**Е.И.Верзаков**

**судья Арбитражного суда Иркутской области, кандидат юридических наук**

**(г. Иркутск)**

**ДОКАЗЫВАНИЕ РАСХОДОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

Актуализация предпринимательской деятельности участниками хозяйственного оборота связана не только с очевидными рисками, возникающими в процессе заключения и исполнения договоров (непоступление платежей от контрагентов, неполучение продукции, товаров, работ, услуг, их некачественная, некомплектная поставка, изменение законодательства и политической ситуации, форс-мажорные обстоятельства и пр.), но и скрытыми рисками, невидимыми на начальном этапе взаимоотношений с поставщиками товаров, работ, услуг.

В соответствии со статьями 171, 172, 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ)[[1]](#footnote-1) налогоплательщики имеют право на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость (далее НДС).Такие вычеты могут быть получены, если представленные документы (счета-фактуры, товарные, транспортные документы, договоры и пр.) соответствуют требованиям законодательства, в том числе и названным статьям НК РФ. Обнаруженные в ходе камеральных и выездных налоговых проверок нарушения являются основаниями к отказу в предоставлении налоговых вычетов. Такие отказы налогоплательщики получают, как правило, когда вступают во взаимоотношения с «проблемными»[[2]](#footnote-2) поставщиками. Арбитражные суды, рассматривая споры по искам налогоплательщиков к налоговым органам поддерживают позицию последних и по делам о признании актов налоговых органов незаконными, отказывают заявителям в удовлетворении их требований. Такая судебно-арбитражная практика является достаточно устойчивой последние несколько лет.

Доначисление налога на прибыль, проводимое в ходе тех же налоговых проверок, и все, что с ним связано (доходы, расходы, льготы) находилось как будто в тени и вопросов в обоснованности его доначисления, которое производилось, кстати, налоговым органом на основании тех же документов, что и по НДС, не возникало. Такая позиция представляется правильной, и если суды по искам о возмещении НДС отказывают из-за несоответствия документов установленным требованиям, то нельзя по тем же документам удовлетворить требования налогоплательщика в части налога на прибыль.

Изменение судебной практики в отношении налога на прибыль произошло после принятия Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Постановления № 2341/12 от 03 июля 2012 года[[3]](#footnote-3).

Президиум рассмотрел заявление завода железобетонных изделий и конструкций (далее Завод) о пересмотре в порядке надзора постановления судов первой, апелляционной и кассационной инстанций. Завод обратился в арбитражный суд первой инстанции с заявлением о признании недействительными решения инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее Инспекция) в части доначисления 43 294 043 рублей налога на прибыль, 34 890 794 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций, а также требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа. Решением арбитражного суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований отказано, апелляционная и кассационная инстанции оставили решение суда первой инстанции без изменения. В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее ВАС РФ), о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов завод просил их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, принять новый судебный акт об удовлетворении его требований.

Как установлено судами, по результатам выездной налоговой проверки завода инспекция приняла решение о доначислении вышеназванных сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость за 2006 - 2007 годы, а также о начислении соответствующих сумм пеней и взыскании налоговых санкций.

Основанием для доначисления указанной суммы налога на прибыль послужил вывод инспекции о необоснованном включении заводом в состав расходов затрат, произведенных по хозяйственным операциям со своим поставщиком–обществом с ограниченной ответственностью (далее- Общество ).

Из материалов дела усматривается, что основным видом деятельности завода является производство изделий из бетона, используемых в строительстве. Для осуществления этого вида деятельности между заводом и обществом был заключен договор поставки (далее - договор поставки), в рамках реализации которого в адрес завода в период с января 2006 года по апрель 2007 года производилась поставка металла, цемента, электродов, резины, аккумуляторов и отводов (далее - сырье). В подтверждение поставки сырья завод представил счета-фактуры, товарные и железнодорожные накладные, путевые листы. Всего за период действия договора поставки заводу было поставлено сырья на сумму 212 862 382 рубля. Оплата сырья и использование его в производстве подтверждались платежными поручениями, выписками банка, актами приема-передачи векселей, актами взаимозачетов, актами списания сырья в производство, отчетами движения готовой продукции. Факт совершения заводом реальных хозяйственных операций по приобретению сырья в объемах, которые обеспечивали потребность в нем для производства готовой продукции на 96 процентов в 2006 году и на 87 процентов в 2007 году, а также длительный характер хозяйственных связей с Обществом (Общество в спорный период являлось единственным поставщиком указанного сырья Заводу) инспекцией под сомнение не ставились. Тем не менее инспекция признала экономически неоправданными расходы по приобретению сырья у данного поставщика - Общества, ссылаясь на недостоверность первичных документов, подтверждающих эти операции.

