

АРБИТРАЖНОЕ ДЕЛО «ОБЩЕСТВО «РУЛОГ» VS. ИФНС № 32 ПО МОСКВЕ»

Материал подготовила Е.Н. ТРИКОЗ, эксперт журнала, кандидат юрид. наук



Офисное помещение компании «Рулог»

Фабула дела

В 2005 году германская компания «Альфа Менеджмент ИмБХ» оказывала своему дочернему предприятию в России ООО «Рулог»¹ консультационные услуги. Консультации понадобились потому, что в будущем «Рулог» планировал оказывать логистические услуги для сети быстрого питания «Макдо-

налдо» на территории России (доставка сырья, распределение полуфабрикатов по ресторанам и складское хранение). Действуя в качестве налогового агента, «Рулог» удержал из денег, перечисленных материнской компании за консалтинг, НДС и уплатил его в бюджет. Эту же сумму он впоследствии принял к вычету на основании п. 3 ст. 171 НК РФ.

Проводя камеральную проверку, ИФНС выявила налоговое правонарушение в виде завышения налоговых вычетов по НДС. В итоге сумма вычетов инспекторами была уменьшена, а заявителю доначислили налог. Кроме того, проверяя декларацию общества по налогу на прибыль, инспекторы исключили затраты на консалтинг из состава расходов, уменьшающих прибыль. Они обвинили заявителя в недобросовестности. «Рулог» оспорил это решение в суде, требуя признать его недействительным в части уменьшения вычетов по НДС.

Юридическая суть спора и правовые позиции сторон

Позиция налоговых инспекторов	Позиция налогоплательщика
Налоговики считают, что указанная сумма НДС включена заявителем в состав вычетов неправомерно.	Общество выступало налоговым агентом по сделке с иностранным контрагентом и добросовестно исполнило свои обязанности: удержало и перечислило в бюджет НДС, что не оспаривалось инспекторами.
По мнению инспекторов, заявитель не вел никакой деятельности, а значит, и не имел права на вычет НДС. Такое право предоставляется при условии, что товары (работы, услуги) приобре-	«Рулог» планировал оказывать логистико-дистрибуционные услуги

¹ Компания «RULOG» (ООО «Рулог») зарегистрирована в России в 2003 году и является стопроцентной дочерней структурой немецкой группы «Alpha Management GmbH» (Duisburg, Germany). Это ведущий провайдер, объединяющий около 40 компаний по всей Европе в области логистики и дистрибуции товаров, требующих специальных температурных режимов хранения и транспортировки.

Позиция налоговых инспекторов	Позиция налогоплательщика
<p>тены для совершения операций, признаваемых объектом налогообложения.</p> <p>Кроме того, инспекторы решили, что затраты на консалтинг нецелесообразны.</p> <p>Они сослались на кабалность консалтинговой сделки, заключенной между взаимозависимыми лицами, и отсутствие деловой цели. Расходы общества не соответствовали величине полученных доходов, выручка от логистических услуг за весь 2005 год составила лишь 9% от суммы, предъявленной к уплате по договору консалтинга. Инспекторам также не понравились факт привлечения крупных заемных средств учредителя и наличие дорогостоящих и не завершенных строительством объектов.</p> <p>Сам консультационный договор, по их мнению, был направлен фактически на занижение налоговых вычетов НДС, уплаченного заявителем за услуги, при осуществлении в отчетном периоде подлежащих налогообложению операций.</p>	<p>на территории России. Для этого на заемные средства велось строительство двух распределительных комплексов в Москве и Санкт-Петербурге. По его расчетам, в 2007 г. должны были начаться обслуживание и поставка продукции в рестораны «Макдоналдс» и получена прибыль, покрывающая к 2010 г. размер вложенных на старте средств. Прибыль определялась как разница между планируемыми суммами доходов и расходов, включающих расходы на погашение займа.</p> <p>В рамках договора с инопартнером заявитель получал важные консультации по управлению и развитию бизнеса согласно практике его ведения материнской компанией за рубежом, по финансовому анализу, вопросам управления персоналом и страхования, юридические и финансовые услуги.</p> <p>Они оказывались путем ведения телефонных переговоров, электронной переписки, совместных встреч и тренингов персонала. В итоге формировался оптимальный бизнес-план, позволявший заявителю в короткие сроки получать максимальную прибыль от профильной деятельности.</p> <p>Заявитель передал инспекции все акты выполненных работ с подробным перечнем и детализацией услуг по видам консультаций, дате и количеству затраченного времени, с общей их стоимостью, подписями должностных лиц и печатями сторон.</p>

