из общего правила:

- однозначная гражданско-правовая квалификация сама по себе,
- а налоговые последствия сами по себе, поскольку для данной разновидности правоотношений правила исчисления налогов установлены непосредственно в тексте Налогового кодекса РФ.

Итак, сформулируем исключение из общего правила:

- при разрешении споров между участниками договоров долевого участия суды руководствуются постановлением Пленума $BAC\ P\Phi\ N\!\!_{0}\ 54$,
- а при разрешении налоговых споров с участием налоговых органов суды руководствуются исключительно нормами НК РФ!



На протяжении многих лет мы всеми возможными способами добиваемся однозначной квалификации всех строительных работ, а в особо сложных случаях участвуем в судебной защите своих клиентов:

— защита от доначисления НДС на работы, оплаченные арендатором по созданию отделимых улучшений, которые налоговый орган квалифицировал в качестве подрядных работ по созданию неотделимых улучшений (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 июля 2012 г. № 09АП-18146/2012-АК по делу № А40-112276/11-99-481).

Есть ли на свете человек, қоторый мог бы обнять необъятное?

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

...не поспавши три ночи сряду, решилась ехать в город, несмотря на то что лошади не были подкованы, и там узнать наверно, почём ходят мёртвые души и уж не промахнулась ли она, Боже сохрани, продав их, может быть, втридёшева.

Н.В. Гоголь, «Мёртвые души»

Теорема № 7: Все так называемые «договорные» цены должны быть обоснованы.

Дано:

- организация, заключающая сделки как по продаже, так и по покупке,
 - штатные юристы и маркетологи организации.

Требуется доказать, что все применяемые организацией цены должны быть обоснованы.

Доказательство теоремы:

Подчас с целью манипулирования налоговыми обязательствами налогоплательщиками применяются «игры ценами», в результате которых:

- продавец (исполнитель, подрядчик) искусственно занижает свою выручку и, как следствие, снижает налоги;
- покупатель (заказчик) искусственно завышает договорные цены приобретения товаров (работ, услуг) и, как следствие, снижает НДС — за счёт значительных налоговых вычетов, и налог на прибыль — за счёт значительных расходов.

Некоторые юристы считают, что договорная цена может быть npaкmuчески nьобой, если только она не подпадает под контроль государства:

- при государственном регулировании цен и тарифов естественных монополий и в других строго ограниченных случаях;
- при антимонополистических ограничениях согласно Федеральному закону РФ от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»;
- для целей налогообложения исключительно в случаях, регламентированных НК РФ.

Предполагается, что во всех остальных случаях участники гражданско-правовых отношений вправе по своему усмотрению устанавливать договорные цены, которые могут быть в десятки раз как больше рыночных цен, так и меньше рыночных цен.

Однако это не так!

• Если договорная цена явно занижена

Предположение о якобы «полной свободе договорной цены» не в ладах не только с «духом» закона, но и даже и с «буквой» закона, поскольку в случае, если цена сделки просто «смешная», т.е. заведомо меньше рыночных цен, то суд может признать, что в данном случае данная сделка прикрывает собой дарение, которое ст. 575 ГК РФ ограничено в отношениях между коммерческими организациями.

Такие выводы имеются в отношении сделок не только реализации ценных бумаг и долей (см., в частности, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 2 июня 2003 г. по делу № Ф08-1835/2003 и от 6 ноября 2008 г. № Ф08-6519/2008 по делу № А32-5055/2007-55/38, а также ФАС Уральского округа от 20 июля 2006 г. по делу № Ф09-6143/06-С5), но и объектов недвижимости (см., в частности, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 6 июля 2006 г. по делу № Ф08-3000/2006 и ФАС Северо-Западного округа от 21 декабря 2000 г. по делу № А26-3018/00-01-04/137). Кстати, приобретение имущества по искусственно заниженной цене может быть даже расценено в качестве хищения (см. определение КС РФ от 2 июля 2009 г. № 1037-О-О).

В приказе Росфинмониторинга от 8 мая 2009 г. № 103 к «*необыч-ным*» сделкам, в частности, отнесены сделки с недвижимым имуществом по цене, отличной от рыночной в два и более раз. В постановлении Президиума ВАС РФ от 5 июня 2012 г. № 76/12 констатируется: «Совершенная в противоречие с законом крупная сделка может признаваться недействительной, если она является явно невыгодной для акционерного общества. Применительно к сделкам купли-продажи

это может выражаться в отчуждении имущества акционерного общества по цене, существенно ниже рыночной, или в приобретении имущества для акционерного общества по существенно завышенной цене». Продажа имущества по цене ниже рыночной должна вызвать у покупателя подозрения в добросовестности — как продавца, так и покупателя (см. п.9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13 ноября 2008 г. № 126, постановления Президиума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 10665/07, ФАС Волго-Вятского округа от 26 января 2012 г. по делу № А17-9352/2009, ФАС Центрального округа от 1 августа 2012 г. по делу № А08-2325/2011 и ФАС Западно-Сибирского округа от 27 сентября 2013 г. по делу № А46-14052/2011).

Имея в виду қақое-либо предприятие, помысли, точно ли оно тебе удастся.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

• Если договорная цена явно завышена

Если цена приобретения явно завышена по отношению к существующему уровню рыночных цен, то:

- во-первых, это можно рассматривать как проявление неразумности и недобросовестности (см. постановления Президиума ВАС РФ от 14 ноября 2006 г. № 8259/06 и ФАС Московского округа от 19 февраля 2010 г. № КГ-А40/15451-09П);
- во-вторых, налоговые органы снимают не только расходы, но и налоговые вычеты НДС (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25 ноября 2009 г. по делу № A45-18990/2008 (определением ВАС РФ от 11 февраля 2010 г. № BAC-406/10 налогоплательщику отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 23 марта 2009 г. № Ф04-1777/2009(3254-A03-49) (определением ВАС РФ от 17 июля 2009 г. № BAC-8711/09 было оставлено в силе), а также от 27 октября 2011 г. по делу № A27-1360/2010).

В тех случаях, когда цены приобретённых товаров (работ, услуг, имущественных прав) оказывались существенно выше рыночных, и это не было обосновано налогоплательщиком, суды отказывали налогоплательщикам в налоговых вычетах НДС (см. постановле-

ния ФАС Поволжского округа от 13 ноября 2003 г. по делу № А12-10698/02-С25, ФАС Дальневосточного округа от 22 апреля 2003 г. по делу № Ф03-А73/03-2/245, ФАС Западно-Сибирского округа от 10 августа 2005 г. по делу № Ф04-5166/2005(13823-А46-18), ФАС Северо-Западного округа 6 октября 2005 г. № А66-5524/2004, ФАС Уральского округа от 6 мая 2010 г. № Ф09-3163/10-С2 по делу № А71-14225/2009-А31 и от 22 ноября 2010 г. № Ф09-9394/10-С3 по делу № А71-556/2010-А31).

Страхование имущества может производиться исходя не из остаточной (балансовой) стоимости имущества, а исходя из рыночной стоимости, что, естественно, влияет на размер страховых тарифов и, как следствие, на сумму налога на прибыль (см., в частности, постановления ФАС Северо-Западного округа от 19 августа 2005 г. № А56-42544/04 и от 14 февраля 2008 г. по делу № А56-7958/2007, ФАС Волго-Вятского округа от 7 ноября 2006 г. по делу № А82-105/2005-37 (определением ВАС РФ от 14 марта 2007 г. № 2093/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 17 ноября 2006 г. по делу № А82-15225/2005-99, от 24 ноября 2006 г. по делу № А82-9118/2005-99 (определением ВАС РФ от 10 апреля 2007 г. № 3001/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 29 ноября 2006 г. по делу № А82-8121/2005-28 (определением ВАС РФ от 26 марта 2007 г. № 3215/07 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), от 26 декабря 2006 г. по делу № А82-2165/2006-20, а также ФАС Поволжского округа от 5 сентября 2006 г. по делу № А12-2078/2006-С29).

Вместе с тем и налоговые органы, и суды анализируют размер страховых платежей, которые зависят от оценки застрахованного имущества.

Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 12 ноября 2008 г. № Ф04-7062/2008(16027-A46-26) расходы на страхование были признаны необоснованными по размеру, поскольку остаточная стоимость имущества, определённая и зафиксированная в бухгалтерской документации, отличалась от стоимости имущества, указанной в договоре добровольного страхования, при этом налогоплательщик не представил документы, на основании которых им определена стоимость имущества, указанная в договоре.

Определением ВАС РФ от 17 апреля 2009 г. № ВАС-2406/09 налогоплательщику было отказано в пересмотре данного дела в порядке надзора с констатацией следующих обстоятельств:

- суды поддержали выводы инспекции об искусственном выведении налогоплательщиком денежных средств из состава, подлежащего налогообложению, и направлении их на цели, не связанные с производственной деятельностью;
- налогоплательщиком документально не подтверждена стоимость имущества, указанная в договоре страхования, необоснованно завышен размер страхового тарифа и, как следствие, завышен размер страховой премии, тем самым установлены признаки недобросовестности в действиях общества и его контрагентов по договорам страхования.

