



3'2013

НАЛОГИ И налоговое планирование

- **Экономическая эффективность налоговой системы и налоговое администрирование**
- **Привлечение сотрудников органов внутренних дел к участию в проведении налоговых проверок**
- **Долгосрочная мотивация руководителей высшего звена**
- **Правовые риски заключаемых сделок: контроль деловой цели бизнеса компании**

СОДЕРЖАНИЕ

Журнал

«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ»

№ 3-2013

Журнал зарегистрирован
в Комитете Российской Федерации
по печати

Свидетельство о регистрации
№ 013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:

тел. (495) 664-27-94

e-mail: reklama.panor@gmail.com

Журнал распространяется

через каталоги ОАО «Агентство
"Роспечать"», «Пресса России»
(индекс на по лугодие – 32907)
и «Почта России»

(индекс на по лугодие – 12559),
а также путем прямой
редакционной подписки

Отдел подписки:

Тел./факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»
<http://www.panor.ru>

Издательство «Афина»:

Почтовый адрес:
125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва,
Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:

Закрытое акционерное общество
«Редакция журнала
«Налоги и налоговое
планирование», 109316, г. Москва,
Волгоградский проспект, д. 12

Тел.: 8 (985) 922-98-49,
8 (495) 664-27-92
<http://nalog.panor.ru>

При работе с изданием
использовалась справочно-
правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 12.02.2013



НОВОСТИ ДНЯ.....4

КОЛОНКА РЕДАКТОРА.....6

АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Михайлова О.Р.

**Экономическая эффективность налоговой
системы и налоговое администрирование 7**

Сформулированный А. Смитом принцип эффективности налоговой системы означает установление такого порядка взимания налога, при котором расходы на налоговое администрирование будут занимать в составе взимаемого налога как можно меньшую часть по сравнению с той, что поступает в казну. Увеличение расходов на содержание чиновников и обеспечение контрольных мероприятий в налогообложении снижает эффективность налоговой системы. Тем не менее отказаться от налогового контроля невозможно, так как это приведет к разрушению налоговой и, как следствие, финансовой системы государства. Попробуем разобраться, как, не нарушая основных принципов налогообложения: справедливости, определенности, удобства и эффективности – добиться разумного компромисса и баланса публичных и частных интересов. Для этого необходимо понять, на каких мероприятиях налогового контроля можно сэкономить и как это сделать.

Давыдов В.С., Старцева О.Н.

**Взыскание судебных расходов с налогового
органа: рекомендации экспертов 17**

Рассмотрены вопросы возмещения судебных расходов на представителя в спорах с налоговой инспекцией; дана краткая характеристика существующей на настоящий момент судебной практике по этому вопросу; обозначены типичные аргументы налоговой службы по доказыванию чрезмерности расходов; сформулированы рекомендации по доказыванию разумности понесенных расходов на представителя.

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

Шишкин Р.Н.

**Привлечение сотрудников органов
внутренних дел к участию
в проведении налоговых проверок..... 32**

При проведении выездных налоговых проверок налогоплательщики, как правило, ожидают увидеть в качестве проверяющих исключительно сотрудников налоговых органов. Однако не стоит удивляться, если в качестве проверяющего, кроме налоговых инспекторов, мероприятия налогового контроля будут дополнительно осуществляться сотрудниками органов внутренних дел.

Хованская А.Н.

**Основные риски взаимодействия
с контрагентами..... 37**

На примерах рассмотрены риски взаимодействия с контрагентами, проанализированы судебные решения и налоговые последствия по вопросам отсутствия у налогоплательщика должной осмотрительности при выборе контрагента.

Семенова М.В.

**Покупка зарубежного актива:
налоговые аспекты..... 41**

В настоящее время все большее число российских компаний приобретают или оценивают возможность покупки активов за рубежом. В статье рассматривается ряд налоговых вопросов, на которые российскому инвестору следует обратить внимание на стадии планирования и согласования сделки с иностранным продавцом.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Рабинович А.М.