Соглашаясь с выводами Инспекции, суды исходили из того, что реальность хозяйственной операции, наличие у Завода спорного сырья и использование его в производстве сами по себе не являются достаточным основанием для квалификации в качестве обоснованной полученной им налоговой выгоды в виде отнесения в состав расходов произведенных им затрат по оплате приобретенного сырья. Суды, приняв во внимание регистрацию общества 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 непроявление необходимой степени осмотрительности при выборе данного контрагента.

По мнению Президиума, признавая обоснованным исключение инспекцией из состава расходов всей суммы затрат Завода, связанных с приобретением сырья у Общества, суды не учли следующее.

Согласно [статье 247](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1822F0E8734352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD61E9C0p6j1C) НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с [главой 25](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1822F0E8734352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD61E9C7p6j5C) НК РФ. [Пунктом 1 статьи 252](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1822F0E8734352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD61E8C1p6j5C) НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в [статье 270](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1822F0E8734352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD62E2C2p6j9C) НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных [статьей 265](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1822F0E8734352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD62E3CCp6j5C) НК РФ, убытки), 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. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пленум ВАС РФ в [пункте 3](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E6812405853768268FE7F56D61FCBBD6B3F360B7BD60E0pCj4C) Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 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 [пункте 7](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E6812405853768268FE7F56D61FCBBD6B3F360B7BD60E2pCj4C) Постановления № 53 установлено, что 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 НК РФ и [Постановления](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E6812405853768268FE7F56Dp6j1C) № 53 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 Заводом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо непроявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, отметил Президиум в своем Постановлении.

При этом в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований [пункта 1 статьи 65](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1802E0A803A352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD60E2C3p6j4C) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее АПК РФ) 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, указал ВАС РФ, оспариваемые судебные акты в части доначисления налога на прибыль вынесены с нарушением единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, в связи с чем отменены согласно [пункту 1 части 1 статьи 304](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1802E0A803A352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD62E1C7p6j0C) АПК РФ. Дело в отмененной части направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции для проверки соответствующих расчетов и вынесения судебного акта по существу заявленных требований. Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в Постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании [пункта 5 части 3 статьи 311](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1802E0A803A352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB3BBp6j2C) АПК РФ, если для этого нет других препятствий.[[4]](#footnote-4)

Как это отмечено в Постановлении Президиума, тяжесть доказывания -onus probandi - распределяется между сторонами следующим образом. На налогоплательщика в силу требований [пункта 1 статьи 65](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1802E0A803A352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB6BD60E2C3p6j4C) АПК РФ 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. Не подлежит сомнению, что реальность хозяйственных операций для таких действий сторон предполагается и обязанность доказывания названного обстоятельства – обязанность налогоплательщика.

Для первоначального процесса подлежащими доказыванию обстоятельствами будут «реальность хозяйственных операций» и «определение рыночных цен». При принятии и рассмотрении заявления о пересмотре дела в связи с новыми обстоятельствами (в нашем случае – Постановление Президиума) обстоятельствами, подлежащим доказыванию являются «схожие фактические обстоятельства».

Надо ли говорить, что нижестоящие суды арбитражной системы оказались не готовы к такому повороту и в апелляционные инстанции пошли жалобы на решения судов субъектов РФ. Рассмотрим несколько примеров из практики Четвертого арбитражного апелляционного суда.

В судебное заседание по делу №А19-8334/2012 налогоплательщик представил доказательства соответствия приобретенных товаров у поставщиков по рыночным ценам (аналитические справки, коммерческие предложения), а также расчеты затрат на приобретение товара отдельно по каждому контрагенту. Доводы инспекции о том, что в предложениях поставщиков указаны цены предложения, а не фактической реализации во внимание приняты не были. Кроме того инспекция отмечала, что в цены иных поставщиков включены транспортные и иные расходы, при том, что налогоплательщик доставку товара осуществлял своими силами. Но и этот аргумент не был принят во внимание, поскольку инспекция не представила свой расчет понесенных обществом затрат по транспортировке товара, а также расчет цены без указанных затрат. Решение по делу отменено, принято новое решение об удовлетворении требований налогоплательщика. Кассационная инстанция оставила постановление апелляционной инстанции без изменений.