Однако даже если оценка застрахованного имущества и представлена суду, из этого отнюдь не следует, что суд не воспримет её критически (см., в частности, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10 октября 2011 г. по делу № А43-29539/2007-35-995, в котором оценка застрахованного имущества, произведенная оценщиком, была оспорена налоговым органом).

Определением ВАС РФ от 11 апреля 2012 г. № ВАС-8072/10 налогоплательщику было отказано в пересмотре дела в порядке надзора, при этом надзорная инстанция указала:

- суды признали за налогоплательщиком право на включение в состав расходов сумм страховых премий, рассчитанных с применением страховой суммы, равной рыночной (действительной) стоимости застрахованного имущества;
- при этом суды трёх инстанций критически оценили данные отчета иностранного эксперта-оценщика, признав их сомнительными, а для расчета налоговых обязательств налогоплательщика применили данные о рыночной стоимости застрахованного имущества, полученные по результатам назначенной судом оценочной экспертизы.

Вышеприведённый налоговый спор налогоплательщик проиграл (пусть и частично), поскольку оценка иностранного оценщика была поставлена под сомнение (сначала налоговым органом, а затем – и судом). Если же налогоплательщик докажет, что оценка, заказанная налоговым органом, была произведена с процессуальными нарушениями (например, налогоплательщик не был поставлен в известность о такой оценке и не смог её раскритиковать), то суд может и поддержать налогоплательщика, поскольку налоговый орган оказался нерасторопным.

Следует также иметь в виду, что налоговики тоже могут использовать заключение оценщика, но – против налогоплательщика (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 11 мая 2011 г.

№ КА-А40/3847-11 по делу № А40-66550/10-76-298 и ФАС Центрального округа от 2 февраля 2011 г. по делу № А14-2869/2010/84/24).

Исходя из сказанного выше, отечественным бизнесменам и юристам следует, учась на чужих ошибках, в корне пересмотреть своё понимание понятия *«договорная цена»* и ориентироваться на существующий уровень рыночных цен. Если же рыночных цен на продаваемое имущество нет или определить их самостоятельно трудно, то лучше заказать оценку этого имущества, что позволит отбиться от претензий налоговиков в отношении занижении выручки (см., в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11 марта 2008 г. по делу № Ф04-1169/2008(1169-А46-19) и ФАС Московского округа от 3 апреля 2012 г. по делу № А40-23728/08-108-75).

В последнее время завышение цен приобретения рассматривается судами в контексте постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 как получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в форме налоговых вычетов НДС и завышения расходов. В итоге налогоплательщикам отказывают в налоговых вычетах НДС и в расходах, завышенных по сравнению с обычным размером (см. постановления Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12, ФАС Дальневосточного округа от 21 марта 2012 г. № Ф03-492/2012 и от 4 июня 2013 г. № Ф03-1911/2013 (определением ВАС РФ от 7 октября 2013 г. № ВАС-13718/13налогоплательщику отказано в пересмотре дела в порядке надзора), ФАС Волго-Вятского округа от 17 апреля 2013 г. по делу № А11-4694/2011, ФАС Центрального округа от 29 апреля 2013 г. по делу № А14-13976/2011, ФАС Уральского округа от 17 января 2014 г. № Ф09-14029/13 по делу № А50-7079/2013).

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 13 января 2014 г. по делу № А11-7262/2012 также были рассмотрены претензии налогового органа в отношении завышения налогоплательщиком «договорных цен» при приобретении имущества:

- в результате согласованных действий между продавцом и покупателем последним была получена необоснованная налоговая выгода в виде занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и увеличения вычетов по НДС за счёт приобретения имущества по завышенной цене через взаимозависимых лиц;
- налогоплательщик приобрёл имущество по значительно завышенной цене при наличии возможности участия в торгах и приобретения его по рыночной стоимости, установленной в рамках исполнительного производства.

Ничем не мотивированные цены приобретенных товаров могут «довести и до цугундера»!

Вот лишь два примера из открытых источников информации:

В статье профессора Колоколова Н.А. «Стадии уклонения от уплаты налогов: применение уголовной ответственности» (журнал «Налоги», 2009, № 1) приведён следующий пример из практики:

«Тушинский районный суд г. Москвы 8 апреля 2008 г. на основании ч. 3 ст. 30, п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ приговорил гражданина К., занимающего должность руководителя общества с ограниченной ответственностью (нефтегазовой компании), к уплате штрафа в размере 100 000 руб.

Данное ООО привлекло внимание проверяющих тем, что в III квартале 2007 г. подало налоговую декларацию по НДС, в которой был обозначен вычет в сумме почти 2,5 млрд руб. Размер вычета вызвал подозрение сотрудников налоговой инспекции, так как организация была зарегистрирована буквально накануне подачи декларации. Инспекторы назначили камеральную проверку и запросили документы у компании. Представленные договор и счет-фактура свидетельствовали о том, что вычет по НДС образовался от сделки по покупке в июне 2007 г. 100 кг порошковой меди изотопного состава за сумму, превышающую 16,3 млрд руб. Как позже разъяснил эксперт, реальная стоимость товара не превышала 1,5 тыс. руб. и не имела никакого применения в нефтегазовой промышленности.

После того как руководитель ООО перестал являться по запросам налоговых инспекторов, они обратились в столичное Управление по налоговым преступлениям с просьбой помочь им провести проверку компании.

Спустя шесть дней после беседы руководителя ООО с сотрудниками органов внутренних дел организация представила в налоговую инспекцию уточненную налоговую декларацию, в которой уже не было заявлено столь значительной суммы вычета по НДС. Несмотря на это, было возбуждено уголовное дело по факту покушения на неуплату налогов с организации на том основании, что преступление не было доведено до конца по независящим от воли самого обвиняемого обстоятельствам (ст. 30 УК РФ).

Следствие прошло достаточно быстро. Руководитель фирмыпродавца сообщил, что на самом деле указанная сделка не была заключена. Сам обвиняемый полностью признал свою вину и отметил, что такой вычет по НДС был нужен его компании, чтобы «избежать уплаты НДС в будущем от ведения своей финансово-хозяйственной деятельности».

Суд принял во внимание возраст обвиняемого (63 года) и тот факт, что неуплату налога ему не удалось довести до конца. В результате было назначено минимальное наказание».

На сайте ФНС (www.nalog.ru) 14 ноября 2013 г. была размешена следующая информация:

- в феврале 2012 г. некое ЗАО представило по почте в МИФНС № 23 по г. Санкт-Петербургу налоговую декларацию по НДС за 1-й квартал 2009 г., в которой было заявлено возмещение в сумме 32,9 млрд руб.;
- проверка показала отсутствие оснований для налогового вычета и, соответственно, для возмещения НДС, однако этим дело не ограничилось налоговый орган уже в марте 2012 г. передал материалы в правоохранительный орган, который возбудил уголовное дело по ч. 3 ст. 30 УК РФ (покушением на преступление признаются умышленные действия (бездействие) лица, непосредственно направленные на совершение преступления, если при этом преступление не было доведено до конца по не зависящим от этого лица обстоятельствам) и ч. 3 ст. 159 УК РФ (мошенничество, совершённое лицом с использованием своего служебного положения, а равно в крупном размере);
- поскольку мошенничество определяется как хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путём обмана или злоупотребления доверием, то за покушение на мошенничество генеральный директор ЗАО Московским районным судом города Санкт-Петербурга был приговорён к 4,5 годам лишения свободы в исправительной колонии строгого режима.

Состоявшееся судебное решение по уголовному делу по ч. 3 ст. 30 УК РФ и ч. 4 ст. 159 УК РФ (мошенничество, совершённое организованной группой либо в особо крупном размере) упоминается в решении Арбитражного суда Тверской области от 11 февраля 2014 г. по делу № А66-6576/2012, что лишний раз подтверждает, что необоснованные налоговые вычеты НДС могут довести до уголовного дела!

Не следует заблуждаться относительно того, что налоговые органы не в курсе существования распространённой в мире практике завышения цен приобретения с целью завышения затрат и вывода оборотных средств в другую организацию (с другой юрисдикцией, другим налоговым режимом, а то и просто – в «однодневку») – так,

в письме ФНС от 31 октября 2013 г. № СА-4-9/19592 приведены самые распространённые схемы, направленные на уход от налогообложения, среди которых первой обозначена: «создание «схемы», направленной на увеличение стоимости товаров для искусственного завышения сумм налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и увеличения расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций, при наличии реальных хозяйственно-финансовых операций по приобретению товара».

В решениях Арбитражного суда г. Москвы от 19 марта 2013 г. № А40-111951/12 и от 19 июня 2013 г. по делу № А40-4381/13-140-11 анализируются обстоятельства закупки налогоплательщиками импортного товара по завышенным ценам, что, по мнению налогового органа, направлено на применение схемы ухода от уплаты налога на прибыль в России и выводу прибыли от реализации товаров в России за рубеж!

