

НЕКОТОРЫЕ ПРИМЕРЫ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ АРБИТРАЖНЫМ СУДОМ ОМСКОЙ ОБЛАСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О ПОЛУЧЕНИИ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

За 2009 г. Арбитражным судом Омской области было рассмотрено 50 дел об оспаривании налогоплательщиками решений налоговых органов, в которых основанием для доначисления налогов, пеней и штрафов послужил в том числе вывод налогового органа о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Из них по 18 делам суд оставил требования налогоплательщиков без удовлетворения, по остальным делам требования налогоплательщиков суд счел подлежащими удовлетворению в полном объеме либо в части.

Оценка обоснованности налоговой выгоды осуществлена судом на основании норм действующего законодательства и с учетом критериев такой оценки, данных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление Пленума ВАС РФ № 53).

Делая вывод о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, суд исходил из следующего.

Дело № А46-11791/2009

Налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки пришел к выводу о неправомерном отнесении налогоплательщиком налога на добавленную стоимость (НДС) на налоговые вычеты по причинам, главным образом сводящимся к тому, что налогоплательщиком не был подтвержден факт оплаты постановленного в его адрес товара и соответственно уплаты в его составе НДС.

Суд поддержал позицию налогового органа, указав на следующее. Основаниями для предъявления сумм НДС к вычету являются: наличие надлежащим образом оформленных счетов-фактур; наличие документов, подтверждающих оплату счетов-фактур; постановка товара на учет. С 2006 г. налоговое зако-

нодательство не ставит право налогоплательщика на применение налогового вычета в зависимость от оплаты выставленного в его адрес счета-фактуры. При этом налоговое законодательство не ограничивает налогоплательщика в выборе формы расчетов с контрагентами за поставленный товар (выполненную работу, оказанную услугу).

В марте 2005 г. налогоплательщик состоял в финансово-хозяйственных отношениях с ООО «ДекоТехноСтрой» (г. Москва), в августе, сентябре 2005 г. — с ООО «Инвестиции и строительство» (г. Москва), которые в его адрес осуществляли поставку товара.

Оплата поставленного товара осуществлялась частично в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счета контрагентов, частично — путем передачи векселей.

Поскольку предъявленные к оплате векселя были погашены банком ранее даты их передачи контрагентам налогоплательщика и не могли участвовать в расчетах, суд согласился с выводом налогового органа об отсутствии документов, подтверждающих факт оплаты поставленного в адрес налогоплательщика товара.

Дело № А46-12260/2008

В обоснование уменьшения налоговых обязательств на налоговые вычеты по НДС и расходов при исчислении налога на прибыль налогоплательщиком были представлены выставленные контрагентом счета-фактуры, справки о стоимости выполненных работ (КС-3), акты приемки выполненных работ (КС-2), датированные 2005 г.

Из содержания указанных документов следует, что они подписаны от имени руководителя контрагента Бычковым С.В., однако с 07.12.2004 таким руководителем являлся Поздняков А.И. Доказательств, подтверждающих право Бычкова С.В. подписывать от имени руководителя контрагента первичные бухгалтерские документы, в том числе счета-фактуры, суду не было представлено.

При указанном обстоятельстве суд не согласился с мнением налогоплательщика о документальном подтверждении произведенных расходов и права на налоговый вычет по НДС.

Суд также указал на следующее: контрагент налогоплательщика не обладает необходимыми средствами для выполнения работ и поставки товаров, указанных в счетах-фактурах. Численность составляет 1 человек, притом что согласно акту приемки выполненных работ контрагентом выполнено работ по устройству щебеночного основания площадью 1481 кв. м, по устройству асфальтобетонного покрытия площадью 2181 кв. м и по установке 146 бордюров. По юридическому адресу контрагент не находится (согласно протоколам допроса свидетелей, протоколу осмотра территории). Руководитель — Позд-

няков А.И. — инвалид с детства по психическому заболеванию, не мог осуществлять руководство контрагентом и является номинальным директором.

