

УДК 347:316.47+323.2

К ВОПРОСУ О РЕАЛЬНОМ РАЗМЕРЕ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ В СПОРАХ О НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ

О.И. Юстус

Тверской государственный университет

Статья посвящена проблеме исчисления налога на прибыль организаций в условиях вменения налогоплательщику получения необоснованной налоговой выгоды.

***Ключевые слова:** необоснованная налоговая выгода, реальность хозяйственных операций, расчетный метод исчисления налога на прибыль*

Проблема квалификации необоснованной налоговой выгоды не является новой.

Она становилась предметом изучения специалистов в сфере налогового права¹. Высшие суды также уделяли ей значительное внимание².

Вместе с тем, не все аспекты указанной проблемы являются достаточно изученными и однозначными в правоприменительной деятельности.

Одной из таких проблем является проблема определения размера фактических затрат налогоплательщика при вменении ему получения необоснованной налоговой выгоды.

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами,

¹ Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статус, 2007; Сасов К.А. Копоративному юристу о налоговых спорах. М.: Альпина Паблшерз, 2010 и др.

² Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»; постановление Президиума ВАС РФ № 2341/12 от 03.07.2012; постановление Президиума ВАС РФ № 16282/11 от 10.04.2012; постановление Президиума ВАС РФ № 1621/11 от 19.07.2011 и др.

оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Следовательно, произведенные расходы уменьшают полученные доходы в целях налогообложения прибыли в случае, если они экономически оправданы, подтверждены документально и реально осуществлены в связи с получением дохода..

Как указана в п.1 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения размера налоговой базы и применения налоговых вычетов признается налоговой выгодой. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета (п.4-5) постановления.

При этом 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.

В силу названных норм Кодекса и постановления № 53 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Высший арбитражный суд РФ в одном из своих постановлений Президиума (№ 2341/12 от 03.07.2012г.) указал, что при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежат определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль. При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

В свою очередь 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, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Таким образом, Высший арбитражный суд РФ в целях единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права установил достаточно четкую схему взаимоотношений налогоплательщика и налогового органа в случае наличия спора между ними о наличии/отсутствии необоснованной налоговой выгоды при исчислении налога на прибыль.

Однако при этом необходимо учитывать, в рамках указанного дела факт совершения налогоплательщиком реальных хозяйственных операций по приобретению сырья в объемах, которые обеспечивали потребность в нем для производства готовой продукции инспекцией под сомнение не ставился. Инспекция лишь признала экономически неоправданными расходы по приобретению сырья у конкретного поставщика, ссылаясь на недостоверность первичных документов, подтверждающих эти операции.

Вместе с тем, достаточно часто налоговые органы вменяют налогоплательщикам отсутствие реальной хозяйственной деятельности, распространяя, при этом указанные положения исключительно на затратную часть деятельности налогоплательщика.

Так, например, в одном из налоговых споров основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности, а также доначисления НДС, налога на прибыль организаций, пеней, по мнению налоговых органов, послужило наличие недобросовестности в действиях общества, направленных на создание искусственного документооборота по операциям, связанным с приобретением товара у одного из контрагентов в целях незаконного занижения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль организаций, и как следствие, получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды³.

При этом, налоговый орган, оспаривая реальность приобретения товара (дизтоплива) налогоплательщиком у некоего контрагента, не оспаривает реальность реализации товара, поскольку копиями документов, описывающих условия его отгрузки покупателям и последующую ее оплату, указанное подтверждается.

Следовательно, налоговый орган, признавая хозяйственные операции налогоплательщика реально не осуществленными в расходной части, вменяя налогоплательщику организацию фиктивного документооборота, вместе с тем доначислил налоги с дохода, полученного от непризнанных реальными сделок, и исключил при этом заявленные по ним затраты как неподтвержденные надлежащими доказательствами.

Между тем, признавая факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы либо применения налогового вычета, невозможно ставить под сомнение хозяйственную операцию в части⁴, что было сделано инспекцией при проведении данной выездной налоговой проверки, т.к. деятельность налогоплательщика носила посреднический характер: весь приобретаемый им товар сразу же реализовывался покупателям.