Что есть лучшего? — Сравнив прошедшее, свести его с настоящим.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

• Чем же руководствоваться при определении договорных цен?

Прежде чем что-то продать или что-то купить, следует поинтересоваться существующим уровнем рыночных цен и совершить сделку по цене в интервале рыночных цен.

Вспомним гоголевскую Коробочку из поэмы «Мёртвые души»: продав Чичикову мёртвые души, помещица заволновалась и, «не поспавши три ночи сряду, решилась ехать в город, несмотря на то, что лошади не были подкованы, и там узнать наверно, почём ходят мёртвые души и уж не промахнулась ли она, Боже сохрани, продав их, может быть, втридёшева».

Если же рыночных цен на продаваемое имущество нет или определить их самостоятельно трудно, то лучше заказать оценку этого имущества, что позволит отбиться от претензий налоговиков в отношении занижения выручки (см., в частности, постановление

\$

ФАС Западно-Сибирского округа от 11 марта 2008 г. по делу № Ф04-1169/2008(1169-A46-19).

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: прежде чем что-то продать или что-то купить, следует поинтересоваться существующим уровнем рыночных цен и совершить сделку по цене в интервале рыночных цен, либо объяснять цену особыми условиями договора или спецификой сделки.



Мы всегда стараемся наладить совместную работу маркетинговых служб и бухгалтерий своих клиентов, активным участием в формировании ценовой (маркетинговой) политики, добиваясь обоснованности всех применяемых цен, освещая данную тему на страницах профессиональных изданий:

- Медведев А.Н., Налоговый контроль за ценами. М., МЦФЭР, 2002;
- Медведев А.Н., Медведева Т.В. Пределы свободы применения договорных цен. «Ваш налоговый адвокат», 2007 г. № 9;
- Медведев А.Н., Медведева Т.В. Игры с ценами. Налоговые последствия. «Ваш налоговый адвокат», 2007 г. № 12;
- Медведев А.Н. Маркетинговая политика для целей налогообложения. «Налоговый вестник», 2009 г. №№ 6-9;
- Медведев А.Н. О цене договоримся. «Российская газета», 19 июня 2012 г
- Медведев А.Н. Расходы на страхование должны быть обоснованы по сумме. «Бухгалтерский вестник», 2012 г. № 11.

Ах, так законы есть у вас в аду? Вот надо будет что иметь в виду На случай договора с вашей братьей.

Иоганн Вольфганг Гете, «Фауст»

Теорема № 8:

Расходы, которые не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли, приводят к необходимости уплаты излишних сумм налога на прибыль, исходя из чего в текущей деятельности в качестве инструмента налогового планирования следует руководствоваться алгоритмом признания расходов.

Дано:

- организация-налогоплательщик;
- текст Налогового кодекса РФ;
- штатные сотрудники организации различных специальностей.

Требуется доказать, что при квалификации расходов необходимо учитывать иерархию налоговых норм.

Доказательство теоремы:

Для начала – немного арифметики:

Формула для исчисления налога на прибыль выглядит следующим образом:

Прибыль = Доходы – Расходы

Налог на прибыль = Прибыль × 20 %

Заполним эту формулу конкретными цифрами:

Прибыль: 100 - 80 = 20

Налог на прибыль = $20 \times 20 \% = 4$,

т.е. в данном случае налог на прибыль будет равен 4 единицам, поскольку из дохода в 100 единиц вычитаются все текущие расходы организации в 80 единиц.

Допустим, что из фактических 80 единиц расходов для целей налогообложения учитываются только 70 единиц – в этом случае расчёт уже будет следующим:

Прибыль = 100 - 70 = 30

Налог на прибыль = $30 \times 20 \% = 6$,

т.е. в данном случае налог на прибыль уже будет равен 6 единицам, поскольку из дохода в 100 единиц вычитаются уже не все текущие расходы, а лишь в размере 70 единиц.

«Лишний» налог на прибыль в размере 2 единиц (6 - 4=2) образовался из-за того, что 10 единиц расходов (80 - 70=10) не были учтены при исчислении налогооблагаемой прибыли (например, из-за того, что сотрудник не согласовал необходимую формулировку в документах, не сдал документы в бухгалтерию (забыл, потерял) и т.п.), что равносильно тому, что именно эти «расходы и были обложены налогом на прибыль»:

$$10 \times 20 \% = 2$$
.

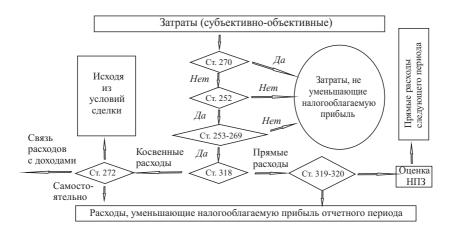
Даже если руководствоваться только «буквой» закона, необходимо детально разбираться в иерархии буквальных норм НК РФ, поскольку между буквальными нормами НК РФ существует определённая *иерархия*.

Магнитная стрелқа, непреодолимо влеқомая қ северу, подобна мужу, қоторый блюдёт зақоны.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Так, например, если в ст. 255 НК РФ и предусмотрено, что налогооблагаемую прибыль уменьшают **любые** (!) начисления в пользу физических лиц, установленных в трудовых договорах, то в п. 25 ст. 270 НК РФ существует ограничение на надбавки к пенсии уходящим на пенсию ветеранам труда.

Таким образом, применительно к расходам в главе 25 НК РФ установлен следующий алгоритм признания расходов, в котором первым «запретным» уровнем является ст. 270 НК РФ:



Игнорирование данного алгоритма приводит к потере расходов, что равносильно (арифметически) тому, что эти расходы и *«облагаются дополнительным налогом на прибыль»*:

— так, например, несмотря на то, что выплата генеральному директору при увольнении (в связи с выходом на пенсию) и была предусмотрена в трудовом контракте (что соответствует нормам ст. 255 НК РФ — см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 10 декабря 2009 г. № КА-А40/13242-09 по делу № А40-94508/08-14-460), до применения ст. 255 НК РФ дело не дошло, поскольку налогоплательщик «споткнулся» на *буквальную* формулировку п. 25 ст. 270 НК РФ — указанная в трудовом контракте выплата не может уменьшать налогооблагаемую прибыль со следующий формулировкой: «в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда» (см. постановление Президиума ВАС РФ от 1 марта 2011 г. № 13018/10).

Так что с «буквой» закона следует быть осторожнее! Из двух «буквальных» норм необходимо руководствоваться приоритетной

нормой — а для этого необходимо глубоко погружаться в налоговую диалектику и всё-таки искать логику в налогах.

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: в практической работе необходимо учитывать иерархию налоговых норм и при признании расходов руководствоваться алгоритмом расходов — в противном случае расходы, не учитываемые при исчислении налога на прибыль, приводят к уплате лишнего налога на прибыль.



Мы помогаем нашим клиентам защитить свои расходы:

— постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 8 апреля 2009 г. по делу № A41-15531/08, ФАС Московского округа от 17 июля 2009 г. № KA-A41/6489-09 по делу № A41-15531/08, постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 15 января 2010 г. по делу № A41-15530/08, ФАС Московского округа от 5 августа 2009 г. № KA-A41/6430-09 по делу № A41-13199/08, от 9 июня 2011 г. № KA-A40/5274-11 по делу № A40-56521/10-35-297.

Если хочешь быть счастливым, будь им.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

....Вот, братцы мои, придётся нам некоторое время обождать с бесплатностью. Нельзя сейчас. Меры не знаем. Думаем, ежели бесплатно, так и при всём скопом.

М.М. Зощенко, «Бесплатно»

Теорема № 9: Безвозмездно – отнюдь не означает абсолютно «даром».

Дано:

- коммерческая организация,
- менеджеры и маркетологи, предлагающие клиентам различные «завлекалочки» в виде подарков, бонусов и безвозмездных акций.

Требуется доказать, что любая безвозмездность влечёт за собой необходимость уплаты налогов в бюджет, в силу чего уже не является на самом деле абсолютно безвозмездной.

Доказательство теоремы:

• Налоговые последствия у передающей стороны

Во-первых, у организации, передающей кому-либо товары (работы, услуги, имущественные права) безвозмездно, в силу ст. 146 НК РФ и п. 2 ст. 154 НК РФ возникает обязанность по исчислению НДС с рыночной цены безвозмездно переданного. Во-вторых, у передающей организации в силу п. 16 ст. 270 НК РФ отсутствует право на уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы по безвозмездной операции.

Пример.

Безвозмездная передача всем подписчикам календарей является безвозмездной реализацией и объектом обложения НДС согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, поскольку передача календарей *определенному* кругу лиц (только подписчикам по адресной рассылке) не подпадает под определение рекламы, которая должна быть предназначена *неопределённому* кругу лиц — к данному выводу пришёл ФАС Московского округа в постановлении от 13 августа 2012 г. по делу № A40-114406/11-20-468. При этом суд также отметил, что данная операция подпадает под п. 16 ст. 270 НК РФ, в связи с чем стоимость календарей не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Таким образом, если любые рекламные сувениры распространяются среди строго *определённого* круга лиц, то они должны облагаться НДС независимо от стоимости – данный вывод присутствует в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21 сентября 2011 г. по делу № A20-2704/2010.