Денежные средства в качестве оплаты работ и товаров, перечисленные на расчетный счет контрагента, в последующем направлялись на расчетный счет иного лица, с которого в свою очередь перечислялись на счета третьих лиц.

Указанные обстоятельства, в совокупности с признанием руководителем налогоплательщика факта уклонения от уплаты налогов в 2004—2005 гг. (постановление об отказе в возбуждении уголовного дела), в отсутствие надлежаще оформленных оправдательных документов не позволили суду прийти к выводу о правомерности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Дело № А46-21930/2008

Проанализировав налоговое законодательство и законодательство о бухгалтерском учете, суд указал, что сведения в документах, представленных налогоплательщиком в обоснование уменьшения налоговых обязательств по НДС и налогу на прибыль, должны отвечать принципу достоверности.

Судом установлено, что поставщики налогоплательщика не зарегистрированы в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ), указанные в выставленных от их имени платежных документах ИНН продавцов сформированы с нарушением структуры номера и, следовательно, организациям присваиваться не могли. Поскольку контрагенты не были зарегистрированы в установленном законом порядке, они правоспособностью не обладают, следовательно, не могут от своего имени приобретать и осуществлять имущественные права и нести обязанности. Их действия, направленные на установление, изменение или прекращение имущественных прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками по смыслу ст. 153 ГК РФ. Сделка, одной из сторон в которой является несуществующее юридическое лицо, является недействительной в соответствии со ст. 168 ГК РФ, следовательно, у покупателя по подобной сделке отсутствуют основания для получения соответствующего налогового вычета.

Налогоплательщиком действий по установлению правоспособности контрагентов не предпринималось, т.е. необходимой осмотрительности в отношениях с контрагентами проявлено не было, следствием чего явились негативные для него последствия в виде отказа в применении налогового вычета по НДС.

При этом довод налогоплательщика о недопустимости возложения на него дополнительных обязанностей, не предусмотренных законом, суд отклонил, указал, что необходимость проверки правоспособности контрагента является не безусловной его обязанностью, а правом, реализация которого позволила бы ему уменьшить риски, связанные с ведением предпринимательской деятельности.

Кроме того, договоров с контрагентами налогоплательщиком не заключалось, расчеты за поставленный товар осуществлялись наличными денежными средствами, контрольно-кассовая техника с заводскими номерами, указанными в кассовых чеках, в налоговых органах не была зарегистрирована.

На основании изложенного суд пришел к выводу, что представленные в подтверждение права на налоговые вычеты первичные учетные документы (акты выполненных работ, приходно-кассовые ордера и кассовые чеки) и счета-фактуры, исходящие от не зарегистрированных в качестве юридических лиц контрагентов, не содержат достоверной информации о поставщике, лицах, подписавших данные документы, обстоятельствах совершения хозяйственной операции. Платежные документы также не могут являться доказательством оплаты товара, приобретенного от таких контрагентов, поскольку содержат недостоверные сведения.

Отказывая налогоплательщику в праве на уменьшение налоговых обязательств на сумму расходов по налогу на прибыль, помимо названных выше оснований, суд указал на то, что в ходе налоговой проверки товарно-транспортные накладные, справка для расчетов за выполненные работы (услуги) формы № ЭСМ-7 налогоплательщиком не были представлены. А представленный налогоплательщиком акт не соответствует форме акта о приемке выполненных работ (форма № КС-2, утв. Госкомстатом России от 11.11.1999 № 100), так как не содержит информации об объекте и объемах выполненных работ.

Дело № А46-11597/2008

Материалами дела установлено: между налогоплательщиком и контрагентом были заключены договоры, в соответствии с условиями которых контрагент обязался провести ультразвуковую дефектоскопию блоков разных марок.

Во исполнение указанных договоров были подписаны акты сдачи-приемки выполненных работ. На оплату оказанных услуг контрагентом в адрес налогоплательщика были выставлены счета-фактуры. Денежные средства по счетам-фактурам контрагенту были в полном объеме уплачены.