Решение суда первой инстанции по делу №А19-14483/2012 оставлено без изменений на том основании, что обществом в судебное заседание не представлены доказательства произведенных расходов в соответствии с общим уровнем рыночных цен, по которым совершались сделки с проблемным контрагентом.

Решение суда первой инстанции по делу №А19-10238/2012 оставлено без изменений, поскольку общество не опровергло тот факт, что хозяйственные сделки по аренде транспортных средств с экипажем со спорным контрагентом фактически не осуществлялись, доказательств обратного обществом не представлено.

Решение суда первой инстанции по делу №А19-16511/2011 оставлено без изменений. По результатам анализа и оценки представленного обществом в подтверждение соответствия затрат по закупке лесопродукции у контрагентов рыночным ценам отчета по определению рыночной стоимости лесосырья для глубокой переработки, составленного консультационной фирмой, судом первой инстанции не установлено существенное различие примененных в спорных операциях при приобретении лесопродукции цен от рыночных цен. Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что по результатам сравнения цен, по которым общество приобретало лесопродукцию в спорный период, рыночной стоимости, определенной оценочной компанией, и данных инспекции представленного расчета рыночной стоимости лесосырья за спорный период усматривается, что обществом лесопродукция закуплена в пределах рыночной стоимости. Доводов о несогласии с данными выводами суда инспекцией не приведено.

Таким образом, когда общество (налогоплательщик) предоставляет мотивированные обоснования рыночных цен по сделкам с «проблемным» поставщиком, то суды принимают в расходы оплату работ, товаров и услуг и признают необоснованным доначисление налоговыми органами налога на прибыль. И напротив, если налогоплательщик не проявляет должной активности по предоставлению соответствующих доказательств, вышестоящие суды оставляют без изменений решения судов первой инстанции.

В ходе реализации положений Постановления Президиума возникло много вопросов, которые требовали ответа, поэтому Федеральная налоговая служба Российской Федерации направила своим нижестоящим организациям соответствующие разъяснения.[[5]](#footnote-5) В них, в частности, было отмечено, что Постановление Президиума не распространяется на ситуации, когда налоговым органом при проведении проверки доказано, что спорные хозяйственные операции по приобретению товаров (работ, услуг) в реальности не осуществлялись и данные товары (работы, услуги) в деятельности налогоплательщика фактически не использовались. Если в ходе проведения проверки налоговым органом не будет доказана нереальность совершенных хозяйственных операций по приобретению и дальнейшему использованию товаров (работ, услуг), реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении [налога на прибыль](consultantplus://offline/ref=FC8CF2CB24DFBAC0690F97A391FC49A4FB18402F64A1663A60FFC59D4EAB13665B8B46B6D09CFC2CmBHDJ) организаций подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам, и в случае несоответствия размера задекларированных затрат уровню рыночных цен, налоговый орган уменьшает сумму расходов по спорным операциям, учтенную для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в размере, превышающем установленный в ходе проверки уровень рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны устанавливать операции, которые действительно совершались - определять реальных производителей и поставщиков товаров (работ, услуг), устанавливать реальное движение товара, а также лиц, осуществлявших его транспортировку и т.п., и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов на основании результатов указанных мероприятий.

В случае объективной невозможности выяснить фактические обстоятельства совершенных хозяйственных операций уровень рыночных цен по приобретенным товарам (работам, услугам) следует определить с использованием сведений об аналогичных сделках, имеющихся у налогового органа, а также официальных источников информации.

При этом налоговым органом должны быть собраны достаточные доказательства, подтверждающие недостоверность представленных налогоплательщиком документов и наличие в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо непроявление должной осмотрительности при выборе контрагента, а также установлены факты, свидетельствующие о наличии существенного отклонения цен, примененных налогоплательщиком по сделкам, от рыночного уровня цен на данный вид товаров (работ, услуг) либо о применении налогоплательщиком по сделкам нерыночных цен в случае, когда на рынке отсутствует предложение по ценам, применяемым налогоплательщиком.

При установлении подлинного экономического содержания соответствующей операции при проведении налоговых проверок, а также в ходе судебных разбирательств необходимо привлекать экспертов и специалистов, обладающих специальными знаниями и навыками для определения рыночных цен на товары (работы, услуги).

Исходя из изложенного, налоговые органы при принятии решений по результатам налоговых проверок и при рассмотрении жалоб налогоплательщиков для определения действительного уровня рыночных цен по аналогичным сделкам должны в полном объеме исследовать доводы налогоплательщиков, а также учитывать достоверные документы, подтверждающие обоснованность этих доводов.