Вместе с тем в тех случаях, когда потребителями рекламных сувениров является неопределённый круг лиц, тогда безвозмездной передачи не возникает — так, в определении ВАС РФ от 4 апреля 2008 г. № 4419/08 констатируется, что распространение сувенирной продукции во время проведения массовых рекламных мероприятий не может рассматриваться как безвозмездная передача товара применительно к п. 1 ст. 146 НК РФ. Аналогичные выводы присутствуют в постановлениях ФАС Поволжского округа от 19 ноября 2010 г. № А55-38009/2009, ФАС Московского округа от 27 июля 2010 г. № КА-А40/7713-10 и от 23 марта 2012 г. по делу № А40-47825/11-116-132.

В письме Федеральной антимонопольной службы от 5 апреля 2007 г. № АЦ/4624 разъяснено, что «под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность её для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о неком лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена».

При этом следует иметь в виду, что согласно пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ не облагается НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей.

Таким образом, передача в рекламных целях облагается НДС только в случае превышения стоимости в 100 руб., а безвозмездная передача облагается НДС независимо от стоимости.

Для возникновения объекта налогообложения необходима также однозначная квалификация передаваемых объектов в качестве товаров, т.е. имущества, согласно п. 3 ст. 38 НК РФ имеющего потребительские свойства: так, например, каталог с информацией о книгах издательства является публичной офертой, а не товаром − к данному выводу пришёл ФАС Московского округа в постановлении от 11 июля 2011 г. № КА-А40/6881-11.

Не робей перед врагом: лютейший враг человека— он сам! Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

• Налоговые последствия у получающей стороны

Согласно п. 2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

Таким образом, у юридического лица, получающего безвозмездно имущество (работы, услуги, имущественные права), в силу п. 8 ст. 250 НК РФ появляется внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль исходя из рыночной оценки полученных имущества (работ, услуг) - см. п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98, а также постановления ФАС Поволжского округа от 13 июня 2006 г. по делу № А56-22580/05-30, ФАС Центрального округа от 1 марта 2005 г. № А64-4409/04-16, от 4 июня 2010 по делу № А23-4776/09А-14-173ДСП (определением ВАС РФ от 1 октября 2010 г. № ВАС-13318/10 налогоплательщику было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2006 г. по делу № А56-42032/04, ФАС Волго-Вятского округа от 5 июня 2007 г. по делу № А39-3251/2006 (определением ВАС РФ от 23 июля 2007 г. № 8714/07 налогоплательщику было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 марта 2009 г. № А33-4100/08-Ф02-1119/09 по делу № А33-4100/08 (определением ВАС РФ от 12 августа 2009 г. № ВАС-9885/09 было отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Западно-Сибирского округа от 11 октября 2006 г. № Ф04-6725/2006(27205-А27-26) по делу № А27-5512/2006-6, ФАС Уральского округа от 11 сентября 2006 г. № Ф09-6958/06-С7 по делу № A34-701/06).

Подчас для возникновения налогооблагаемого дохода доста-

точно просто указания в договоре на некую «безвозмездность»: так, например, вместо «беспроцентного займа» — «безвозмездный заём», согласно которому денежные средства поступают «в безвозмездную собственность» заёмщику (см., в частности, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11 октября 2007 г. по делу \mathbb{N} A17-3369/5-2006).

У физического лица, получающего что-либо безвозмездно, могут возникнуть проблемы с исчислением НДФЛ (см., в частности, письма ФНС от 9 апреля 2009 г. № 3-5-04/405@, от 19 августа 2011 г. № АС-4-3/13626 и от 18 июня 2012 г. № ЕД-4-3/9958@, письма Минфина России от 4 апреля 2011 г. № 03-03-06/1/207, от 5 апреля 2011 г. № 03-04-06/6-75 и от 19 апреля 2012 г. № 03-04-08/0-78 и постановление Президиума ВАС РФ от 9 апреля 2013 г. № 13986/12 по делу № А56-47243/2011).

• «Псевдо-безвозмездность»

Вместе с тем от действительно безвозмездных сделок следует отличать иные ситуации, которые (*при надлежащем их обосновании и оформлении*) не должны влечь негативные налоговые последствия для сторон сделки:

- поставка оборудования в пользование без внимания платы, но с увязкой получения и использования этого оборудования с условиями договора по приобретению определённых товаров (см. постановления ФАС Дальневосточного округа от 31 декабря 2003 г. по делу № Ф03-А51/03-2/3169, ФАС Уральского округа от 17 декабря 2007 г. № Ф09-10398/07-С3, ФАС Западно-Сибирского округа от 12 мая 2008 г. № Ф04-2046/2008(4588-А45-40), ФАС Центрального округа от 7 марта 2013 г. по делу № А54-1171/2011);
- обязательства заказчика по отношению к подрядчику по обеспечению его оборудованием, необходимым для исполнения предмета договора (см. постановления ФАС Московского округа и от 6 октября 2008 г. № КА-А40/9334-08 по делу № А40-58277/07-109-235, от 22 апреля 2010 г. № КА-А40/3571-10 по делу № А40-32241/09-107-134, от 19 ноября 2010 г. № КА-А40/14125-10 по делу № А40-166292/09-112-1305, от 22 декабря 2010 г. № КА-А40/15811-10 по делу № А40-16425/10-140-153 и от 6 июля 2011 г. № КА-А41/6674-11 по делу № А41-8534/10, а также ФАС Уральского округа от 27 августа 2013 г. № Ф09-7767/13 по делу № А71-14889/2012 и письмо Минфина России от 14 января 2008 г. № 03-03-06/1/4);

- обязательства исполнителя по отношению к заказчику по надлежащему исполнению предмета договора (см. постановление Φ AC Северо-Западного округа от 5 апреля 2011 г. № A42-1666/2009);
- исполнение условий договора поставки без взимания дополнительной платы см., постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 мая 2006 г. по делу № A26-11342/2005-217);
- элемент маркетинговой политики, когда стоимость безвозмездно переданного покупателю товара на самом деле калькуляционным способом включена в себестоимость проданного товара (см. постановления ФАС Московского округа от 4 августа 2005 г. по делу № КА-А40/7346-05 и ФАС Волго-Вятского округа от 14 мая 2005 г. по делу № А11-6526/2004-К2-Е-4422);
- договорные обременения, в частности, по инвестиционным договорам, когда исполнение невозмещаемых обязательств предопределяет реализацию инвестконтракта (см. решение Арбитражного суда г. Москвы от 8 августа 2007 г. по делу № А40-58207/06-107-340, определение ВАС РФ от 7 августа 2008 г. № 7800/08 по делу № А40-58207/06-107-340, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 10 сентября 2008 г. № 09АП-10655/2008-АК по делу № А40-48059/07-114-266, ФАС Московского округа 15 июня 2007 г. № КА-А40/5050-07, от 5 марта 2008 г. № КА-А40/1101-08 по делу № А40-58207/06-107-340, от 23 декабря 2008 г. № КА-А40/11978-08 по делу № А40-48059/07-114-266, от 11 февраля 2009 г. № КА-А40/183-09, от 22 июня 2011 г. № КА-А40/5782-11, от 25 января 2012 г. по делу № А40-72215/11-115-229, ФАС Уральского округа от 11 февраля 2004 г. по делу № Ф09-3218/04-АК, ФАС Северо-Кавказского от 21 февраля 2005 года по делу № Ф08-108/2004-33А, ФАС Центрального округа от 16 ноября 2006 г. № А08-12461/05-25, ФАС Северо-Западного округа от 27 марта 2007 г. № А56-6908/2006, ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 декабря 2007 г. № А33-5631/07-Ф02-9138/07 и от 1 апреля 2008 г. № А33-8244/07-03АП-1108/07-Ф02-1064/08, а также письмах Минфина России от 23 мая 2007 г. № 01-02-01/03/03-893, от 25 мая 2007 г. № 03-03-06/1/319, от 11 октября 2007 г. № 03-03-06/1/711, от 22 октября 2007 г. № 03-03-06/1/733 и УФНС по г. Москве от 18.04.2008 № 20-12/037689);
- передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), которые принимаются в целях исчисления налога на прибыль в пределах 1 процента от выручки согласно п. 4 ст. 264 НК РФ и не облагаются НДС при стоимости единицы до 100 руб. в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149

НК РФ (см., в частности, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10 июня 2008 г. по делу № A82-4718/2007-27).

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: при любой безвозмездности у сторон не возникает взаимных обязательств, однако возникают обязательства перед бюджетом, исходя из чего следует, что за безвозмездность необходимо платить бюджету.