Специфика объекта по налогу на прибыль состоит в том, что объектом являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Признавая расходы необоснованными либо документально неподтвержденными, либо реально неосуществленными налоговый орган, однако, не может отрицать тот экономически бесспорный факт, что получения доходов без осуществления расходов невозможно. Если налоговый орган не оспаривает факт осуществления налогоплательщиком предпринимательской деятельности на протяжении всего проверяемого

³ Архив Тверского областного арбитражного суда, дело № А-66-10729/2012

⁴ Постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.2010 № 8867/10

периода, он должен признать, что такая деятельность без несения соответствующих затрат невозможна. Таким образом, корректировка налоговой базы по налогу на прибыль организаций путем частичного исключения расходов без корректировки сведений о доходах, отраженных в налоговых декларациях, противоречит положениям Налогового кодекса РФ.

Как представляется, в силу ст.247, 252 НК РФ, постановления пленума ВАС № 53 от 12.10.2006, постановлений Президиума ВАС от 03.07.2012 № 2341/12, от 10.04.2012 № 16282/11, от 19.07.2011 № 1621/11 определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Таким образом, применение расчетного метода в таких ситуациях является обязанностью, а правом налогового органа, на что необходимо обратить внимание высшим судебным инстанция⁵. При этом, поскольку именно налоговый орган оспаривает реальность хозяйственной деятельности налогоплательщика (тем более, в одной части – затратной), полагаем, что именно на него в силу п.1 ст.65 АПК РФ возлагается обязанность произвести перерасчет налоговых последствий совершенных сделок, исходя из рыночных цен спорных операций; иной подход, как представляется, влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Судебная практика, к сожалению, является противоречивой⁶ и достаточно часто идет по пути «либо все, либо ничего». То есть, либо

⁵ Аналогичной позиции придерживаются многие специалисты; см., например Карпова А.А. Инспекторы не вправе отказаться от применения расчетного метода определения налога // Арбитражная практика, 2011, №10; Гришина О.П. Как налоговая инспекция расчетный метод применяет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 18 и др

⁶ Президиум ВАС в Постановлении от 19.07.2011 N 1621/11 подчеркнул, что частичное представление налогоплательщиками в рамках проведения выездной налоговой проверки первичных документов бухгалтерского и налогового учета не является обстоятельством, освобождающим налоговые органы от применения положений пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, поскольку задачей налогового контроля является объективное уста-

налогоплательщику удастся доказать реальность и подтвержденность хозяйственной операции и тем самым отстоять в суде право на признание расходов в составе затрат по налогу на прибыль; если же налогоплательщику вменяется нереальность затратных хозяйственных операций, все расходы по сделкам с налогово-недобросовестными контрагентами исключаются из налоговой базы по налогу на прибыль.

Вместе с тем, статья 30 НК РФ определяет налоговые органы как централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей.

Согласно п.2 ст. 52 НК РФ в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган.

Право применения расчетного метода закреплено за налоговыми органами в пп.7 п.1 ст.31 НК РФ, при этом перечень, установленный указанным пунктом является исчерпывающим, закрытым⁷.

Наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения, всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость

новление размера налогового обязательства проверяемого налогоплательщика. Вместе с тем, спустя уже полгода коллегия судей ВАС в Определении от 29.02.2012 N ВАС-2021/12, отказывая в передаче дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора, отметила, что в случае отсутствия у налогоплательщика не всех, а только части документов, подтверждающих понесенные расходы, положения названной нормы применению не подлежат и обязанности по определению расходов расчетным путем у налогового органа не возникает.

⁷ В частности налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика⁸. Как указали судьи КС РФ, с одной стороны, использование расчетного метода обеспечивает безусловное исполнение всеми лицами обязанности по уплате законно установленных налогов независимо от каких либо обстоятельств, с другой стороны, налог не должен быть взыскан в размере большем, чем с аналогичных налогоплательщиков.

Кроме того, сумму налога, подлежащую уплате, по общему правилу определяют на основании данных о доходах и расходах. Но если установить одну из этих составляющих невозможно, то налоговый орган обязан применить расчетный метод определения размера налоговых обязательств, который создает дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивает баланс публичных и частных интересов.

Полагаем, излишне говорить о том, что, помимо законодательного закрепления расчетного способа определения размера налоговых обязательств как такового, на законодательном уровне должен быть максимально четко регламентирован механизм его реализации⁹.

Таким образом, подытоживая сказанное, позволим себе сделать ряд выводов.