Суд, признавая налоговую выгоду необоснованной, исходил из следующего. Из условий заключенных договоров следует, что обязательства подлежали исполнению контрагентом в срок до 30.05.2005. Мероприятия налогового контроля показали, что контрагент в проверяемый период по юридическому адресу не находился, встречную проверку провести не удалось, сведения о его фактическом местонахождении отсутствуют. Численность его работников составляет 1 человек. Основные средства и прочее имущество на балансе отсутствуют. Расчетный счет контрагента был открыт (после подписания первого акта сдачи-приемки выполненных работ) и закрыт (после подписания последнего акта сдачи-приемки выполненных работ).

Единственным учредителем контрагента является гражданин, который, как установлено в ходе проверки, фактически учредителем контрагента не являл-

ся, никакие документы от имени контрагента не подписывал. В январе 2004 г. им был утерян паспорт. Все представленные в ходе проверки документы от имени контрагента подписаны директором, который в ходе проверки указал, что фактически ни директором, ни учредителем каких-либо организаций он никогда не был, финансово-хозяйственной деятельностью не занимался.

В актах сдачи-приемки выполненных работ отражена только констатация факта, что работы выполнены в установленные сроки в полном объеме и удовлетворяют требованиям заказчика. При этом отсутствует какой-либо документ, подтверждающий, что испытанное оборудование соответствует установленным нормам.

Налогоплательщиком не было представлено доказательств, подтверждающих передачу соответствующих блоков конденсации для испытаний сотрудникам контрагента, а также документов, подтверждающих получение от контрагента данных материальных ценностей по окончании испытаний. То есть факт перемещения товарно-материальных ценностей не подтвержден.

Кроме того, в нарушение Правил применения технических устройств на опасных производственных объектах, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 25.12.1998 № 1540, какого-либо заключения по результатам испытаний налогоплательщиком представлено не было.

Также было установлено, что у контрагента отсутствовало разрешение Ростехнадзора России на применение технических устройств на опасных производствах, следовательно, выполнять для налогоплательщика указанные в заключенных договорах работы он не мог.

Сославшись на правовую позицию ВАС РФ, изложенную в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, суд указал, что представленная налоговым органом совокупность доказательств, как то: невозможность выполнения работ контрагентом как в связи с отсутствием ресурсов, так и в связи с отсутствием соответствующего разрешения; отсутствие иных, помимо актов сдачи-приемки, документов, сопровождающих сделки; подписание документов от имени контрагента неустановленным лицом, отсутствие контрагента по юридическому адресу, непредставление им отчетности, свидетельствуют о том, что налогоплательщиком была получена необоснованная налоговая выгода в виде вычетов по НДС и в виде необоснованного отнесения в состав расходов при исчислении налога на прибыль уплаченных контрагенту денежных средств.

Дело № А46-20691/2008

Суд посчитал неправомерным отражение налогоплательщиком в составе расходов при исчислении налога на прибыль затрат, понесенных по договору на оказание услуг по электроснабжению, заключенному с хозяйствующим обществом в рамках договора аренды.

При этом суд исходил из следующего. Для признания правомерности отнесения расходов на уменьшение доходов, подлежащих налогообложению по налогу на прибыль, должна быть документально подтверждена их связь с деятельностью, направленной на получение дохода.

Однако из условий заключенного договора не представляется возможным определить, по какому адресу расположен распределительный щит, кому принадлежит силовой кабель, система электроснабжения и как ежемесячно определяется количество киловатт. Из представленных актов невозможно установить, какие именно работы (услуги) были выполнены (оказаны) и как определяется количество потребляемых киловатт.