Вместе с тем избежать негативных налоговых последствий можно:

- во-первых, запретом на употребление слов «бесплатно» и «безвозмездно»;
- во-вторых, грамотной маркетинговой политикой, составленной в соответствии с приказом Минэкономики от 1 октября 1997 г. № 118 и заменой слогана «Купи один товар второй получишь бесплатно» на «Два товара по цене одного» (см., в частности, решение Арбитражного суда Свердловской области от 16 июня 2011 г. по делу № А60-13005/2011 и постановление ФАС Уральского округа от 20 декабря 2011 г. № Ф09-8243/11 по делу № А60-13005/2011).



Мы боремся за интересы наших клиентов, считая их всегда правыми, исходя из чего мы участвуем не только в налоговых спорах:

— обоснование отнесения на расходы ранее выявленных при инвентаризации излишков товаров и списание на убытки дебиторской задолженности налогового органа (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17 июля 2012 г. № 09АП-18146/2012-АК по делу № A40-112276/11-99-481),

но в гражданско-правовых делах:

— взыскание долга со скандально известного ОАО «Славянка» (решение Арбитражного суда г. Москвы от 20 сентября 2012 г. по делу № A40-87909/12(147-838)).

Хотеть недостаточно, надо действовать.

ИВ Гёте

Теорема № 10: Случайные связи – опасны!

Дано:

- коммерческая организация,
- менеджеры по закупкам, отвечающие за контакты с поставщиками, подрядчиками и заказчиками.

Требуется доказать, что не объяснённый должным образом контакт со сторонней организацией чреват негативными налоговыми последствиями.

Доказательство теоремы:

Как в жизни вообще, так и в предпринимательской сфере – в частности, следует быть крайне щепетильным в выборе партнёров:

Случайная связь промелькнёт как зарница,

А после, быть может, болезнь и больница...

Применительно к коммерческим организациям это касается контрактов с так называемыми «однодневками».

В письме ФНС от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 содержится следующее определение: «Под «фирмой-однодневкой» в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.».

Взаимоотношения с «фирмами-однодневками» чреваты не только налоговыми проблемами (отказ в вычете входного НДС и в умень-

шении налогооблагаемой прибыли), но и уголовными (см. определение ВС РФ от 27 апреля 2006 г. по делу № 5-Д05-299 и постановление Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»).

Исходя из п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» при выборе контрагентов по сделкам налогоплательщикам следует проявлять *осмотрительность* и *остороженость*. Развитие данной темы присутствует в целом ряде судебных актов (см., в частности, постановления Президиума ВАС РФ от 9 марта 2010 г. № 15574/09, от 20 апреля 2010 г. № 18162/09, от 25 мая 2010 г. № 15658/09, от 1 июня 2010 г. № 16064/09, от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, от 19 апреля 2011 г. № 17648/10, от 31 мая 2011 г. № 17649/10, от 3 июля 2012 г. № 2341/12).

Для доказывания проявления «должной осмотрительности и осторожности» необходимо, как минимум, исполнение следующих условий:

• Во-первых, следует письменно обосновывать необходимость привлечения контрагентов (поставщиков, подрядчиков, исполнителей, посредников), исходя из специфики и масштабов своей деятельности.

Формально сам по себе контакт с «однодневкой» уже чреват обвинениями в получении необоснованной налоговой выгоды, которые могут закончиться плачевно для налогоплательщика — если не будет внятного ответа на вопрос «Чем вызван выбор спорных контрагентов, при отсутствии у них деловой репутации, платежеспособности и необходимых ресурсов?» (см., в частности, постановления ФАС Уральского округа от 20 февраля 2012 г. № Ф09-10072/11 по делу № А60-16652/11, от 16 марта 2012 г. № Ф09-9821/11 по делу № А50-24600/2010, от 4 июня 2013 г. № Ф09-4569/13 по делу № А47-14575/2012 и от 12 декабря 2013 г. № Ф09-12633/13 по делу № А47-15062/2012, а также определение ВАС РФ от 5 августа 2013 г. № ВАС-10165/13).

В постановлении ФАС Поволжского округа от 24 декабря 2013 г. по делу № A12-5913/2013 констатируется: «...исследование этих документов (договоров, актов, счетов-фактур) не подтверждает существенные обстоятельства, связанные с необходимостью привле-

чения сторонней организации к выполнению услуг, поскольку спорные документы не содержат объемов, сроков выполнения, затраченного времени, то есть не отражают факт исполнения обязательств по количественным, качественным показателям, что свидетельствует о формальном оформлении результатов сделки».

Таким образом, привлечение сторонней организации должно быть *обосновано некими критериями* — исходя из поставленных перед сторонним подрядчиком (исполнителем) *конкретной* задачи, которую по каким-либо причинам организация не в состоянии решить самостоятельно (отсутствуют соответствующие службы, нехватка персонала, отсутствие необходимой квалификации и опыта и т.д.)

- Во-вторых, необходимо проверять:
 - правоспособность контрагента, запросив регистрационные документы и выписку из ЕГРЮЛ;
 - полномочия лица, действующего от имени организации на основании доверенности.

Данное условие, являясь обязательным условием, само по себе не свидетельствует о проявлении налогоплательщиком «должной осмотрительности и осторожности», поскольку «информация о регистрации контрагентов в качестве юридических лиц и постановке их на учёт в налоговых органах носит справочный характер и не характеризует контрагентов как добросовестных, надежных и стабильных участников хозяйственных взаимоотношений» (см., в частности, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 4 февраля 2014 г. по делу № А75-2028/2013).

Вместе с тем подчас весомым аргументом в пользу налогоплательщика может явиться наличие у его контрагента лицензии (или членства в СРО), что уже *подразумевает*:

- во-первых, наличие у лицензиата необходимых ресурсов;
- во-вторых, его проверку уполномоченным на то органом.

Подобные аргументы присутствуют в постановлениях ФАС Поволжского округа от 2 июня 2009 г. по делу № A12-16713/2008, ФАС Московского округа от 31 января 2011 г. № KA-A41/17729-10, от 21 июня 2011 г. по делу № A05-11486/2010, от 12 апреля 2012 г. по делу № A40-40906/11-140-185, от 30 мая 20013 г. по делу № A41-10462/12 и от 30 августа 2013 г. по делу № A40-130816/12-140-885.

Вообще-то уважающая себя (и своих клиентов) коммерческая организация должна иметь:

- соответствующую лицензию или членство в СРО;
- страхование ответственности;
- собственный сайт;
- городской телефон (а не только номер мобильного телефона);
- адрес месторасположения офиса.

Пример появления налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе поставщика пшеницы присутствует в постановлении ФАС Московского округа от 7 апреля 2011 г. № KA-A40/2544-11 по делу № A40-70544/10-111-354:

- во-первых, покупатель проверил правоспособность поставщика, получив выписку из ЕГРЮЛ;
- договор с поставщиком был заключён в письменной форме в порядке, установленном гражданским законодательством. Перед заключением договора его условия (содержание) были проверены (откорректированы) юристом покупателя, договор был согласован с бухгалтерией;
- перед заключением договора были проверены полномочия (по доверенности) и данные личности (по паспорту) представителя покупателя – Я.М.П.;
- договор был заключён путём составления в письменной форме двух его экземпляров, подписанных поочередно каждой из сторон и переданных путём обмена через уполномоченного представителя покупателя Я.М.П., действовавшего и представлявшего интересы поставщика на основании надлежащим образом оформленной доверенности;
- поставляемое поставщиком зерно было проверено на соответствие его установленным требованиям, копии соответствующих документов (сертификат соответствия; протокол испытаний, ветеринарные свидетельства, карточки анализа зерна) были представлены представителем поставщика все условия договора поставщиком исполнены;
- при таких обстоятельствах суды пришли к выводу о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе поставшика.

Следует также иметь в виду, что суды весьма критически оценивают показания генеральных директоров:

– как организаций-заказчиков – в постановлении ФАС Московского округа от 18 марта 2011 г. № КА-А40/1545-11 по делу № А40-

23012/10-142-95 присутствует следующая оценка ситуации: «...судами дана критическая оценка показаниям генерального директора заявителя К.А.В., который подтвердив факт хозяйственных отношений с контрагентами, не смог конкретизировать обстоятельства заключения сделок, затруднился указать тех лиц, которые действовали от имени указанных обществ, полномочия этих лиц обществом не проверялись. Свидетель также затруднился пояснить, кто присутствовал и подписывал финансово-хозяйственные документы со стороны контрагентов, действовали ли данные лица по доверенности или нет»;

- так и организаций-исполнителей в постановлении ФАС Уральского округа от 22 января 2014 г. № Ф09-14184/13 по делу № А47-3198/2013 констатируется: «Отрицание руководителем своей причастности к осуществлению финансово-хозяйственной деятельности созданного либо руководимого им юридического лица не является достаточно объективной и достоверной информацией, в том числе с целью возможного недопущения для себя негативных уголовно-правовых последствий».
 - В-третьих, следует подтверждать реальность сделки:
 - первичными документами по приобретению ресурсов;
 - показаниями возможных свидетелей, зафиксировав их данные;
 - первичными документами по принятию на учёт и дальнейшему использованию ресурсов.

