

личный опыт применение расчетного метода

за счет чего сэкономили Налог на прибыль
сколько Около 15 млн рублей доначислений, пеней и штрафов
чего это стоило Пришлось доказывать, что стоимость транспортных услуг, оказанных спорным контрагентом, не являлась завышенной, а была сопоставима со стоимостью аналогичных услуг, приобретенных обществом у других исполнителей

Налоговики пытались вменить компании затраты другого налогоплательщика



Екатерина Шатилова,
ведущий юрисконсульт
департамента налого-
вого консультирования
и разрешения налоговых
споров «КСК групп»

По результатам выездной проверки контролеры доначислили производителю внушительную сумму налога на прибыль, а также соответствующие пени и штраф. Дело в том, что налогоплательщик не имел в собственности транспортных средств, поэтому для транспортировки готовой продукции в розничные точки компания привлекала сторонние организации и индивидуальных предпринимателей. К одному из таких контрагентов у проверяющих возникли претензии.

В ходе проверки налоговый орган решил, что стоимость транспортных

услуг, оказываемых предпринимателем, была искусственно завышена. Поскольку этот ИП являлся бывшим сотрудником проверяемой компании и был зарегистрирован незадолго до совершения спорных сделок. На этом основании контролеры сочли расходы, связанные с приобретением транспортных услуг, неправомерными. Они допросили предпринимателя в качестве свидетеля (п. 1 ст. 90 НК РФ), а также проанализировали банковские выписки по его расчетным счетам (п. 2 ст. 86 НК РФ).

По итогам рассмотрения возражений на акт проверки компании удалось снять часть претензий. Для этого организации пришлось опровергнуть «расчет реальных затрат», приведенный инспекцией в акте проверки. Чтобы отбить остальную сумму доначислений, компания подготовила апелляционную жалобу в вышестоящий

налоговый орган, который отменил доначисления. В результате компании удалось избежать судебного разбирательства.

Инспекция все решила за нас

Обвинения контролеров строились исключительно на том, что стоимость транспортных услуг, оказанных проверяемой компании, была искусственно завышена. При этом реальность самой доставки налоговый орган не оспаривал. Доводов о том, что налогоплательщик осуществлял доставку сам либо с помощью иных привлеченных лиц, инспекция не предъявляла.

По мнению проверяющих, реальная стоимость услуг была равна расходам самого ИП, связанным с осуществлением доставки. Соответственно, налоговый орган вменил обществу не понесенные им согласно договору затраты, а расходы иного налогоплательщика (иного самостоятельного хозяйствующего субъекта!). Такой подход прямо противоречит правовой природе налога как индивидуального платежа, который определяется в отношении отдельно взятого налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ).

«Реальные» затраты компании были рассчитаны фискалами самостоятельно, исходя из произвольно избранной методики. Получается, что налоговый орган нарушил основополагающий принцип осуществления хозяйственной деятельности, который заключается в самостоятельном выборе субъектом способов ее ведения (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ). При этом инспекция доначислила компании

налог на прибыль, исходя из расходов, понесенных иным налогоплательщиком.

В возражениях на акт проверки и в апелляционной жалобе мы напомнили проверяющим об основных принципах хозяйствования, установленных гражданским законодательством. Так, в соответствии с пунктом 2 статьи 1 ГК РФ физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Налоговики забыли и о правовой позиции, изложенной в пункте 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53. Согласно которой обоснованность расходов должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях компании получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях этой деятельности, а не о ее результатах. Аналогичные выводы содержатся и в определении КС РФ от 04.06.07 № 320-О-П.

Расчетный метод инспекции в действии

С помощью банковских выписок по счетам индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 86 НК РФ) инспекция провела анализ расходов, которые он осуществлял. При этом контролеры признали правомерными следующие затраты: зара-

ЛИЧНЫЙ ОПЫТ применение расчетного метода

ботная плата водителей; единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН; страховые взносы в ПФР; расходы на покупку ГСМ и ремонт транспорта. Данный «расчет реальных затрат» был приведен в акте проверки. При этом проверяющие учли эту сумму при расчете недоимки по налогу на прибыль. То есть сумма этих затрат уменьшила размер фактически понесенных компанией расходов.

