

Г.Г. Лихачева
председатель судебного состава Арбитражного суда
Свердловской области

О.А. Сысолятина
заместитель начальника отдела анализа и обобщения
судебной практики Арбитражного суда Свердловской области

Оценка арбитражными судами обоснованности налоговой выгоды

Значительная часть споров по налогу на добавленную стоимость касается разрешения вопроса о правомерности применения налогоплательщиком права на налоговый вычет. Нередко налоговый орган или суд отказывают в реализации налогоплательщиком такого права, если приходят к выводу, что в его действиях имеются признаки недобросовестности.

Впервые понятие «недобросовестный налогоплательщик» было употреблено в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-0 по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Примененная Конституционным Судом Российской Федерации исключительно в целях предотвращения уклонений от налогообложения с использованием «проблемных» банков концепция «недобросовестного налогоплательщика» была подхвачена налоговыми органами и арбитражными судами¹.

Одновременно с распространением в правоприменительной практике концепции «недобросовестного налогоплательщика» в

¹ Пепеляев С. Г. Комментарий к постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками

юридической литературе появились критические замечания относительно ее широкого применения².

Следует отметить, что причины критики лежат в неправовой природе понятия «недобросовестность». Во-первых, в российском налоговом законодательстве термин «недобросовестность» отсутствует, во-вторых, постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации, вводящие в юридический оборот понятие «недобросовестный налогоплательщик», не позволяют выделить общие критерии недобросовестности. Таким образом, оценочность данного понятия ставит налогоплательщика в зависимость не от положений действующего законодательства о налогах и сборах, а от конкретного решения правоприменительного органа.

Отсутствие правовой определенности при применении оценочных категорий «добросовестность и недобросовестность налогоплательщика» сказывается и на судебной-арбитражной практике, когда суды зачастую по-разному оценивают одни и те же обстоятельства.

В настоящее время Высший Арбитражный Суд Российской Федерации рекомендует арбитражным судам при рассмотрении налоговых споров, связанных с оценкой недобросовестности налогоплательщика, руководствоваться термином «необоснованная налоговая выгода». Данное понятие было введено в правовой оборот постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»³.

Согласно п. 1 Постановления № 53 под налоговой выгодой

налоговой выгоды». М., 2007. С. 7.

² См., напр.: Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: учеб. пособие. М., 2002. С. 83, Савсрис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. (Приводится по СПС КонсультантПлюс.)

³ Далее — Постановление № 53.

понимается уменьшение размера налоговой обязанности, в частности вследствие получения налогового вычета.

В силу п. 1 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации⁴ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость на установленные настоящей статьей налоговые вычеты. Для того чтобы воспользоваться правом принятия к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам («входной» НДС), налогоплательщику необходимо соблюсти ряд условий:

НДС должен быть предъявлен продавцом при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) или фактически уплачен в случаях, предусмотренных главой 21 НК РФ;

наличие счета-фактуры, выставленного продавцом при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) или иных документов в случаях, предусмотренных главой 21 НК РФ;

товары (работы, услуги) должны быть приобретены для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС, либо для перепродажи;

приобретенные товары должны быть приняты на учет.

Только при выполнении всех перечисленных условий налогоплательщик вправе принять к вычету суммы налога, уплаченного поставщику при приобретении товаров (работ, услуг), и тем самым получить налоговую выгоду.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в п. 1 Постановления № 53 отметил, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников

⁴ Далее-НК РФ.

правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Вопрос о правомерности применения налогового вычета в ситуации, когда налогоплательщиком соблюдены все условия, необходимые для принятия налога к вычету, но налоговым органом ставится под сомнение реальность хозяйственной операции и достоверность документов, имеющих у налогоплательщика, в правоприменительной практике является наиболее спорным и важным.

Анализ судебной-арбитражной практики рассмотрения дел данной категории показывает, что налогоплательщику может быть отказано в праве на вычет по мотиву его недобросовестности или в случае признания налоговой выгоды необоснованной. В силу ч. 5 ст. 200 АПК РФ обстоятельства, связанные с оценкой необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, подлежат доказыванию в суде налоговым органом, налогоплательщик же в опровержение доводов налогового органа обязан доказать ее обоснованность.

Например, по одному из дел арбитражный суд пришел к

выводу о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды исходя из оценки доказательств, подтверждающих факт отсутствия управленческого и технического персонала, основных средств, производственных мощностей, складских помещений, необходимых для исполнения договорных обязательств⁵.