Приведём весьма характерный пример из арбитражной практики — в постановлении ФАС Поволжского округа от 24 декабря 2013 г. по делу № A12-5913/2013 констатируется, что налогоплательщик не представил надлежащих документов, подтверждающих *реальность* поставки товара и оказания услуг:

– ни в ходе налоговой проверки, ни в судебное заседание общество не представило документов, свидетельствующих об основаниях выполнения погрузо-разгрузочных работ и оказания информационных услуг по поиску потенциальных клиентов, поставки товара (заказ, прайс-листы, спецификации, какой-либо переписки хозяйствующих субъектов о согласовании количестве товаров, объеме и качестве услуг), что не позволяет судам определить достоверно ха-

рактер поставляемого товара и оказанных услуг, их принадлежность к исполнению договоров или иных обязательств;

- представленные договоры между налогоплательщиком и исполнителем по договору, акты не раскрывают содержания оказанных услуг, не содержат конкретной информации о месте, объекте, гражданско-правовых основаниях, расчёте стоимости оказанных услуг, в связи с чем не представляется возможным определить связь приобретаемого товара, оказанных услуг с финансово-хозяйственной деятельностью организации-заказчика и подтвердить целесообразность и экономическое обоснование понесённых расходов;
- исследование этих документов (договоров, актов, счетов-фактур) не подтверждает существенные обстоятельства, связанные с необходимостью привлечения сторонней организации к выполнению услуг, поскольку документы не содержат объёмов, сроков выполнения, затраченного времени, то есть не отражают факт исполнения обязательств по количественным и качественным показателям, что свидетельствует о формальном оформлении результатов сделки;
- документом, подтверждающим факт реального оказания предусмотренных договором услуг по перевозке грузов, является товарно-транспортная накладная, а представленные налогоплательщиком акты не могут заменять накладные, поскольку акты не содержат всех необходимых сведений о перевозках груза (информацию об измерителях и содержании хозяйственных операций, в том числе конкретные даты оказания услуг, номера автомобилей, на которых осуществлялась перевозка грузов, фамилии лиц, осуществлявших перевозку грузов, количество перевозимого груза);
- надлежащее оформление в бухгалтерском учёте налогоплательщика операций по взаимоотношению с контрагентом не свидетельствует о реальности сделок, поскольку данное обстоятельство подтверждает лишь выполнение обязанностей по формальному учёту хозяйственных операций, тем более что документы оформлены с нарушением норм действующего законодательства;
- то обстоятельство, что факт подписания счетов-фактур, выставленных налогоплательщику его контрагентом, и иных первичных документов неустановленными лицами сам по себе не является основанием для признания полученной налоговой выгоды не обоснованной контрагентом, данный факт должен быть учтён и оценен в совокупности с иными доказательствами и установленными фактическими обстоятельствами по делу;

- в данной ситуации, суды, вынося судебные акты по настоящему делу, в силу ст. 71 АПК РФ основывались именно на совокупности и взаимосвязи всех вышеуказанных обстоятельств, которые позволили прийти к выводу, что сделки, заключенные между налогоплательщиком и его контрагентом, носят фиктивный характер, направлены на создание искусственных оснований для получения налоговой выгоды;
- согласно п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств может свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды. Налоговый орган, привлекая налогоплательщика к налоговой ответственности, руководствовался не только наличием недостоверных сведений в представленных им документах, но также невозможностью выполнения контрагентом своих обязательств по договорам в связи с отсутствием у него основных средств, в том числе транспортных средств; необходимого технического и управленческого персонала в штате; отсутствием расчётов с третьими лицами за аренду движимого и недвижимого имущества, а также выплат, производимых в пользу лиц, осуществляющих свои трудовые функции на основании гражданско-правовых договоров;
- таким образом, *указанные обстоятельства в совокупности* послужили судам достаточным основанием для правомерного вывода о необоснованности заявленной налоговой выгоды.

Рассматривая налоговые последствия контрактов с *«одноднев-ками»*, суды *комплексно* оценивают не только отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента по договору, но и отсутствие реальности исполнения контрагентом своих обязательств.

Так, предметом рассмотрения в постановлении ФАС Московского округа от 23 сентября 2013 г. по делу № A40-132271/12-140-908 было как отсутствие должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, так и отсутствие реальности подрядных работ, выполненных субподрядчиком:

налогоплательщик, выступая подрядчиком в рамках заключённого договора подряда, выполнял работы по капитальному ремонту энергетического оборудования в г. Сургуте, и с целью выполнения сво-

их обязательств привлёк субподрядчика, расходы по взаимоотношениям с которым включил в состав затрат для целей налогообложения прибыли, а сумму НДС по выполненным работам принял к вычету;

- налоговый орган признал необоснованными как уменьшение налогооблагаемой прибыли, так и налоговые вычеты НДС;
- суды согласились с налоговым органом в отношении того, что субподрядчик не мог выполнить строительные работы, поскольку не располагал штатом сотрудников и основными средствами, в том числе строительной техникой, а денежные средства, полученные от подрядчика, перечислялись на счета различных организаций (с назначением платежа за мебель, векселя, оборудование, строительное оборудование, запчасти, строительные материалы и т.п.), в том числе на счет Некоммерческого партнерства «Гоночная команда «Медведи» в качестве предоставления процентного займа, после чего в течение одного-двух дней денежные средства перечислялись в иностранной валюте в адрес организации нерезидента в Республике Кипр с назначением платежа за организацию и участие в соревнованиях;
- при этом налоговым органом было доказано, что работы, обозначенные в договоре как выполненные субподрядчиком, на самом деле выполнялись силами самого налогоплательщика, имевшего в штате соответствующих квалифицированных сотрудников, которые и были командированы в г. Сургут, где непосредственно проводился ремонт энергооборудования, в то же время у субподрядчика отсутствуют платежи на гостиничные номера, отсутствует платежи за авиа-, жд-билеты, отсутствуют командировочные расходы;
- поскольку налогоплательщик не представил достоверные доказательства, подтверждающие реальность хозяйственных операций с контрагентом, суды пришли к выводу о создании им формального документооборота и о выполнении спорных работ собственными силами.

При этом суд отметил:

- сам по себе факт выполнения работ не свидетельствует о выполнении этих работ именно субподрядчиком и не является достаточным основанием для принятия к расходам и вычетам НДС;
- убедительных объяснений выбора именно этого контрагента для выполнения подрядных работ налогоплательщиком не представлено.

Судами были также учтены показания генерального директора налогоплательщика, который в ходе проведённых допросов показал, что с генеральными директорами своих контрагентов он не

встречался, никаких действий для проверки добросовестности не предпринимал; договоры подписывались через представителя организации; контакты с данной организацией не имеются; не знал, что данная организация зарегистрирована на «массового» руководителя, по утерянному паспорту. Менеджер, ответственный за подбор контрагентов, пояснил, что субподрядчик через своего представителя сам предложил свои услуги в г. Сургут.

Данные обстоятельства позволили суду прийти к выводу, что налогоплательщиком не была проявлена должная осмотрительность и осторожность при выборе контрагента, поскольку он, заключая сделки на сумму более 35 млн. рублей и руководствуясь разумными целями делового характера, имел возможность и должен был проверить полномочия лиц, действовавших от имени организаций-контрагентов. Суд также обратил внимание на тот факт, что в соответствии с условиями договора подряда привлечение подрядчиком к выполнению работ субподрядчиков допускалось только с согласия заказчика.

Порой ситуация усугубляется сотрудниками налогоплательщика, которые рассказывают всю правду – об отсутствии субподрядчиков (см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 17 июня 2013 г. по делу № А40-78644/12-99-446).

Если же свидетели подтверждают реальность сделок, то налоговая выгода признаётся обоснованной: так, например, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 1 августа 2013 г. по делу № А03-8889/2012 в основу решения в пользу налогоплательщика, в частности, легли свидетельские показания:

- водителя, пояснившего, что предъявленные ему в ходе допроса товарные накладные ему знакомы, что по этим документам он получал товар;
 - свидетельские показания кладовщика о приёмке товара;
- юриста об обосновании экономической целесообразности сделок с контрагентами наличием более выгодных условий (отсрочка платежа за поставляемый товар сроком на 1 месяц, тогда как договорами с иными поставщиками предусмотрена предоплата за товар).

Отсутствие реальности сделки опровергается как по мотиву «фик *тивности*», так и по основаниям, предусмотренным п. 1 ст. 170 ГК РФ о признании недействительной мнимой сделки, — так, например, в решении Арбитражного суда Московской области от 12 ноября 2013 г. по делу \mathbb{N} A41-14699/2013 был признан недействительным договор подряда, датированный 15.01.2012 г., поскольку в нём были указаны реквизиты банковского счёта, открытого подрядчику (не имевшего членство в СРО!) лишь 26.07.2012 г., а поименованные в нём работы уже были выполнены другим лицом.

• В-четвёртых, следует совершать платежи исключительно в безналичном порядке на расчётный счёт контрагента, указанный в договоре.