При этом налогоплательщиком не было представлено каких-либо документов, подтверждающих нахождение у него производственных либо офисных помещений по адресу оказания услуг, либо иных документов, подтверждающих тот факт, что объект электропотребления по указанному адресу необходим ему для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Дело № А46-11288/2009

По мнению налогового органа, в целях ухода от налогообложения единым социальным налогом (ЕСН) налогоплательщиком была создана схема выплаты начисленной заработной платы физическим лицам через ООО «ЭлитГрупп» (далее — общество), в результате реализации которой налогоплательщиком была получена необоснованная налоговая выгода в виде уменьшения суммы ЕСН, подлежащего уплате в бюджет.

Суд, поддержав позицию налогового органа, исходил из следующего. Между налогоплательщиком и обществом был заключен договор возмездного оказания услуг, в соответствии с условиями которого общество приняло на себя обязательство по оказанию (выполнению) услуг по предоставлению персонала.

Общество зарегистрировано в качестве юридического лица за два дня до подписания договора с налогоплательщиком. Его учредитель и руководитель в 2003 г. налогоплательщиком был принят на работу на должность главного механика, с июля 2007 г. является директором налогоплательщика.

Адрес фактического местонахождения общества совпадает с адресом налогоплательщика. При этом арендная плата собственнику помещений обществом не выплачивалась. Все затраты по ремонту, на оплату коммунальных услуг, связанных с производством, нес налогоплательщик.

Основные средства, объекты недвижимого имущества, нематериальные активы у общества отсутствуют.

Работники, которые были предоставлены в распоряжение налогоплательщику по договору, ранее являлись его работниками и были уволены переводом в общество.

Суд согласился с выводом налогового органа о формальности перевода работников налогоплательщика в общество, поскольку место осуществления трудовой деятельности работников, их трудовые функции с момента заключения договора не изменились; заработная плата работникам выплачивалась теми же лицами, в том же порядке, что и до перевода в общество; доход общества от оказания услуг по предоставлению персонала компенсирует лишь сумму затрат по оплате труда и обязательных отчислений с фонда оплаты труда.

Общество в проверяемом периоде являлось плательщиком единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Установленные судом обстоятельства позволили сделать вывод о том, что в рассматриваемом случае имеет место создание условий для целенаправленного уклонения налогоплательщиком от уплаты ЕСН, о чем, по мнению суда, свидетельствуют следующие обстоятельства: наличие доказательств взаимозависимости организации — аутсорсера и налогоплательщика; нахождение налогоплательщика и общества по одному адресу; формальность перевода работников в общество, а также применение обществом упрощенной системы налогообложения, предусматривающей его освобождение от уплаты ЕСН.

Экономического обоснования, из которого следовало бы, что налоговая выгода не является исключительным мотивом применения договора аутсорсинга при такого рода деятельности налогоплательщика, суду не было приведено.

Деятельность налогоплательщика, связанная с заключением договора аутсорсинга с организацией, учредителем которой являлся работник налогоплательщика, применяющей упрощенную систему налогообложения; привлечение персонала, который, находясь в трудовых отношениях с обществом, фактически выполняет свои трудовые обязанности у налогоплательщика, по мнению суда, правомерно были квалифицированы налоговым органом как деятельность, направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по ЕСН.

В основу решений об удовлетворении требований налогоплательщиков судом положены следующие обстоятельства.

Дело № А46-6496/2008

Признавая правомерным отнесение налогоплательщиком на расходы при исчислении налога на прибыль затрат, понесенных в связи с приобретением товаров у контрагентов, суд исходил из следующего. Контрагенты налогоплательщика зарегистрированы в установленном законом порядке, с момента

регистрации в силу ст. 49 ГК РФ приобрели правоспособность, что свидетельствует о правомерности хозяйственных отношений с этими контрагентами.

Факт непредставления ими налоговой отчетности, отсутствия их по юридическому адресу не свидетельствует о неимении у налогоплательщика расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль, как и в целом о его налоговой недобросовестности. Отсутствие на балансе контрагентов основных и оборотных средств, малая численность работников не влекут вывод о невозможности поставки товаров в адрес налогоплательщика.