**Налогообложение при ликвидации объекта
незавершенного строительства 48**

В деятельности как крупных, так и средних организаций нередко приходится ликвидировать объекты незавершенного строительства. Причины этого бывают разные: например, ликвидируется недостроенный объект, доставшийся от прежних хозяев организации или земельного участка, мешающий развитию производства, или сама организация сносит устаревшую незаконченную постройку, чтобы освободить место для нового цеха, магазина или жилого здания. Доволь-

Журнал

«НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ»

№ 3-2013

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Белякова Э. И. –
главный редактор журнала,
к.э.н., член Палаты налоговых
консультантов РФ

Авдийский В. И. –
председатель редакционного
совета, д.э.н., профессор,
заслуженный работник МВД
СССР, зам. проректора по науч-
ным исследованиям и разработ-
кам Финансового университета
при Правительстве РФ, заведую-
щий кафедрой «Анализ рисков и
экономическая безопасность»

Виноградов В. В.,
партнер компании «Прайс-
вотерхаусКуперс Б.В.»
(PricewaterhouseCoopers Russia BV)

Газарян А. В.,
к.э.н., заместитель генерального
директора по аудиту –
руководитель департамента
аудита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л. И.,
д.э.н., профессор, проректор
по магистерской подготовке
Финансового университета при
Правительстве РФ,
заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»

Джалчинов Д. Л.,
руководитель российской
налоговой практики междуна-
родной юридической компании
Salans

Ендовицкий Д. А.,
д.э.н., профессор,
ректор Воронежского государ-
ственного университета

Енина В. В.,
директор компании
«МаркПриор», магистр права
(LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д.П.,
заместитель генерального
директора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О. Р.,
к.ю.н., судья Арбитражного суда
г. Москвы в отставке

Панков В. В.,
д.э.н., профессор, заведующий
кафедрой бухгалтерского учета
РЭУ им. Г. В. Плеханова

но часто такая ситуация встречается у добывающих компаний, ликвидирующих непродуктивные поисковые скважины, так и не ставшие основными средствами. Какие при этом «подводные камни» в области налогообложения могут поджидать организацию, какие налоговые риски она должна предвидеть и просчитать, вы узнаете из предлагаемой статьи.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Подсонная Е. А.

Учет и налогообложение отдельных и неотделимых улучшений в арендованное имущество у арендатора и арендодателя..... 56

В статье рассмотрены вопросы определения неотделимых улучшений, их отличие от ремонта; учета неотделимых улучшений в арендованное имущество у арендодателя; учета неотделимых и отдельных улучшений в арендованное имущество у арендатора.

Карзаева Н. Н.

Бухгалтерский учет оценочных обязательств .. 69

В статье рассматриваются особенности бухгалтерского учета оценочных обязательств в зависимости от их вида: по неиспользованному отпуску, вознаграждениям по итогам года. Особое внимание уделено возможности применения различного порядка учета оценочных обязательств по неиспользованному отпуску, предполагающего корректировку обязательств или признание их в качестве резерва на оплату отпусков. Раскрываются вопросы проведения инвентаризации и отражения ее результатов в бухгалтерском учете в зависимости от способа учета оценочного обязательства.

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Глухова А. В., Маслова О. В.

Долгосрочная мотивация руководителей высшего звена 76

Многие работодатели задаются непростым вопросом: «Как можно не только удержать ключевого сотрудника, но и мотивировать его на достижение общих целей компании?» При этом, конечно, трудно переоценить важность вознаграждения в системе ценностей, которые способна предложить сотруднику компания, наряду с такими факторами, как карьерный рост, корпоративная культура, удобный график работы.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Волков С. С.

Правовые риски заключаемых сделок: контроль деловой цели бизнеса компании..... 86

Одним из существенных рисков, влекущих признание налоговой выгоды необоснованной, является риск отсутствия разумной деловой цели в совершенной хозяйственной операции. Отсутствие деловой цели на практике часто используется налоговым органом с целью снятия расходов из базы по налогу на прибыль или отказа в вычете по НДС, а также возложения на налогоплательщика иных негативных финансовых последствий.

Ладыгин Д. Ю.

Обеспечительные меры в арбитражном судопроизводстве 92

Рассмотрена практика принятия обеспечительных мер с целью недопущения затронутия или невозможности исполнения судебного решения.

ТОЧКА ЗРЕНИЯ

Туревский И. Л., Бибииков Н. И.

Вклад в капитал ООО и АО участниками имущества в целях увеличения чистых активов общества 97

Окончание статьи. Рассмотрены практические вопросы бухгалтерского учета операций вклада участниками имущества в капитал ООО и АО.

МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ.....107

CONTENTS

NEWS OF THE DAY	4
ACTUAL QUESTION	
<i>Mikhailova O.</i>	
The economic efficiency of the tax system and tax administration	7
Formulated by Adam Smith principle of efficiency of the tax system means the establishment of such a levy order of the tax, in which the cost of tax administration will take in the tax levied the smallest possible portion than the one that goes to the treasury. The increase in the cost for the officials and for ensuring control measures in taxation reduces the efficiency of the tax system. However, giving up tax control is impossible, since it would lead to the destruction of the tax system, and as a result, the financial system of the state. Let us try to understand how, without violating the basic principles of taxation: fairness, certainty, and efficiency, to achieve a reasonable compromise and balance between public and private interests. For that we need to understand on what tax control measures it can be saved and how.	
<i>Davydov V., Startseva O.</i>	
Recovery of legal costs to the tax authority – expert advice	17
The article covers the questions of compensation of legal costs on the representative in disputes with tax authorities, summarizes the currently existing case law on the subject, identifies typical arguments of tax service for proving excessive costs; formulates recommendations for proving the reasonableness of the costs incurred by the representative.	
TAX PRACTICE	
<i>Shishkin R.</i>	
Involving employees of internal affairs bodies to participate in tax audits	32
Leading law consultant of Tax Security and Relief Department of CSC Groups Carrying out field tax audits taxpayers normally expect to see as the inspectors only tax officials. But do not be surprised, if except tax inspectors, tax control measures will be further carried out by members of the interior affairs bodies.	
<i>Khovanskaya A.,</i>	
The main risks of interaction with counterparty	37
Lawyer of Legal Advice and Tax Practice Department of CSC Groups	
On practical examples were considered the risks of interaction with counterparty, analyzed court decisions and tax consequences for the lack of due diligence of the taxpayer by the choice of the counterparty.	
<i>Semenova M.</i>	
Tax Aspects of an Outbound Investment	41
At present, an increasing number of Russian companies buy or evaluate the possibility of buying business abroad. The article discusses a number of tax issues that Russian investor should pay attention to by the planning and coordination of the transaction with a foreign seller.	
TAXATION	
<i>Rabinovich A.</i>	
Taxation of liquidation of object, which is under construction	48
Organizations often have to liquidate objects, which are under construction. The reasons for this are different: for example, the unfinished object is being eliminated, which was inherited from the former owners of the organization or the land, thereby preventing the development of production, or the organization itself demolishes an unfinished old building to make way for a new workshop, shop or residential building. This situation is common in mining companies, eliminating unproductive exploratory wells, which did not become major means. Which pitfalls of tax might be awaiting the organization, which tax risks should the organization anticipate and calculate you will learn from this article.	
ACCOUNTING AND REPORTING	
<i>Podsonnaya E.</i>	
Accounting and taxation of separable and inseparable improvements to leased property at the tenant and the landlord	56
The article deals with the questions of the definition of permanent improvements, their difference from repair; accounting of inseparable improvements to leased property from the landlord; accounting of inseparable and separable improvements to leased property from the tenant.	
<i>Karzaeva N.</i>	
Accounting of estimated liabilities	69
The article discusses the features of accounting of estimated liabilities according to their kinds: for unused vacation, remuneration for the year. Special attention is paid to the possibility of a different order of accounting estimated liabilities for unused vacation, which presupposes adjusting the obligations or their recognition as provision for holiday pay. The article focuses on issues of inventory and presents its results in the accounting depending on the accounting of estimated liabilities.	
TAX PLANNING	
<i>Glukhova A., Maslova O.</i>	
Long-term motivation of senior executives	76
Many employers face a difficult question: «How can you not only retain key employees, but also motivate them to achieve the common goals of the company?» It is difficult to overestimate the importance of the interest in the value system, which the company is able to offer to the employee, along with factors such as career development, corporate culture, convenient schedule.	
LEGAL ADVICE	
<i>Volkov S.</i>	
Legal risks of the transactions: the control of the business objectives of company business	86
One of the major risks that entail the recognition of tax benefits as unfounded is the risk of lack of reasonable business purpose in the business transaction. Lack of business purpose is often practiced by the tax authority in order to remove the cost of the base for income tax or refusal to deduct VAT, as well as laying on a taxpayer other negative financial impact.	
<i>Ladygin D.</i>	
Interim measures in arbitration proceedings	92
The article touches upon practical adoption of interim measures in order to avoid difficulties or inability to enforce the judgment.	
VIEW	
<i>Turevsky I., Bibikov N.,</i>	
Contribution to the capital of LLC and JSC of members of property in order to increase net company's assets	97
Ending of the article, which considers practical issues of accounting of operations of the property contributions of the participants in the capital of LLC and JSC.	
ACTIVITIES AND EVENTS	107