Платёжное поручение — это документ, подтверждающий факт платежа именно контрагенту, и в совокупности с другими доказательствами, может помочь налогоплательщику в налоговом споре, в то время как все другие формы расчётов (наличными деньгами, денежными суррогатами типа векселей, зачётом или платежом в адрес третьего лица) лишь повышают риск потери налоговых выгод по сделке.

Так, например, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 июня 2013 г. № А19-15244/2012 констатируется: «Судами принято во внимание, что в ходе проверки не подтвержден факт оплаты работ (услуг) данного контрагента в рамках заключенного договора, поскольку факт безналичных платежей отсутствует, как отсутствует и факт зачисления на расчётный счёт контрагента денежных средств от спорных операций, а довод об оплате предпринимателем работ (услуг) ООО «Альтернатива+» наличным способом опровергается, поскольку представленные на проверку квитанции к приходно-кассовым ордерам содержат подпись неустановленных лиц, что также подтверждено проведённой почерковедческой экспертизой» (определением ВАС РФ от 30 октября 2013 г. № ВАС-14638/13 налогоплательщику было отказано в передаче дела в порядке надзора в Президиум ВАС РФ).

Люби ближнего, но не давайся ему в обман!

.....

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Несмотря на то, что чётких и однозначных критериев проявления «должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов по сделкам» не существует, суды выработали своё понимание этому сочленённому понятию:

- в постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 15 мая 2013 г. по делу № А33-17791/2012 указано, что проявление должной осмотрительности в понимании п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, исходя из обычаев делового оборота, предполагает под собой осуществление проверки правоспособности и дееспособности контрагентов, полномочий лиц, подписавших документы от их имени. Данная проверка должна осуществляться посредством сверки достоверности данных, отраженных в представленных документах, данным, содержащимся в учредительных документах контрагентов, а также в Федеральной базе данных Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей;
- в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 5 февраля 2014 г. по делу № А27-279/2013 обращено внимание на то, что «по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта».

В контактах с «однодневками» уличены не только чисто коммерческие организации, но и государственные унитарные предприятия системы ЖКХ, получающие частичное финансирование из бюджета (см., в частности, постановления ФАС Московского округа от 24 января 2012 г. по делу № A40-150292/10-76-921 (определением ВАС РФ от 23 марта 2012 г. № BAC-2656/12 отказано в пересмотре в порядке надзора) и от 11 июля 2013 г. по делу № A40-112233/12-99-578).

Суды, комплексно подходя к анализу аргументов налоговых органов и налогоплательщиков, принимают решения:

- как в пользу налогоплательщиков (см., в частности, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 сентября 2013 г. № A78-7485/2012),
- так и в пользу налоговых органов (см., в частности, определение ВАС РФ от 5 августа 2013 г. № ВАС-10165/13, постановление ФАС Московского округа от 17 июня 2013 г. по делу № А40-78644/12-99-446).

За контакт с «однодневкой» может поплатиться и лично генеральный директор (см., в частности, постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 62 и постановление ФАС Уральского округа от 4 июля 2013 г. № Φ 09-5174/13 по делу № Φ 50-25383/2011).

Иногда достаточно обругать человека, чтобы не быть им обманутым!

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Особо следует остановиться на контактах с несуществующими юридическими лицами — даже при реальности товаров отсутствие продавца в ЕГРЮЛ с фиктивным ИНН покупатель теряет право на уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы и на вычет НДС.

Ещё 19 сентября 2003 г. ФАС Уральского округа обозначил свою позицию по данному вопросу в «Информации об основных подходах по рассмотрению Федеральным арбитражным судом Уральского округа споров, связанных с применением положений главы 21 Налогового кодекса РФ (Налог на добавленную стоимость)»: «У налогоплательщика отсутствуют основания для вычетов НДС, если он совершает сделки по приобретению товаров с предприятиями, которые не зарегистрированы в качестве юридических лиц, поскольку такие предприятия не обладают гражданской правоспособностью».

Данная тема нашла своё окончательное закрепление в постановлениях Президиума ВАС РФ от 1 февраля 2011 г. № 10230/10, РФ от 19 апреля 2011 г. № 17648/10 и от 31 мая 2011 г. № 17649/10 (информация о данных делах доведена до сведения налоговых органов письмом ФНС от 12 августа 2011 г. № СА-4-7/13193@). Тем не менее, контакты с несуществующими юридическими лицами по-прежнему лишают налогоплательщиков расходов и налоговых вычетов НДС (см., в частности, постановление ФАС Северо-Западного округа от 19 апреля 2013 г. по делу № А66-8747/2012).

Несуществующие юридические лица:

- не зарегистрированы в ЕГРЮЛ;
- не состоят на налоговом учете;
- ИНН, указанные в документах, являются фиктивными;
- ККТ с заводским номером, указанным в кассовых чеках, либо

принадлежит другому лицу, либо снята с учёта в налоговом органе, либо вообще в налоговых органах не зарегистрирована.

Итак, теорема доказана, как говорится, «что и требовалось доказать»: выбор контрагентов должен быть взвешенным и обоснованным, а необъяснённый выбор контрагента влечёт за собой доначисление — налога на прибыль (из-за снятия затрат) и НДС (за счёт снятия налогового вычета).



Мы не только даём советы, но и защищаем налогоплательщиков в налоговых спорах по обоснованию правомерности налоговых вычетов НДС и признание расходов по так называемым «однодневкам»:

— постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 8 апреля 2009 г. по делу № A41-15531/08, ФАС Московского округа от 17 июля 2009 г. № KA-A41/6489-09 по делу № A41-15531/08, постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 15 января 2010 г. по делу № A41-15530/08, ФАС Московского округа от 5 августа 2009 г. № KA-A41/6430-09 по делу № A41-13199/08, от 9 июня 2011 г. № KA-A40/5274-11 по делу № A40-56521/10-35-297.

Глупец гадает; напротив того, мудрец проходит жизнь қақ огород, наперед зная, что қой-где выдернется ему репа, а қое-где и редьқа.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»



Я не всеведущ, я лишь искушён...

И.В. Гёте, «Фауст»

Заключение

Ни в одной стране мира не существует абсолютно совершенной налоговой системы — так, например, возмутившись размером своих налогов, которые составили 102% от её дохода, Астрид Линдгрен (Astrid Anna Emilia Lindgren) в 1976 году написала сатирический памфлет против налоговой системы Швеции «Pomperipossa i Monismanien», в которой для главной героини нашла решение: выйти на улицу и просить милостыню для покупки небольшого лома, а затем — «Трепещите, мудрецы...!» (памфлет заканчивался почти в духе революционного манифеста).

Характерен в этом отношении диалог из бестселлера американского автора Джона Гришэма «Дело о пеликанах»:

- Вам нравится налоговое законодательство, да?...
- Нравилось. Теперь я его ненавижу.

В лексиконе специалистов, занимающихся налогообложением, отсутствует такие понятия, как *«бред»* и *«абсурд»*, поскольку они сталкиваются с реальными претензиями налоговых органов, среди которых:

- отказ в вычете НДС на том основании, что налогоплательщиком нарушена ст. 26 Федерального закона РФ от 26 марта 2003 г. № 35-ФЗ «Об электроэнергетике» (постановление ФАС Северо-Западного округа от 29 июля 2008 г. по делу № A56-35224/2007);
- отказ в применении нулевой ставки НДС по экспорту товаров, поскольку в коносаменте и поручении на отгрузку в графе «Порт разгрузки» было указано: «ARA FOR ORDERS», что налоговики расценили как отсутствие указания на конкретное место разгрузки, на что суд разъяснил, что термин «ARA» является сокращением от первых букв названия городов, где расположены морские порты: Амстердам (Нидерланды), Роттердам (Нидерланды) и Антверпен (Бельгия), и данное сокращение принято морскими обычаями делового оборота в целях упрощения процедуры выдачи товаросопроводительных до-

кументов (постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 мая 2003 г. по делу № A56-31160/02);