Возражения налоговых органов на представляемый налогоплательщиком в ходе судебного разбирательства расчет в обоснование рыночности цен, примененных по оспариваемым сделкам, должны быть аргументированы и документально подтверждены.

После принятия Постановления Президиума дела в системе арбитражных судов (по рассматриваемой проблеме) условно можно было разделить на две большие группы: те, что приняты и вступили в силу до принятия Постановления и те, что приняты после его выхода в свет.

Как это видно из Постановления Президиума, ВАС РФ указал судам не только на то, как нужно рассматривать такие дела в будущем, т.е. принимать решения, но и постановил пересматривать в порядке надзора уже вступившие в законную силу решения со схожими фактическими обстоятельствами.

Ряд налогоплательщиков, считая, что имеется перспектива пересмотра дел по таким основаниям, обратились в надзорную инстанцию с соответствующими заявлениями со ссылкой на [пункт 5 части 3 статьи 311](consultantplus://offline/ref=65AE83734B8585E7B9AE14706E819572E1802E0A803A352C87BEF96F66F3E4C1B4BA6CB3BBp6j2C) АПК РФ – пересмотр дел в связи с новыми обстоятельствами.[[6]](#footnote-6) Однако по их заявлениям ВАС РФ вынес несколько определений об отказе в передаче дела в Президиум.[[7]](#footnote-7)

Ссылка заявителя на правовую позицию, изложенную в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=B21A980181B1F6BD6B9F701466F468332413ED0841686551D0AB3B470CG2i2I) Президиума, согласно которым суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком при отсутствии документального подтверждения понесенных им расходов, должны определяться налоговым органом расчетным путем, не может быть принята во внимание, поскольку такой подход применим только в случае установления совершения налогоплательщиком реальных хозяйственных операций. (Определение ВАС РФ от 14.01.2013 № ВАС-17621/12 по делу № А40-121090/11-99-514).

Доводы общества в надзорном заявлении на Постановление Президиума в качестве оснований для отмены оспариваемых судебных актов, необоснованна, поскольку в указанном Постановлении речь идет о сделках, реальность которых подтверждена представленными доказательствами, либо не оспаривается. (Определение ВАС РФ от 25.10.2012 № ВАС-13588/12 по делу № А70-11676/2011).

Доводы, изложенные в заявлении, выводы судов не опровергают, не свидетельствуют о неправильном применении судами норм материального права и направлены на переоценку доказательств и установленных судами фактических обстоятельств дела, что не может являться основанием для пересмотра судебных актов в порядке надзора. Ссылка общества на [Постановление](consultantplus://offline/ref=BDA520187632F8E35D9F561D7CA373CBFFE8B74352E5E603F8A3C53913fEnAI) Президиума неосновательна, поскольку по этому делу установлены иные фактические обстоятельства. (Определение ВАС РФ от 08.11.2012 № ВАС-14138/12 по делу №А40-1971/12-75-56).

С учетом установленных судами обстоятельств ссылка заявителя на правовые позиции, изложенные в Постановлении Президиума, согласно которым суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком при отсутствии документального подтверждения понесенных им расходов должны определяться налоговым органом расчетным путем, не может быть принята во внимание, поскольку такой подход применим только в случае установления совершения налогоплательщиком реальных хозяйственных операций. (Определение ВАС РФ от 12.11.2012 № ВАС-14382/12 по делу № А74-3015/2011).

Ссылка на [Постановление](consultantplus://offline/ref=620C58DE6BAA3DE3E94CE944AEB35098ED59C5EFD83564DA52D5097EF82Br4I) Президиума неосновательна, так как данное [Постановление](consultantplus://offline/ref=620C58DE6BAA3DE3E94CE944AEB35098ED59C5EFD83564DA52D5097EF82Br4I) основано на иных фактических обстоятельствах. (Определение ВАС РФ от 19.12.2012 № ВАС-16382/12 по делу № А10-4600/2011).

ВАС, отказывая по Определениям, говорит об иных фактических обстоятельствах. Это означает, что нет схожих обстоятельств, изложенных в Постановлении Президиума. Какие же это обстоятельства? Очевидно, прежде всего - это реальность хозяйственных операций.[[8]](#footnote-8) Затем собственно «схожесть». В нашем примере с Заводом это: длительные хозяйственные связи; значительная, (от общего объема поставок) доля приобретаемого сырья 96%- 2006 год, 87% - 2007 год; Общество - единственный для Завода поставщик сырья.