УДК 336.225.67

Правовые риски заключаемых сделок: контроль деловой цели бизнеса компании

Волков С. С.,

ведущий юрисконсульт, Департамент налоговой безопасности
и судебной защиты «КСК групп»

Одним из существенных рисков, влекущих признание налоговой выгоды необоснованной, является риск отсутствия разумной деловой цели в совершенной хозяйственной операции. Отсутствие деловой цели на практике часто используется налоговым органом с целью снятия расходов из базы по налогу на прибыль или отказа в вычете НДС, а также возложения на налогоплательщика иных негативных финансовых последствий.

Ключевые слова: правовые риски, заключаемая сделка, контроль деловой цели, необоснованная налоговая выгода.

Legal risks of the transactions: the control of the business objectives of company business

Volkov S.,

Leading legal adviser of Tax Security and Relief Department of CSC Groups

One of the major risks that entail the recognition of tax benefits as unfounded is the risk of lack of reasonable business purpose in the business transaction. Lack of business purpose is often practiced by the tax authority in order to remove the cost of the base for income tax or refusal to deduct VAT, as well as laying on a taxpayer other negative financial impact.

Key words: legal risks, deal, control of business purpose, unjustified tax benefit.

Наличие деловой цели как неперемного условия обоснованности налоговой выгоды сложилось в судебной практике. Понятие деловой цели, или обусловленность сделки разумными экономическими причинами (целями делового характера), не закреплено в нормативном правовом акте, однако нашло отражение в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Согласно п. 3 постановления Пленума ВАС РФ № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Установление наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих

щих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. При этом следует отметить тот факт, что ВАС РФ указал именно на наличие намерения получить экономический эффект, то есть направленность действий налогоплательщика на получение дохода как основной цели предпринимательской деятельности. На практике налоговые органы нередко подменяют понятие разумной деловой цели (и близкое к нему понятие экономической обоснованности) понятием экономической целесообразности, то есть необходимости наличия экономического эффекта, результата сделки.

Точку в споре поставил КС РФ в определении от 04.06.2007 № 320-О-П, указав, что налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения хозяйственной деятельности.

В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8 ч. 1 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность, поэтому *при оценке обоснованности расходов речь должна идти именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате*. Тем не менее, несмотря на однозначность позиции КС РФ, нередко налоговые органы по-прежнему настаивают на необходимости наличия экономического результата от совершения хозяйственных операций налогоплательщиком, тем самым расширительно толкуя понятие разумной деловой цели. Например, сложилась достаточно единообразная арбитражная практика по вопросу экономической обоснованности командировочных расходов даже в случае отсутствия положительного результата командировки. Из последних судебных актов можно отметить постановления ФАС Поволжского округа от 11.07.2012 по делу № А55-17726/2011; ФАС Западно-Сибирского округа от 04.10.2011 по делу № А27-16987/2010.

Однако в налоговой практике продолжают возникать споры с налоговыми органами в связи с необоснованностью расходов на «безрезультатные» командировки. Данную позицию налоговые органы подкрепляют мнением Минфина России (письма от 07.06.2007 № 03-03-06/1/365; 12.02.2004 № 04-02-05/1/13). В частности, Минфин России указывал, что расходы организации на фрахт воздушного судна, на котором осуществляется проезд сотрудников к месту командировки производственного характера и обратно, расходы по оплате услуг зала повышенной комфортности (зала официальных делегаций), оборудованного дополнительными средствами связи, могут учитываться для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии, что данные расходы документально подтверждены надлежащим образом и налогоплательщик может обосновать их экономическую целесообразность. Следовательно, налогоплательщику необходимо быть готовым к тому, что в споре с налоговым органом ему необхо-

димо будет доказывать не только направленность на получение дохода (деловая цель), но и наличие экономического эффекта от сделки (экономическая целесообразность).