- игнорирование арифметических правил округления: «Довод налогового органа о несоответствии веса брутто (8 кг) в гр. 35 (вес брутто (кг) ГТД... весу брутто (8,08 кг) в грузовой авианакладной... судом кассационной инстанции не принимается, поскольку разница веса брутто в ГТД и грузовой авианакладной обусловлена округлением веса брутто товара, указанного в ГТД, до целого числа, что подтверждается письмом...» (постановление ФАС Московского округа от 6 июля 2005 г. по делу № КА-А40/5949-05);
- исключение из состава затрат организации общественного питания расходов на приобретение женских колготок для официанток в качестве составной части их форменной одежды (постановление Φ AC Московского округа от 2 августа 2006 г. по делу № КА-A40/6794-06);
- отказ покупателю в налоговом вычете НДС на том основании, что поставщик на законных основаниях (п. 5 ст. 149 НК РФ) отказался от освобождения от НДС, предусмотренного п. 3 ст. 149 НК РФ (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15 января 2009 г. № Ф08-8175/2008 по делу № А32-7629/2008-58/108 и определение ВАС РФ от 24 марта 2009 г. № ВАС-3549/09);
- исключение из состава затрат расходов на отопление, поскольку отопление здания гаража «буржуйками» запрещено строительными и противопожарными нормами, на что суд парировал: «установление факта нарушений строительных норм и правил не входит в компетенцию налоговых органов» (постановление ФАС Уральского округа от 29 июля 2011 г. № Ф09-4637/11 по делу № А60-39737/2010);
- игнорирование законов физики: «поскольку эксплуатационная колонна стала меньше диаметром, то утверждение о том, что производительность скважины (эксплуатационной колонны) после капитального ремонта увеличилась, нелогично и противоречит законам физики» (постановление ФАС Московского округа от 26 октября 2011 г. по делу № А40-146845/09-90-1065);
- отказ в льготировании НДС реализации шлака, поскольку шлак является не отходом металлургического производства, а его «побочным продуктом» (решения АС Московской области от 21 ноября 2013 г. по делу № А41-34791/13, от 21 ноября 2013 г. по делу № А41-34899/13 и от 28 ноября 2013 г. по делу № А41-34789/13);
 - констатация того, что «развлекательный характер» носят:

- а) организация стрельб для сотрудников ЧОПа (постановление ФАС Московского округа от 20 июля 2009 г. № KA-A40/6796-09 по делу № A40-55051/08-114-263;
- б) употребление алкогольных напитков в рамках представительских расходов (постановления ФАС Северо-Западного округа и от 2 февраля 2005 г. по делу № А56-17467/04 и от 25 апреля 2005 г. по делу № А56-32729/04, ФАС Поволжского округа от 27 августа 2009 г. по делу № А48-2871/08-18 и от 15 января 2013 г. по делу № А55-14189/2012 (в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14 августа 2007 г. по делу № А56-3739/2006 налоговый орган оспаривал не только сами спиртные напитки, но и их количество).

«Пойди туда – не знаю куда, принеси то – не знаю что» – названием русской народной сказки можно проиллюстрировать следующий эпизод из решения арбитражного суда Астраханской области от 13 марта 2014 г. по делу № A06-7410/2013:

- налоговый орган предъявил налогоплательщику претензию, что он *«не выяснил на сайте МИФНС, не являются ли организации фирмами-однодневками»*;
- однако в судебном заседании «сама же представитель налогового органа и пояснила, что у МИФНС отсутствует сайт, на котором налогоплательщик может проверить своего контрагента на признаки «однодневности» и недобросовестности как налогоплательщика.... Также представитель пояснила, что в случае направления запроса в МИФНС о предоставлении сведений о сдаче налоговой и бухгалтерской отчётности о своих контрагентах ИП получил бы отказ налогового органа в предоставлении указанной информации»...

«А меня не посылают в командировку. И отпуска не дают», – жаловался Михаил Самуэлевич Паниковский, когда Остап Ибрагимович Бендер послал свалившихся ему на голову студентов в командировку в калмыцкие степи для организации пунктов по заготовке рогов и копыт.

Видимо, таким же образом размышляют и налоговики, считая, что командировка на конференцию, да ещё в Дубай, связана исключительно «с организацией отвыха и развлечения сотрудников». Отбиваясь от подобной претензии, налогоплательщик доказал, что расходы на командировку в Дубай являются экономически обоснованными и связанными с производством, поскольку поездка на конференцию была совершена с целью получения информации об использовании продукции налогоплательщика на рынках сбыта, связанных с обслуживанием газовой и нефтяной отраслями (постановление ФАС Уральского окру-

га от 29 октября 2009 г. № Ф09-8382/09-С3 по делу № А07-10811/2007-А-АГФ). По «логике налоговиков» командировка на конференцию в Сочи также «автоматически» является «отдыхом и развлечением» (см. постановление ФАС Московского округа от 9 июня 2011 г. № КА-А40/5329-11-2 по делу № А40-81531/10-107-408).

Мы не занимаемся бессмысленной критикой отечественной налоговой системы и правоприменительной практики — мы просто помогаем своим клиентам заниматься предпринимательской деятельностью, сохраняя при этом заработные средства!

Мы не учим и не навязываем своего мнения — мы делимся своими знаниями и опытом с вдумчивыми людьми, разделяющими мысль М.А. Булгакова: «Я полагаю, что ни в каком учебном заведении образованным человеком стать нельзя. Но во всяком хорошо поставленном учебном заведении можно стать дисциплинированным человеком и приобрести навыки, которые пригодятся в будущем, когда человек вне стен учебного заведения станет образовывать сам себя».

Вдумчивые читатели с пониманием должны отнестись к следующим афоризмам великого историка В.О. Ключевского:

- Наша беда в нас самих: мы не умеем стоять за закон.
- Мы больше воображаем, чем знаем положение дел, и потому больше пугаемся, чем предвидим свои опасности.
- Под здравым смыслом всякий разумеет только свой собственный.
- Русский мыслящий человек мысли, как русский царь правит; последний при каждом столкновении с неприятным законом говорит: «Я выше закона», и отвергает старый закон, не улаживая столкновения. Русский мыслящий человек при встрече с вопросом, не поддающимся его привычным воззрениям, но возбуждаемый логикой, здравым смыслом, говорит: «Я выше логики», и отвергает самый вопрос, не разрешая его. Произволу власти соответствует произвол мысли.
- Борьба вечная между мыслью и жизнью. Мысль ищет чеголибо постоянного, разумного, логики, стереотипа человека, а жизнь ежеминутно составляет комбинации, причудливые, не укладывающиеся под привычные классификации и категории...

В этих афоризмах – предыстория многих тем, затронутых в данной книге, содержащей **минимум** налоговой информации, которую должны **знать** все сотрудники коммерческой организации.

В дальнейшем эволюция должна происходить по известной ступенчатой формуле:

ЗНАТЬ - ПОНИМАТЬ - УМЕТЬ - ВЛАДЕТЬ - БЫТЬ

Сотрудники наших клиентов (в зависимости от давности сотрудничества и степени углублённости отношений) находятся на соответствующей ступени, что сказывается как на экономической эффективности деятельности организаций, так и на личностном росте специалистов различных профессий.

Группа компаний «**АУДИТ БТ**» осуществляет комплексное информационно-аналитическое обеспечение принятия управленческих решений руководством и менеджментом наших клиентов, однако при этом мы не навязываем готовых решений, а творчески адаптируем конкретные хозяйственные операции к российским реалиям.

- Формализованную аудиторскую проверку мы превращаем в своеобразную «диспансеризацию» клиента, в результате которой выявляются проблемы и намечаются возможные пути их решения.
 ЗАО «Аудит БТ» является членом СРО НП «Аудиторская палата России», дважды успешно прошло проверку по контролю качества аудиторской деятельности и соблюдения профессиональной этики.
- Даже в рамках небольшой по объёму и времени консультации
 мы оказываем реальную помощь клиенту, указав возможные пути
 решения возникшей проблемы. Налоговый аудит это уже углублённая проверка исчисления налогов с выявлением налоговых
 рисков и путей их снижения или даже преодоления.
- Независимая инвентаризация имущества, товарных остатков и основных средств помогает не только при смене руководителей и материально-ответственных лиц, но для получения объективной информации о реальном наличии имущества.
- Внешнее ведение бухгалтерского и налогового учёта (аутсорсинг)
 это не только эффективный способ оптимизации расходов на учётные функции, но и элемент внутренней безопасности организации.
- Защита интересов налогоплательщика на всех этапах как в ходе текущей деятельности и на стадии подготовки к проверке, так и во всех мероприятиях налогового контроля вплоть до суда.

Защитив в суде интересы налогоплательщика, мы затем добиваемся также взыскания с налогового органа в пользу своего клиента возмещения судебных издержек, что можно проиллюстрировать постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 30 ноября 2010 г. по делу № A41-K2-17735/07, в котором констатируется:

- OOO «Макдоналдс», получив решение налогового органа, «не согласившись с указанным решением, обратился к 3AO «Аудит БТ» для получения квалифицированной юридической помощи»;
- «судом первой инстанции было установлено, что 3AO «Аудит БТ», в лице его руководителя Медведевой Т.В., оказывало обществу услуги на основании заключённого между ними договора оказания юридических услуг».

Мы исходим из того, что наши клиенты всегда правы, поскольку они – НАШИ клиенты!

www.auditbt.ru

E-mail: info@auditbt.ru

Век живи — век учись! И ты, наконец, достигнешь того, что, подобно мудрецу, будешь иметь право сказать, что ничего не знаешь.

Козьма Прутков, «Плоды раздумья»

Татьяна Медведева Александр Медведев

Налоговые теоремы

(с доказательствами)

2-е издание переработанное, дополненное



Рисунки народного художника России Адольфа Степановича Курилова

Дизайн обложки – В.А. Богданова

Подписано в печать 18.04.14 г. Формат 60х84/16. Бумага офсетная. Печать офсетная. Уч. изд. лист. – 6,5. Усл. печ. лист. – 7,71.

Тираж - 2000 экз.