Показания директоров контрагентов, отрицающих личное участие в деятельности организаций, факт приобретения товаров у этих контрагентов налогоплательщиком не исключают, а с учетом того, что налогоплательщиком товары были оплачены, о налоговой недобросовестности и о совершении фиктивных сделок налогоплательщика с целью получения налоговой выгоды не свидетельствуют.

Затраты по приобретению материалов у контрагентов налогоплательщиком отражены в налоговых декларациях по налогу на прибыль; все операции нашли отражение в бухгалтерских проводках; приобретенные материалы были оприходованы, в дальнейшем списаны в производство; оплата материалов подтверждается представленными на проверку платежными поручениями. В силу изложенных обстоятельств имеют значение факты наличия реальных хозяйственных отношений налогоплательщика с контрагентами: реальное исполнение договоров, оплата налогоплательщиком товара и работ, принятие товаров и результатов работ.

Материалами дела подтверждено, что действия налогоплательщика были направлены на извлечение прибыли, т.е. получение положительного экономического эффекта от осуществляемой им деятельности.

Дело № А46-24611/2008

Налоговый орган, не принимая расходы налогоплательщика, понесенные последним в связи с оплатой услуг по размещению рекламы, указал на отсутствие экономической обоснованности в размещении рекламы.

Суд, отклоняя позицию налогового органа, в том числе указал на следующее. Установление разумной деловой цели хозяйственной операции требует специальных познаний и опыта в том виде экономической деятельности, которой занят налогоплательщик, в связи с чем при анализе разумной деловой цели должны привлекаться эксперты и использоваться заключения специалистов в сфере экономики и т.п.

Выводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика при размещении рекламы экономического интереса основаны на субъективном мнении инспекторов, проводивших проверку; указанные лица не обладают специ-

альными знаниями ни по исследованию состояния рынка, где налогоплательщиком осуществлялась предпринимательская деятельность в проверяемый период, ни по разрешению вопроса о наличии или отсутствии у него делового интереса при заключении сделок на размещение рекламы. Доводы налогоплательщика о необходимости размещения рекламы налоговым органом не опровергнуты.

Дело № А46-11396/2009

Налоговый орган, доначисляя налогоплательщику в том числе НДС, налог на прибыль, ЕСН, указал, что последним заявлена необоснованная налоговая выгода.

Материалами дела установлено, что налогоплательщик, являясь собственником автозаправочных станций, передавал данные объекты в аренду предпринимателям, которые при этом состояли с налогоплательщиком в трудовых отношениях.

Кроме того, между налогоплательщиком и предпринимателями существовали также гражданские отношения, оформленные:

- агентскими договорами, по которым агент (налогоплательщик) по поручению принципала (предпринимателя) принимал обязательство за вознаграждение по поручению принципала совершать от имени и за счет принципала действия по приобретению дизельного топлива и бензина марки А-80, А-92;
- договорами об оказании услуг, по условиям которых исполнитель (налогоплательщик) обязался осуществлять организацию и ведение бухгалтерского учета и отчетности заказчика (предпринимателя); вести учет и документально оформлять поступающие и отгруженные горюче-смазочные материалы; осуществлять техническое обслуживание оборудования автозаправочной станции;
- договорами на оказание налогоплательщиком предпринимателям услуг по обслуживанию финансово-хозяйственной деятельности (ведение учета имущества, расчетных счетов, регистров налогового учета, сдача налоговой отчетности).

При этом предприниматели, по мнению налогового органа, не имели денежных средств на счете для приобретения горюче-смазочных материалов, не расходовали денежные средства на хозяйственные нужды, необходимые для ведения предпринимательской деятельности, налогоплательщик приобретал горюче-смазочные материалы для предпринимателей за счет собственных средств.

Изложенное, по мнению налогового органа, подтверждает, что процесс осуществления контрагентами налогоплательщика предпринимательской деятельности был формальным и им полностью контролировался.

Суд отклонил выводы налогового органа, обосновав следующим. По мнению суда, налоговым органом не было доказано отсутствие реальности хозяйственно-правовых отношений между налогоплательщиком и предпринимателями.