Выводы судов

Первоначально, рассматривая это многоэпизодное налоговое дело, суды двух инстанций признали ошибочным вывод инспекции о необоснованном характере оказанных заявителю услуг. Заявитель приобретал услуги в целях осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС, а уплаченный им налог правомерно отражался в составе вычетов (решение АС г. Москвы от 16.01.2007 № А40-67418/06-127-376; постанов-

ление 9-го ААС от 24.04.2007 № 09АП-3143-07-АК).

Однако суды перешли на сторону ИФНС, после того как окружной суд отменил их постановления об обоснованности налоговых вычетов и вернул дело на новое рассмотрение (постановление ФАС МО от 09.08.2007 № КА-А40/7303-07).

Ведь к тому моменту так и не было завершено строительство объектов «Рулога» и все еще не началось планируемое обслуживание «Макдоналдса». ▶

В итоге суды первой и апелляционной инстанций поддержали стиличных налоговиков в части неэффективности и нецелесообразности взаимоотношений между обществом и его единственным инкопартнером (решение АС г. Москвы от 16.10.2007 № А40-67418/06-127-376; постановление 9-го ААС от 26.12.2007 № 09АП-17175/2007-АК). Для «Рулога» расходы на консалтинг были несопоставимы с получаемыми доходами и не привели к пропорциональному увеличению эффективности бизнеса. Обе стороны не преследовали конкретных разумных целей, сделка имела фиктивный характер и была направлена на необоснованное завышение расходов налогоплательщика и его вычетов по НДС.

Позиция ВАС РФ

Обратившись в Высший Арбитражный Суд, компания нашла поддержку.

Ведь, по его мнению, налоговики не вправе отказывать в НДС-вычете под предлогом «нецелесообразности» больших расходов на консалтинг.

Ранее при рассмотрении дела № А40-67416/06-126-406 между теми же сторонами суды двух инстанций признали правомерным и экономически обоснованным включение обществом сумм, уплаченных по договору консалтинга, в состав расходов при исчислении налога на прибыль². Общество подтвердило документально, что оплаченные им услуги были нужны для осуществления операций, признаваемых объектом НДС, и этот налог был фактически перечислен в бюджет.

Коллегия судей решила, что право на налоговый вычет не может ставиться в зависимость от иных обстоятельств, не установленных гл. 21 НК РФ. В частности, от вывода инспекции о каальности договора и отсутствия деловой цели. В функции налоговиков вообще не входит оценка целесообразности за-

ключения договора, и не им вникать в сущность сделки. К тому же налоговики не оспаривали цену сделки, не привели доказательств ее завышения и не указали на полученную заявителем налоговую выгоду. А она признается обоснованной до тех пор, пока не будет доказана недобросовестность налогоплательщика (определение ВАС РФ от 28.05.2008 № 5002/08).

Президиум ВАС РФ в постановлении от 02.09.2008³ присоединился к аргументам коллегии судей.

В обоснование своей позиции ВАС РФ привел следующие аргументы.

Пользуясь консалтинговыми услугами иностранной компании, «Рулог» выступал в качестве налогового агента по НДС (ст. 161 НК РФ). Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать из доходов иностранной фирмы и заплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Причем независимо от того, исполняют они обязанности налогоплательщика или нет. Общество добросовестно выполнило обязанности налогового агента, что не оспаривается инспекцией.

Далее высший суд обращается к п. 3 ст. 171 НК РФ. Здесь сказано, что НДС, уплаченный налоговым агентом, последний может принять к вычету при выполнении двух условий:

- услуги у иностранного партнера приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС;

- агент удержал и уплатил в бюджет налог с доходов иностранной компании.