По другому делу на основании доказательств, представленных налоговым органом, арбитражный суд также пришел к выводу, что действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, при этом он исходил из следующего. Заключенный налогоплательщиком договор подряда и документы, подтверждающие выполнение подрядчиком работ и их оплату, содержали противоречивые сведения; организация-подрядчик не обладала лицензией на выполнение ремонтных работ; организация не находилась по юридическому адресу, фактическое местонахождение не установлено; в спорный период сдавало «нулевую» отчетность, НДС со спорной операции в бюджет не уплачивался; кроме того, согласно данным Единого государственного реестра юридических лиц, учредителем и директором организации — контрагента налогоплательщика значился Т., являющийся директором еще 597 юридических лиц.

Вместе с тем необходимо отметить, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика налоговых обязательств (непредставление налоговой и бухгалтерской отчетности, неуплата налога в бюджет, ненахождение организации по юридическому адресу и др.) сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой

⁵ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 16 мая 2007 г. по делу № А60-6375/2007-С5, оставленное без изменений постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 августа 2007 г. № 17АЛ-4880/2007-АК, Федерального арбитражного суда Уральского округа от 23 октября 2007 г. №Ф09-8679/07-С2.

⁶ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 20 мая 2008 г. по делу № А60-1149/2008-С6.

выгоды. Для того чтобы прийти к выводу о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, необходима взаимосвязь и совокупность целого ряда факторов.

Так, при рассмотрении налогового спора арбитражный суд⁷ решил, что в действиях налогоплательщика имеются схемы незаконного возмещения НДС из бюджета, при этом он исходил из следующих обстоятельств: открытие расчетного счета для проведения одной операции при наличии иных расчетных счетов; осуществление расчетов участниками сделок в один день в одном банке, при этом движение денежных средств начинается со счета ООО «К» и заканчивается зачислением на счет 000 «К»; особая форма расчетов (векселя), согласованность действий участников сделок; отсутствие источника возмещения НДС, взаимозависимость лиц.

Однако по одному из дел, рассмотренных в порядке надзора, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указал, что такие факты, как осуществление расчетов в одном банке с проводками сходных сумм и в течение одного операционного дня, сами по себе не могут являться доказательствами недобросовестности налогоплательщика и необоснованности заявленного им налогового вычета⁸.

Приведенный пример наглядно показывает, что при решении вопроса о том, какие действия налогоплательщика можно считать направленными на получение необоснованной налоговой выгоды, практически невозможно выработать подход, который бы одинаково применялся к разным ситуациям. Тем не менее в Постановлении № 53 указаны некоторые критерии

⁷ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 15 июня 2007 г. по делу № А60-8735/2007-С5, оставленное в силе постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 сентября 2007 г. № 17АП-5776/07-АК.

⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 сентября 2007 г. № 4592/07 по делу № А40-10819/05-126-104.

понятия «необоснованная налоговая выгода», а также приведен перечень обстоятельств, которые могут служить свидетельством необоснованности налоговой выгоды, но не сами по себе, а в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами.

Один из критериев, с помощью которого налоговая выгода может быть признана необоснованной, закреплен в п. 4 Постановления № 53 и заключается в следующем: налоговая выгода, полученная налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности, является необоснованной, следовательно, для признания за налогоплательщиком права на применение налоговой выгоды требуется подтверждение факта совершения реальных хозяйственных операций.

По одному из эпизодов в деле, рассмотренном Арбитражным судом Свердловской области, суд⁹ пришел к выводу об отсутствии доказательств реального осуществления хозяйственных операций и несения реальных расходов. Суд установил, что оплата за полученные товары производилась векселями банков, которые были обналичены физическими и юридическими лицами, не имеющими отношения к обществу и его поставщику, до даты составления актов приема-передачи векселей. При этом в актах приема-передачи не указано, в счет исполнения каких обязательств и за какую продукцию они передаются. В счетах-фактурах и платежных поручениях на их оплату, указанных в книгах покупок, содержатся противоречивые данные об основаниях оплаты.

Другой критерий, позволяющий считать налоговую выгоду необоснованной, связан с действиями налогоплательщика по

⁹ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 27 февраля 2008 г. по делу № А60-33095/2007-С8, оставленное в силе постановлением Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11 августа 2008 г. № Ф09-5643/08-СЗ.

выбору контрагента. Пункт 10 Постановления № 53 устанавливает, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированностиTM налогоплательщика с контрагентом.

Как правило, налоговому органу трудно доказать, что налогоплательщик должен был знать о допущенных контрагентом нарушениях, если между ними отсутствуют отношения взаимозависимости или аффилированностиTM. Однако в ситуациях, когда налогоплательщик при заключении договора не проверил правоспособность контрагента, то риск негативных последствий в виде невозможности получения налогового вычета может быть отнесен на самого налогоплательщика ввиду его неосмотрительности при выборе контрагентов.

По одному из дел Арбитражный суд Свердловской области¹⁰ пришел к выводу, что общество не проявило должную степень осмотрительности при выборе контрагента. В обоснование заявленного налогового вычета по НДС налогоплательщик представил копии договоров, счетов-фактур, которые подписаны директором Б. При этом из представленных инспекцией доказательств, в частности выписок из

Единого государственного реестра юридических лиц, копий уставов контрагента, следует, что директором были другие лица: сначала К., а затем Т.