Наглядным примером противопоставления понятий разумной деловой цели и экономической целесообразности является спор, рассмотренный ФАС Центрального округа в постановлении от 21.02.2011 по делу № А14-18903/2009/659/28. В проверяемом периоде налогоплательщик оказывал услуги по переработке сырья, принадлежащего взаимозависимой организации, по ценам, которые, по мнению налогового органа, были значительно ниже рыночных. В результате сделки общество получило убыток. Инспекция указала, что получение убытков противоречит деловой цели предпринимательской деятельности, следовательно, если от осуществленной финансово-хозяйственной деятельности предприятие несет убытки, то их получение должно быть обосновано и документально подтверждено. В результате налоговым органом был фактически доначислен налог на прибыль исходя из суммы убытка, полученной обществом от сделки по переработке сырья.

Что явилось целью налогоплательщика, по мнению инспекции?

В оспариваемом решении налогового органа в качестве главной цели было указано не получение налогоплательщиком собственной прибыли, а осуществление деятельности, направленной на получение прибыли взаимозависимого лица.

Суд не согласился с выводами налогового органа, указав, что судебная практика налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Сославшись на позицию КС РФ, изложенную в определении от 04.06.2007 № 320-О-П, суд указал, что обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Таким образом, суд постановил, что заключение и исполнение спорного договора имело разумную деловую цель, а именно: осуществление производства продукции и поддержание непрерывности производства за счет сырья, поставляемого заказчиком, и отсутствие необходимости по самостоятельному поиску поставщиков.

Сам по себе факт получения убытка от той или иной хозяйственной операции не может расцениваться как свидетельствующий об отсутствии разумной деловой цели либо об отсутствии намерений получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности.

Другим требующим рассмотрения вопросом, связанным с налоговыми спорами по признанию налоговой выгоды необоснованной в связи с отсутствием в действиях налогоплательщика разумной деловой цели, является вопрос распределения бремени доказывания в таких спорах.

Налоговый орган должен доказать отсутствие деловой цели или налогоплательщик должен доказать ее наличие?

Судебная практика не дает однозначного ответа на данный вопрос.

В постановлении ФАС Уральского округа от 29.10.2012 № Ф09-10060/12 рассмотрен следующий спор. Налоговым органом был доначислен ЕСН в связи с тем, что предпринимателем были созданы взаимозависимые лица, применяющие упрощенную систему налогообложения. Основанием доначислений стало занижение налоговой базы по ЕСН в результате создания схемы уклонения от его уплаты, а именно: выплаты начисленной заработной платы факти-

ческим работникам предпринимателя производились через взаимозависимые лица на УСН, у которых отсутствовала материально-техническая база, необходимая для выполнения оказываемых услуг. Налоговый орган указал, что единственной целью существования взаимозависимых лиц на УСН была минимизация налогообложения.

Таким образом, налоговая выгода была признана самостоятельной деловой целью. Суд не согласился с доводами налогового органа, указав при этом на недоказанность совокупности обстоятельств, подтверждающих наличие у налогоплательщика умысла, направленного на неуплату ЕСН и на получение необоснованной налоговой выгоды, а также из доказанности факта реальности исполнения договоров со спорными контрагентами. При этом суд указал, что обязанность доказывания обстоятельств, порождающих сомнения в добросовестности налогоплательщика, лежит на налоговом органе. Тем не менее в обоснование вынесенного в пользу налогоплательщика решения суд сослался на факт доказанности предпринимателем реальности оказанных взаимозависимыми контрагентами услуг, а также реальности трудовых отношений между работниками и контрагентами налогоплательщика, подтверждаемые документами, а также показаниями сотрудников.

Другими словами, изначально бремя доказывания возлагается на налоговый орган, однако решение суда по налоговому спору в равной степени зависит от доказательств, которые представляет налогоплательщик. Правовым основанием такого вывода служит п. 1 ст. 65 АПК РФ, согласно которому каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается, как на основание своих требований и возражений.

Таким образом, налогоплательщик, утверждающий об обусловленности хозяйственной операции целями делового характера, должен будет представить в суд необходимые доказательства. В определенных случаях бремя доказывания изначально может быть возложено на налогоплательщика. Так, в постановлении ФАС Уральского округа от 02.11.2012 № Ф09-10422/12 по делу № А60-3437/12 суд, отказывая в вычетах по НДС по сделкам с недобросовестными контрагентами налогоплательщика, разъяснил следующее.

Налоговые вычеты по НДС носят заявительный характер, в связи с чем именно на налогоплательщика возложена обязанность доказать правомерность и обоснованность уменьшения налогооблагаемой базы по НДС, в том числе путем представления документов, отвечающих критериям, установленным ст. 169, 171, 172 НК РФ. При этом документы, подтверждающие расходы, должны отражать достоверную информацию и подтверждать реальность произведенной операции.