Таким образом, отказ в НДС-вычете налоговому агенту возможен при несоблюдении именно указанных условий. По мнению ВАС РФ, в данном случае оба требования были выполнены.

В итоге суд оставил в силе те постановления, которые были в пользу компании, и спор об НДС-вычете по иностранному консалтингу выиграл налогоплательщик.

² В гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» указано на необходимость взаимосвязи между производственной деятельностью налогоплательщика и понесенными затратами, а также их документально подтверждение.

³ К моменту сдачи номера в печать постановление еще не было опубликовано на сайте ВАС РФ.

Комментарии юристов

По мнению М. Долотовой, юриста судебной практики юридической фирмы «Magisters», рассматриваемое постановление ВАС РФ выглядит неоднозначно в контексте постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление № 53).

С одной стороны, Президиум ВАС РФ справедливо отметил, что ст. 171 НК РФ связывает получение права на налоговый вычет лишь с двумя обстоятельствами: 1) приобретение услуг для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ (за исключением товаров, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ); 2) при приобретении этих услуг налогоплательщик, являющийся налоговым агентом, должен удержать и уплатить налог из доходов налогоплательщика-продавца. Иные обстоятельства, в том числе использование заемных средств для расчетов за приобретаемые услуги или неполное погашение займа, не должны оказывать влияние на решение вопроса о праве на вычет (см. постановление ФАС ЗСО от 31.03.2004 № Ф04/1604-461/А45-2004).

С другой стороны, часто применяемое налоговиками постановление № 53 допускает признание налоговой выгоды (в том числе получение налогового вычета) необоснованной, если учтенные для целей налогообложения операции не обусловлены разумными экономическими или иными причинами. То есть инспекторы имеют возможность оценивать экономическую обоснованность договора при условии проверки полноты, достоверности и (или) противоречивости документов, подтверждающих право на вычет.

Хотя в обжалованных ООО «Руло» судебных актах не ставился напрямую вопрос о наличии необоснованной налоговой выгоды, аргументы налогового органа были направлены на подтверждение ее необоснованности и недобросовестности участников сделки.

Иная ситуация складывается с квалификацией налоговиками сделки как кабальной. Не говоря уже о том, что сами критерии «кабальности» подобраны весьма оригинально (фиксированная цена договора, несоответствие расходов величине доходов, привлечение заемных средств).

С. Астахов, партнер юридической компании «Пространство вариантов», исходит из того, что налоговый орган вправе менять юридическую квалификацию сделки для целей налогообложения (в соответствии с положениями подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ). Следовательно, он вправе соотносить условия конкретного договора с положениями гражданского законодательства в целях выявления того, насколько правильно налогоплательщик идентифицирует заключенный договор.

Эксперт полагает, что пресловутая оценка целесообразности по степени трудозатрат выглядит для налоговиков более предпочтительной, нежели выяснение вида сделки. В итоге принимаемые ими решения становятся результатом такой вот «экономии на трудозатратах».

Некую нелогичность замечает эксперт в позиции инспекторов по этому делу. Они предъявляют претензии «недобросовестному налоговому агенту», который, однако, уплатил сумму удержанного с поставщика НДС непосредственно в бюджет.

Когда схожие претензии выдвигаются в адрес налогоплательщика, заплатившего деньги фирме-однодневке, смысл таких претензий еще можно понять: бюджет налога не получил, а налогоплательщик требует возмещения.

Но в случае, когда бюджет должен будет вернуть только ту сумму, которая безусловно попала в доход государства, попытки налогового органа доказать нецелесообразность хозяйственной операции представляются, по мнению С. Астахова, лишь желанием отчитаться перед начальством о ведении борьбы за интересы бюджета.

В отношении же термина «кабальность», вообще не относящегося к не-

действительности кабальной сделки (ст. 179 ГК РФ), ситуация выглядит переосмыслением известного анекдота: «А эту кабальность налоговые органы выдумали, чтобы деньги не платить!».