1. Вменение налогоплательщику получения необоснованной налоговой выгоды, прежде всего, должно быть доказано налоговым органом¹⁰.

⁸ См. Определение КС РФ от 05.07.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁹ Имеющаяся судебная практика уже позволяет выделить несколько базовых критериев; в основном это: вид деятельности (Постановления ФАС Московского от 15.11.11 по делу №А40-12001/11-7545 и Уральского от 26.04.11 №Ф09-2207/11-С3 округов); место осуществления деятельности (Постановление ФАС Московского округа от 15.11.11 по делу №А40-12001/11-7545); средняя численность персонала (Постановление ФАС Московского от 15.11.11 по делу №А40-12001/11-7545 и Восточно-Сибирского от 17.04.12 по делу №А58-1933/2011 округов); размер доходов от реализации для целей налогообложения (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.04.12 по делу №А58-1933/2011); режим работы (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.04.12 по делу №А58-1933/2011); реализация одного вида товаров ((Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.05.12 по делу №А22-663/2011) и др.

¹⁰ В этой связи представляется чрезвычайно актуальным формирование налоговыми органами соответствующей доказательственной базы. Согласно Письму ФНС РФ от 24.05.2011 N СА-4-9/8250 «О доказывании необоснованной налоговой выгоды» налоговым органам необходимо учитывать, что в числе важнейших доказательств налоговой недобросовестности следует рассматривать совокупность взаимосвязанных фак-

2. Для определения действительного размера налогового обязательства по налогу на прибыль в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов в обязательном порядке должен быть применен расчетный метод.

3. Поскольку категория недобросовестности налогоплательщика (получения им необоснованной налоговой выгоды) имеет субъективное, оценочное значение, законодательно не закрепленное, обязанность применения расчетного метода должна быть возложена на уполномоченный орган.

4. Указанное должно распространяться и на ситуации оспаривания налоговым органом факта совершения налогоплательщиками реальной хозяйственной операции по осуществлению расходов (несению затрат), поскольку для получения декларированных доходов при осуществлении предпринимательской деятельности налогоплательщик в обязательном порядке понес соответствующие расходы, пусть и не в том размере, о котором он заявил в налоговой декларации.

Список литературы

1. Гришина О.П. Как налоговая инспекция расчетный метод применяет // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 18
2. Карпова А.А. Инспекторы не вправе отказаться от применения расчетного метода определения налога // Арбитражная практика, 2011, №10
3. Сасов К.А. Копоративному юристу о налоговых спорах. М.: Альпина Паблишерз, 2010
4. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статус, 2007
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. М.: Эксмо, 2014
6. Определение КС РФ от 05.07.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации»

тов, из которых следует, что налогоплательщик своими действиями преследовал цель по получению необоснованной налоговой выгоды. Существенным является, например, комплекс документальных доказательств одновременного наличия фактов о несовершении конкретных хозяйственных операций налогоплательщиком и неведении реальной деятельности его контрагентом.

7. Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»
8. Постановление Президиума ВАС РФ № 2341/12 от 03.07.2012
9. Постановление Президиума ВАС РФ № 16282/11 от 10.04.2012
10. Постановление Президиума ВАС РФ № 1621/11 от 19.07.2011
11. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.05.12 по делу №А22-663/2011
12. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.04.12 по делу №А58-1933/2011
13. Постановления ФАС Московского округа от 15.11.11 по делу №А40-12001/11-7545

ON QUESTION OF REAL AMOUNT OF PROFIT TAX LIABILITIES IN DISPUTES ABOUT BASELESS TAX ADVANTAGE

O.I. YUSTUS

Tver State University

The article covers the problem of computation of profit tax of the organizations under the conditions of imputation of getting baseless tax advantage by taxpayer

Key words: *baseless tax advantage, actuality of economic operations, calculation method of estimation of profit tax.*

Об авторе

ЮСТУС Ольга Ивановна – канд. юр. наук, доцент кафедры конституционного, административного и таможенного права Тверского государственного университета (170100, г. Тверь, ул. Желябова, 33), e-mail: justuso@mail.ru

Юстус О.И. К вопросу о реальном размере налоговых обязательств по налогу на прибыль в спорах о необоснованной налоговой выгоде //Вестник ТвГУ. Серия:Право.2014. №3.С.247–255.