В итоге судами сделаны выводы о том, что представленные налогоплательщиком документы по сделкам с указанными контрагентами содержат неполные, недостоверные, противоречивые сведения, реальные хозяйственные отношения отсутствовали, действия направлены на создание видимости осуществления хозяйственных отношений посредством формального документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного предъявления НДС к вычету и уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. То есть в отсутствие документального подтверждения и реальности хозяйственной операции суд сделал вывод об отсутствии деловой цели реальной предпринимательской деятельности.

К каким последствиям приводит отсутствие деловой цели в хозяйственных операциях?

Как отмечено ранее, отсутствие разумной деловой цели является условием признания налоговой выгоды необоснованной. На практике это означает снятие расходов из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и отказ в вычете по НДС. Однако актуальная судебная практика свидетельствует о том, что суды обязывают налоговые органы в такой ситуации не ограничиваться снятием расходов в полном объеме, а устанавливать реальный размер налогового бремени исходя из действительного смысла хозяйственной операции.

Данная позиция нашла отражение в знаковом постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 (дело «Камского завода железобетонных изделий и конструкций»).

Президиум ВАС РФ прямо предусмотрел возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, если для этого нет других препятствий. В данном налоговом споре инспекция признала экономически неоправданными расходы по приобретению сырья у поставщика налогоплательщика, ссылаясь на недостоверность первичных документов, подтверждающих эти операции. При этом суды, встав на сторону налогового органа и приняв во внимание регистрацию контрагента по адресу «массовой регистрации», отсутствие собственных и арендованных основных средств, транспорта и персонала в спорном периоде, отрицание лицами, являвшимися руководителями в рассматриваемый период, наличия хозяйственных отношений с заводом, а также их неосведомленность о деятельности учрежденного общества, пришли к выводу о несоответствии первичных учетных документов завода требованиям действующего законодательства о бухгалтерском учете. Наряду с приведенными обстоятельствами суды поставили заводу в вину то, что не была проявлена необходимая степень осмотрительности при выборе данного контрагента.

Таким образом, разумная деловая цель в действиях налогоплательщика при выборе поставщика и совершении хозяйственных операций с ним отсутствовала.

Президиум ВАС РФ, отменяя решения судов нижестоящих инстанций и направляя дело на новое рассмотрение, указал следующее.

Пленум ВАС РФ в п. 3 постановления № 53 указал, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). При этом в п. 7 постановления № 53 установлено: если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции. Следовательно, определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

При принятии инспекцией оспариваемого решения, указал суд, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, а иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Президиум ВАС РФ указал, что обязанность обосновать рыночный характер цен в спорных хозяйственных операциях в силу ст. 65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика, а налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновывая несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Таким образом, Постановление Президиума ВАС РФ позволяет при подтверждении действительного экономического смысла хозяйственной операции и доказательстве рыночного уровня цен в ней обосновать расходы по налогу на прибыль и право на соответствующую налоговую выгоду даже в случае отсутствия разумной деловой цели в хозяйственной операции в том смысле, в котором она отражена в первичных учетных документах. Однако необходимо отметить, что в ряде случаев суды не принимают позицию, изложенную в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 по делу «Камского завода железобетонных изделий и конструкций» на том основании, что обстоятельства не являются схожими.

Так, в постановлении ФАС Центрального округа от 24.10.2012 по делу № А09-7311/2011 суд отказался учитывать позицию Президиума ВАС РФ в связи с тем, что налогоплательщик не перерабатывал закупаемое по спорным сделкам сырье, а в дальнейшем реализовывал третьим лицам.

В постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 27.09.2012 по делу № А32-20334/2010 суд отклонил довод о пересмотре дела по новым обстоятельствам в связи с тем, что в постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 налогоплательщик доказал факт долговременной поставки его контрагентом сырья, используемого для производства изделий из бетона, а в рассматриваемом деле доказательства реальной поставки работ, услуг, товаров отсутствуют, соответственно, не подтверждены расходы общества по сделкам нереального характера и недоказанного действительного экономического смысла.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Постановление ФАС Поволжского округа от 11.07.2012 по делу № А55-17726/2011.
3. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 04.10.2011 по делу № А27-16987/2010.