Данный факт наряду с другими обстоятельствами:

¹⁰ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 27 ноября 2007 г. по делу № А60-28625/2007-С9 оставлено без изменений постановлениями Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 февраля 2008 г. Л6 17АП-460/2008-АК, Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21 мая 2008 г. МФ09-3589/08-С2.

нарушением налогоплательщиком порядка ведения кассовых операций, отсутствием контрагента по юридическому адресу, представлением отчетности с нулевыми показателями и др., суд расценил в качестве обстоятельств, свидетельствующих о непроявлении обществом должной степени осмотрительности при выборе контрагента и направленности его действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

По другому делу суд признал полученную налогоплательщиком налоговую выгоду обоснованной, а доводы инспекции — не подтвержденными соответствующими доказательствами. В обоснование неправомерности заявленного вычета налоговым органом указано, что контрагент налогоплательщика не находится по юридическому адресу, имеет «номинального» директора, по результатам почерковедческой экспертизы установлено, что подписи на договорах, счетах-фактурах и иных документах директору не принадлежат, фирма зарегистрирована по утерянному паспорту. По мнению суда, перечисленные обстоятельства сами по себе не свидетельствуют о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, поскольку при заключении договора им была проверена правоспособность контрагента, каких-либо доказательств согласованности участников сделки налоговым органом не представлено. Довод инспекции о том, что организация зарегистрирована по утерянному паспорту, судами отклонен в связи с тем, что паспорт «номинальным» директором утерян в 2007 г., в то время как организация зарегистрирована в 2006 г.¹¹

Следует отметить, что указанные в Постановлении № 53 критерии, с помощью которых налоговая выгода может быть признана необоснованной, в равной мере применимы при

¹¹ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 2 февраля 2008 г. по делу № А60-6502/2008-С8 оставлено без изменений постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 августа 2008 г.

решении как вопроса о правомерности заявления о вычете налога на добавленную стоимость, так и других вопросов о правомерности уменьшения размеров налоговых обязательств, в частности вследствие отнесения на расходы затрат при определении налоговой базы по налогу на прибыль и др.

Однако в судебно-арбитражной практике имеют место примеры отступления от данного подхода.

Так, при отсутствии доказательств реального осуществления сделок с лицами, не состоящими на налоговом учете, Арбитражный суд Свердловской области и Семнадцатый арбитражный апелляционный суд¹² пришли к выводу об отсутствии оснований для принятия сумм налога к вычету и отнесению на расходы по налогу на прибыль затрат по приобретению товара. По мнению судов, обществом не подтверждены расходы на приобретение товара, поскольку сведения о поставщиках являются недостоверными и расчеты произведены с использованием контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговом органе.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа¹³ признал правильным вывод судов о том, что представленные обществом документы в подтверждение налогового вычета по НДС содержат недостоверные сведения и не соответствуют требованиям, установленным ст. 169 НК РФ, а в части отнесения на расходы затрат по налогу на прибыль судебные акты отменил, указав, что направленность действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды в результате недобро-

№ 17АП-5126/2008-АК.

¹² Решение Арбитражного суда Свердловской области от 22 апреля 2008 г. по делу № А60-3561/2008-С5, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 2 июля 2008 г. № 17АП-3983/2008-АК.

¹³ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 28 августа 2008 г. № Ф09-6085/08-СЗ.

совестного завышения расходов инспекцией не доказана.

Различные определения понятия «необоснованная налоговая выгода» при получении налогового вычета по НДС и при уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль вызывают сомнения в правильности такого подхода, поскольку документы, полученные налогоплательщиком в подтверждение расходов по приобретению товаров от «несуществующего» поставщика (незарегистрированного в Едином государственном реестре юридических лиц, имеющего фиктивный ИНН), содержат сведения недостоверного характера и во взаимосвязи с другими обстоятельствами могут подтверждать необоснованность налоговой выгоды.

Таким образом, налоговая выгода, полученная налогоплательщиком при его действиях без должной осмотрительности и осторожности, может быть признана судом необоснованной при предоставлении налоговым органом полной доказательственной базы.

Анализ судебных актов по спорам, связанным с оценкой обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, показывает сложность рассмотрения дел данной категории из-за необходимости исследования множества обстоятельств и подтверждающих их доказательств. Использование судами при рассмотрении споров между налогоплательщиком и налоговым органом критериев «необоснованной налоговой выгоды», закрепленных в Постановлении № 53, способствует единообразию судебной практики и постепенному отходу от применения в правоприменительной деятельности оценочной категории «недобросовестность».

Статья опубликована в журнале Вестник Федерального
арбитражного суда Уральского округа № 1(9) 2009 г.