Однако налоговый орган не принял во внимание тот факт, что предприниматель применял упрощенку с объектом «доходы», а не общую систему налогообложения. Кроме того, у ИП отсутствовала обязанность вести учет расходов. Поскольку графа 5 книги учета доходов и расходов (утв. приказом Минфина России от 22.10.12 № 135н) заполняется только упрощенцами, выбравшими объект «доходы минус расходы».

Более того, инспекторы ни в акте, ни в решении не зафиксировали информацию о ведении ИП книги доходов и расходов (либо о невыполнении им указанной обязанности), об отражении либо неотражении ИП в этом документе соответствующих доходов и расходов. К тому же ни в акте, ни в решении не было сказано о перечне расходов, которые были учтены предпринимателем.

Получается, что налоговики устранились от проведения анализа возможных расходов, которые понес исполнитель. А ограничились перечнем расходов, отраженных в банковских выписках. В то же время в ходе проверки контролеры установили, что предприниматель помимо

расходных операций, отраженных на его расчетных счетах, осуществлял и иные расходы. К примеру, зарплата некоторым водителям, которые оказывали транспортные услуги компании, выплачивалась наличными деньгами на основании расчетно-платежных ведомостей.

Самое интересное, что и сам анализ банковских выписок был проведен некорректно. Поскольку фискалы не включили в «расчет реальных затрат» страховые взносы в ФСС России и ФОМС, а также расходы на приобретение спецодежды. В возражениях на акт проверки организация скорректировала «расчет реальных затрат», приведенный инспекторами в акте проверки, на сумму указанных выше расходов. В результате размер недоимки уменьшился почти на 2 млн рублей.

А сколько платили другим исполнителям?

В возражениях и в апелляционной жалобе, поданной в вышестоящий налоговый орган, компания привела еще один действенный аргумент. Общество еще на стадии подготовки возражений на акт проверки предоставило инспекторам подробный сравнительный анализ стоимости транспортных услуг в рамках договоров, заключенных в проверяемый период с другими исполнителями. Этот сравнительный анализ был подкреплен соответствующими документами, подписанными с другими исполнителями. В частности, договорами транспортной экспедиции (перевозки, организации транспортно-

экспедиционного обслуживания), протоколами согласования тарифов на услуги, актами оказанных услуг.

Примечательно, что стоимость транспортных услуг, зафиксированных в договоре с ИП, оказалась сопоставима (более того, указанная стоимость оказалась ниже!) со стоимостью аналогичных услуг, приобретенных обществом у других исполнителей в периоде, охваченном выездной налоговой проверкой. Следовательно, вывод инспекции об искусственном завышении расходов является надуманным и противоречит представленным доказательствам.

При отстаивании своей позиции компания, по сути, руководствовалась пунктом 8 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57. В котором указано, что при определении контролерами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы. В случае отсутствия или признания документов по отдельным операциям ненадлежащими доходы (расходы) по этим сделкам определяются по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ с учетом данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика.

Таким образом, сделав вывод о том, что расходы по спорному договору являются завышенными, налоговики должны были самостоятельно определить расходы по спорным сделкам с учетом данных об аналогичных операциях самой компании. Этого проверяющие не сделали. Причем, когда компания представила документы для сравнительного анализа,

контролеры указали, что «эти документы не могут быть проанализированы и оценены в связи с тем, что они не имеют отношения к рассматриваемому эпизоду».

Взаимозависимость: расширительное толкование

Одним из главных аргументов инспекции стал тот факт, что ИП, который оказывал транспортные услуги, являлся бывшим работником проверяемой компании. На этом основании фискалы признали компанию и ИП взаимозависимыми лицами, проигнорировав положения статьи 20 НК РФ. В связи с введением правил трансфертного ценообразования (разд. V.1 НК РФ) с 2012 года действуют критерии взаимозависимости, установленные статьей 105.1 НК РФ.

В возражениях и апелляционной жалобе организация напомнила проверяющим, что в Налоговом кодексе содержится исчерпывающий перечень оснований, которые позволяют признать лиц, участвующих в налоговых правоотношениях, взаимозависимыми. То, что спорное физлицо ранее являлось сотрудником проверяемой организации, не свидетельствует о наличии взаимозависимости. В статье 20 НК РФ такой критерий отсутствует. Более того, на результат сделки данный факт не повлиял. Даже суд не вправе признавать стороны сделки взаимозависимыми произвольно, в отсутствие оснований, предусмотренных правовыми актами. Тем более такое право не предоставлено фискалам (определение КС РФ от 04.12.03 № 441-О).