Свидетельскими показаниями физических лиц, имевших в проверяемый период статус индивидуальных предпринимателей, выводы налогового органа, по сути, не подтверждаются (предприниматели на факты мнимости или фиктивности представленных договоров не указали).

То обстоятельство, что предприниматели, помимо контрагентов налогоплательщика, являлись также его работниками, свидетельствует лишь о взаимозависимости данных субъектов, которая влечет последствия, установленные ст. 40 НК РФ. Критерием оценки налоговой выгоды данное обстоятельство не является.

Выводы о применении налогоплательщиком схемы, направленной на получение налоговой выгоды, не подтверждены доказательствами о фактическом получении таковой.

Решение налогового органа не содержит каких-либо расчетов, свидетельствующих о том, что применение иной схемы взаимоотношений, исключающей возможность привлечения предпринимателей — арендаторов автозаправочных станций, являлось бы более прибыльным.

Дело № А46-10952/2007

По мнению налогового органа, налогоплательщиком необоснованно уменьшены налоговые обязательства по налогу на прибыль и НДС на сумму расходов и налоговых вычетов, уплаченных в стоимости поставленных контрагентом товаров.

Суд поддержал позицию налогоплательщика, указав на следующее. Первичные учетные документы были подписаны от имени контрагента Бабиковым И.П. Налоговый орган указал на то, что документы содержат недостоверную информацию относительно лица, их подписавшего. В обоснование чего сослался на показания Бабикова И.П. и справку Экспертно-криминалистического центра УВД по Омской области.

Суд посчитал, что справка эксперта и показания Бабикова И.П. не являются безусловными доказательствами, подтверждающими недостоверность сведений, содержащихся в представленных налогоплательщиком документах, так как из показаний Бабикова И.П. не следует однозначного вывода о том, что он не выдавал кому-либо доверенность на подписание от его имени финансово-хозяйственных документов.

Доказательства, бесспорно опровергающие наличие хозяйственных отношений между налогоплательщиком и контрагентом, суду не были представлены.

Суд указал, что при решении вопроса о реальном характере сделки необходимо исходить из совокупности представленных на проверку документов. Имеющиеся в материалах дела счета-фактуры, товарные накладные, документы об оплате позволяют сделать вывод о реальном характере сделки.

Из представленных доказательств невозможно сделать вывод о том, что расчеты векселями использовались в целях получения необоснованной налоговой выгоды, как не представляется возможным сделать вывод о том, что налогоплательщик участвовал в обналичивании денежных средств. Действующее законодательство не ограничивает участников гражданско-правовых отношений использовать вексель в качестве средства платежа за приобретенные товары (работы, услуги), поэтому сам факт использования векселей при расчетах за поставленный товар не может являться основанием для признания расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС необоснованными.

Непредставление отчетности или представление контрагентом нулевой отчетности не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, так как нормы НК РФ не ставят право налогоплательщика на включение в состав расходов по налогу на прибыль тех или иных затрат, равно как право на вычет по НДС, в зависимость от исполнения контрагентами налогоплательщика своих обязательств по представлению отчетности и уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Основываясь на п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ № 53, суд указал, что налоговый орган, делая вывод о необоснованной налоговой выгоде, должен установить наличие причинно-следственной связи между действиями налогоплательщика, претендующего на вычет по НДС или на включение в состав расходов по налогу на прибыль тех или иных затрат, и противоправным неисполнением обязанностей третьим лицом. Налоговым органом таких доказательств представлено не было.

Примечание. Выводы суда, изложенные в настоящем обзоре, взяты из решений, вступивших на дату составления обзора в законную силу.

В целом анализ рассмотренных дел свидетельствует о едином подходе суда первой инстанции в оценке обоснованности налоговой выгоды, изложенном в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, об отсутствии явных противоречий при оценке судом одних и тех же обстоятельств и представленных ему доказательств, а также соответствии выводов суда об оценке обоснованности налоговой выгоды сложившейся общероссийской судебной практике.