Формируя политику рассмотрения подобных дел, ВАС РФ вовсе не разрешил проблему получения налогоплательщиками налоговой выгоды по налогу на прибыль.[[9]](#footnote-9) По аналогичным делам относительно НДС налогоплательщики всегда (за редким исключением) получают отказ. И можно понять недоумение ряда руководителей, которые вопрошают: «Как же так? Если по НДС отказали по основаниям: адрес «массовой регистрации» проблемного поставщика, отсутствие собственных[[10]](#footnote-10) 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, - а при наличии тех же обстоятельств по прибыли получено удовлетворение?

Как видим, для принятия расходов первым условием являются реальные хозяйственные операции.[[11]](#footnote-11) Думается, что реальными будут такие хозяйственные операции (применительно к нашей ситуации), когда сырье было получено, оприходовано, поставлено на баланс, использовано в производстве товара (продукции, работ, услуг) налогоплательщика, а, если это доказано налогоплательщиком - и реализации произведенного им товара (продукции, работ, услуг). Следует отметить, что возникновение этого понятия произошло в ходе получения налогоплательщиками налоговой выгоды.

Второй шаг налогоплательщика по получению налоговой выгоды – это доказать, что поставка от проблемного поставщика осуществлялась по рыночным ценам (чтобы налоговый орган мог принять обоснованные расходы, а не завышенные). Судебная практика пошла по такому пути. Если налогоплательщик не представит доказательства соответствия цен поставки сырья рыночным ценам, суд апелляционной инстанции соглашается с налоговым органом. В случае, если доводы общества убедительно аргументированы (ситуация с ценами предложения, а не реализации), то удовлетворяются требования налогоплательщика.

Суд не обсуждает вопрос о том, являлось ли заключение сделки (сделок) умыслом обеих сторон (вторая сторона налогоплательщик) или умыслом одной из них. «Проблемные» поставщики» - это характеристика самого налогоплательщика, причина возможных отказов, неблагоприятных последствий в принятии расходов по налогу на прибыль налоговым органом, а впоследствии и судом.

В результате проведенного исследования можно прийти к следующим выводам.

1.Отсутствие легальных дефиниций «реальные хозяйственные операции», «определение рыночных цен», «схожие фактические обстоятельства» не способствует формированию единообразной судебной практики. Анализ практики применения статей 171, 172, 169 НК РФ и Постановления Президиума, позволяет сформировать следующие определения.

Итак, реальные хозяйственные операции – это действия налогоплательщика по приему, оприходованию, распределению, списанию в производство различных видов сырья и комплектующих, подтвержденные транспортными, товарными, расчетными и бухгалтерскими документами.

Определение рыночных цен – это представленные налогоплательщиком доказательства соответствия цен поставляемого сырья и комплектующих действующим на рынке или в регионе ценам (расчеты, информация органов статистики, экспертные заключения и др.).

Схожие фактические обстоятельства – это наличие реальных хозяйственных операций и длительные хозяйственные связи с «проблемным» поставщиком, значительная доля поставляемого им сырья, при условии осуществления операций по рыночным ценам.[[12]](#footnote-12)

2.Процессуальные особенности доказывания состоят в том, что при первоначальном рассмотрении налогоплательщик обосновывает реальность хозяйственных операций. Это обстоятельство является «базовым» для обоснования соответствия цен поставок рыночным ценам и при отсутствии реальности хозяйственных операций вопрос о рыночных ценах не рассматривается, а требования налогоплательщика удовлетворению не подлежат. При подаче налогоплательщиком и рассмотрении арбитражным судом заявления о пересмотре судебного акта по новым обстоятельствам заявителем подлежит доказыванию сходство фактических обстоятельств Постановления Президиума и дела, по которому подается заявление.

3. Ограниченная правосубъектность[[13]](#footnote-13) «проблемного» поставщика есть *causa* тех трудностей налогоплательщика, которые ему предстоит преодолевать, доказывая реальность хозяйственных операций, рыночность цен, схожесть (соответствие) фактических обстоятельств.

Проведенное исследование показывает, сколь высокими являются риски налогоплательщиков в неполучении налоговой выгоды при доказывании расходов по налогу на прибыль и фактической утрате выплат, произведенных «проблемному» поставщику.

Постановление Президиума ВАС РФ № 2341/12 от 03 июля 2012 года не открывает широкую зеленую улицу для налогоплательщиков по получению налоговых выгод, напротив, рассмотрение такой категории дел потребует от всех участников процесса значительных усилий, интеллекта, знания теории права, а от арбитражного суда взвешенных и объективных решений.