Е.В. Семьянов, адвокат МКА «Арутюнов и партнеры», кандидат юрид. наук, заметил в аргументации ВАС РФ толкование норм не только налогового, но и гражданского права: трансформация предмета одного договора в предмет другого договора возмездного оказания услуг. Ссылаясь на положения п. 3 ст. 171 НК РФ, суд признает, что нематериальный результат услуг по договору является объектом налогообложения в случае использования полученного результата (услуг) в деятельности заказчика по первоначальному договору. Причем этому факту в целях процедуры доказывания придается значение общеизвестного; в противном случае суды увязнут в «доказательствах».

Ссылаясь на ряд фактов, подтверждающих законный характер совершенных сделок, которые не были оспорены налоговыми, суд косвенно отказывает в признании сделки кабальной. Он отмечает при этом, что инспекция рассматривала одну и ту же сделку как оспоримую (кабальную – по ст. 179 ГК РФ) и ничтожную (мнимую – в отсутствие «деловой» цели – по ст. 170 ГК РФ), что в принципе невозможно. Е.В. Семьянов с сожалением замечает, что это обстоятельство говорит о поспешности и излишней самоуверенности в деятельности налоговых органов. Подобная судебная практика позволяет четко определить место и роль субъектов спорных правоотношений как в материально-правовом, так и в процессуальном аспекте.

Наконец, эксперт полагает, что выводы ВАС РФ по данному делу несколько корректируют позицию **Пленума ВАС РФ**, высказанную в **постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации»**. Здесь была четко заявлена позиция высшего суда по вопросу о

значении и отношении арбитражных судов к актам налоговых органов в процессе доказывания. В итоге частноправовые интересы обретают большую значимость и защищенность.

А.Г. Жданов, юрист компании «Налоговик», сетует на то, что в данном деле претензии к спорному договору можно было спрогнозировать заранее. Налоговики всегда обращают пристальное внимание на экономическую целесообразность затрат по договорам на оказание различных нематериальных услуг и ставят ее под сомнение. Ведь определить необходимость их использования для ведения предпринимательской деятельности крайне сложно из-за особенностей самих этих услуг. При этом в налоговом законодательстве отсутствуют четкие правила определения экономической обоснованности заключаемых сделок, какие-либо нормативы, стандарты, нет никаких официально принятых алгоритмов ее расчета.

Поэтому действия суда, направленные на установление отсутствия в действиях налогоплательщика деловой цели и экономической обоснованности, были несостоятельны.

Также эксперт замечает, что в налоговом законодательстве отсутствуют и понятие «кабальность сделки», и условия отнесения каких-либо сделок к этой категории.

В данной ситуации налоговики не в состоянии определить, какое значение для успешного ведения бизнеса налогоплательщика имеют телефонные консультации, совместные встречи и тренинги персонала. Возможно, компания не сможет заниматься предпринимательством без составленного на основе этих консультаций бизнес-плана. Поэтому при более детальном изучении выводы о «кабальности» и потере деловой цели не выглядят столь однозначно, как показало инспекции и судам с первого взгляда.

И. Штукмастер, юрист компании «Пенелопев, Гольдблат и партнеры», выделяет в решении ВАС РФ два важных вывода. Во-первых, только налоговый плательщик вправе единолично оцени-

вать эффективность и целесообразность сделок для своей экономической деятельности. И, во-вторых, для целей применения вычета НДС экономическая обоснованность затрат не имеет значения. Примечательно, по мнению эксперта, что только высшая инстанция смогла заметить отсутствие взаимозависимости между правом на вычет и иными обстоятельствами, не указанными в гл. 21 НК РФ.

Правда, отсутствие деловой цели было названо в постановлении № 53 одним из признаков необоснованной налоговой выгоды. Скорее всего, в данном деле положительный для компании вывод ВАС РФ был сделан потому, что налоговики не оспаривали саму сделку и не указывали на получение компанией необоснованной выгоды.

На взгляд И. Штукмастер, в этом деле заявитель не привел и суд не рассматривал еще один весомый аргумент. При наличии обязанности налогового агента уплатить налог в бюджет лишение права на вычет не соответствует правовой позиции, отраженной в определении КС РФ от 08.04.2004 № 169-О. Согласно этой позиции фактическая уплата налога обуславливает право на применение вычета НДС, поскольку это соответствует принципу эквивалентного движения потоков денежных средств.

По мнению Г.М. Акчуриной, руководителя практики налоговых споров «ФБК-Право», позиция ВАС РФ по делу № 5002/08 имеет важнейшее значение в деле обеспечения единообразия судебной практики по налоговым спорам.

ВАС РФ в данном деле еще раз указал, что право на вычет НДС не может быть поставлено в зависимость от обстоятельств, не предусмотренных главой 21 НК РФ, в том числе таких: кабальность сделки; экономическая обоснованность расходов; достаточность собственных денежных средств для погашения полученных кредитов, использованных на оплату товаров, работ, услуг.

В данном деле затронут крайне важный вопрос о возможности отказать в

вычете НДС в том случае, когда услуги приобретены за счет кредита, который может быть погашен за счет новых кредитов. ВАС РФ обоснованно указал, что ФАС Московского округа неправомерно обязал суд первой инстанции выяснять, какова сумма непогашенного займа и какова планируемая прибыль общества; будет ли ее достаточно для погашения займа за счет собственных средств общества. Данное обстоятельство в соответствии с главой 21 НК РФ для принятия НДС к вычету правового значения не имеет. Погашение ранее полученного кредита за счет привлечения нового само по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды. Если же налоговая инспекция на это ссылается, то она обязана доказать данное обстоятельство. Факт перекредитования сам по себе не может являться основанием для отказа в вычете НДС.

Если данная позиция будет четко прописана в постановлении Президиума ВАС РФ, то это судебное решение внесет верные и значительные коррективы в существующую практику арбитражных судов.

Комментарии редакции

Наибольшую привлекательность для аргументации налогоплательщиков в суде представляет следующий вывод ВАС РФ. «Кабальность» – это основание для проверки обоснованности расходов в целях налогообложения прибыли (ст. 252 НК РФ), и она не имеет никакого отношения к вопросу НДС-вычетов.

И это справедливо. Ведь положения гл. 21 НК РФ не предусматривают в качестве обязательного условия для включения сумм НДС в вычеты «экономической обоснованности оказанных и оплаченных услуг» (см. постановление ФАС СЗО от 01.03.2006 № А26-6826/04-25).

В таких делах налоговики часто ссылаются на отсутствие надлежащего документального подтверждения расходов на консультационные услуги. Так, по их мнению, ни сам договор, ни акт »

сдачи-приемки услуг не отражают их содержания, характера и связи с управлением и производственной деятельностью компании (постановление ФАС ВСО от 19.08.2004 № А79-517/2004-СК1-522). В таких случаях встречная проверка контрагента (если, конечно, контрагент – российская фирма) может подтвердить осуществление налогоплательщиком затрат на консультационные услуги, поскольку контрагент представляет счета-фактуры, книгу продаж, а выручка от предоставления услуги отражается в его декларации по НДС. В судебной практике есть позиция, что непредставление налоговой отчетности поставщиком услуг – это не всегда основание для признания отсутствия затрат у компании (см. постановление ФАС ПО от 02.12.2004 № А65-6723/2004-СА2-9).

Важным доводом в пользу налогоплательщика может быть и следующее. Приобретение консультационных услуг направлено на получение дохода в будущем и потому тесно связано с производством компании. Судебная практика придерживается мнения, что по смыслу ст. 252 НК РФ экономическая обоснованность расходов определяется

не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода (постановление ФАС ВСО от 06.10.2004 № А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1). В законодательстве о налогах и сборах нет условия, что вычеты не могут предъявляться до тех пор, пока расходы не принесут реальных доходов. Так, в постановлении ФАС СЗО от 07.07.2006 № А42-4617/2005 суд указал, что консультационные услуги были приобретены налогоплательщиком для облагаемой НДС деятельности, так как данные услуги направлены на получение информационного преимущества и будут использоваться в будущем в хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В споре с компанией «Рулог» налоговики признали неправомерным НДС-вычет, указывая при этом на взаимозависимость общества от «Альфа Менеджмент ГмБХ», что также прямо не вытекает из налогового законодательства. Единственным налоговым последствием такой сделки могла стать проверка ее цены в соответствии со ст. 40 НК РФ. Но налоговики не воспользовались этой возможностью. ■