1. СЗ РФ. 06.08.1998, № 31, Ст. 3824 [↑](#footnote-ref-1)
2. Организации, не имеющие персонала, основных средств, расходов на административно-хозяйственную деятельность, зарегистрированные по месту «массовой регистрации», руководители, как правило, отрицают свою причастность к их деятельности. Термин законодательно не закреплен, введен в судебно-арбитражную практику представителями налоговых органов. [↑](#footnote-ref-2)
3. Далее Постановление Президиума. [↑](#footnote-ref-3)
4. Здесь и далее судебная практика получена из информационно-правовой базы КонсультантПлюс. [↑](#footnote-ref-4)
5. О направлении Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 N 2341/12 ;Письмо ФНС России от 24.12.2012 N СА-4-7/22020@ [↑](#footnote-ref-5)
6. До определенного времени такое основание в АПК РФ отсутствовало, введено Федеральным законом от 23 декабря 2010 года № 379-ФЗ. Его появление и закрепление в АПК РФ вполне предопределено и закономерно, поскольку выделение самостоятельного основания было необходимо. Ведь вновь открывшиеся - это те обстоятельства, которые существовали на момент принятия решения, но заявитель о них не знал и не должен был знать; новые – возникли после принятия решения. Определение понятия «новые обстоятельства», их признаки, отличие от вновь открывшихся – это отдельная тема, которая ждет своего исследования и изучения, а объемы статьи не позволяют ее раскрыть. [↑](#footnote-ref-6)
7. Далее приводятся кратко главные основания к отказу в передаче дел в Президиум ВАС РФ. [↑](#footnote-ref-7)
8. Хотя, что первично, сразу однозначно сказать нельзя. Об этом далее. [↑](#footnote-ref-8)
9. Заметим, что относительно налога на прибыль ВАС РФ не принял решения, а направил дело на новое рассмотрение, отдавая разрешение вопроса о соответствии цен поставок сырья рыночным ценам суду первой инстанции. На момент подготовки статьи дело находится на рассмотрении в Семнадцатом арбитражном апелляционном суде. [↑](#footnote-ref-9)
10. Примечательно, что наряду с прочими негативными моментами, в том числе и перечисленными здесь, «проблемные» поставщики обладают неполной правосубъктностью, поскольку, как отмечалось в литературе, отсутствие в собственности организации обособленного имущества означает отсутствие «самостоятельного субъекта общественных отношений» См. Суханов Е.А. Понятие права собственности в российском законодательстве и в модельном Гражданском кодексе стран СНГ//Конституционное право: восточно-европейское обозрение.-2000.-№ 4(33)/2001.№ 1(34).-С.85. Ссылка Нестолий В.Г. Правосубъктность, несостоятельность, некоторые политические процессы в сфере реформирования электроэнергетики и жилищно-коммунального хозяйства.- Право: История, теория, практика. Декабрь 2004г.[Текст]: межвузовский сборник науч. труд. В 2ч. Ч II / под ред. И.П. Панфилова. – Липецк: ЛГТУ, 2004. – С.98. [↑](#footnote-ref-10)
11. Необходимо обратить внимание на то, что «реальность хозяйственной операции» и «реальная сделка» - это совершенно разные понятия. По моменту, по которому приурочивается возникновение сделки, сделки бывают реальными (от лат. res – вещь) и консенсуальными (consensus – соглашение). Другие сделки совершаются только при условии передачи вещи одним из участников. Такие сделки называются реальными (напр: дарение, заем, хранение).Для реальной сделки характерно, что права и обязанности не могут возникнуть до момента передачи вещи. Не следует смешивать фактическое исполнение сделки с моментом ее возникновения. Так, стороны вправе договориться о том, что передача вещи по договору купли-продажи может совпасть с моментом заключения договора, однако такое соглашение не делает договор купли-продажи реальным (Гражданское право. Учебник. Часть I / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого, - М.: «ПРОСПЕКТ», 1996. С. 196) [↑](#footnote-ref-11)
12. Можно рассматривать «схожесть» в узком (приведенное определение) и широком (полное соответствие обстоятельствам дела, рассмотренного Президиумом и изложенного в его Постановлении) толковании. [↑](#footnote-ref-12)
13. Которая проявляется не только в отсутствии имущества, но и во всех тех признаках, которые ему («проблемному» поставщику) соответствуют. Эти признаки укрепляют вывод об ограниченной правосубъектности «проблемного» поставщика. [↑](#footnote-ref-13)