«Добросовестный – честно выполняющий свои обязательства, обязанности»

(С.М. Ожегов. Толковый словарь русского языка. –М., 1992 г.)

ЧТО ОЗНАЧАЕТ «ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА»?

ГРАЖДАНСКИЙ КОДЕКС РФ:

Статья 10. Пределы осуществления гражданских прав

1. Не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые **исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах.**

Статья 401. Основания ответственности за нарушение обязательства

1. … Лицо признается невиновным, если при той степени **заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства.**

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ:

Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах

…7. Все **неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).**

Определение Конституционного Суда от 25 июля 2001 г. № 138-О

«…По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, **в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков»**

Судебная практика по вопросу о праве налоговых органов на обращение в суд с требованием о признании сделок недействительными

Рассмотрим материалы дела

(ФАС Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 18.08.2004 г. дело N А75-2589-Г/04)

«Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с иском к ОАО «Транспортное предприятие» о признании недействительным на основании ст. 170 ГК РФ договора купли-продажи, заключенного между ОАО «Транспортное предприятие» (продавец) и ЗАО «Микра» (покупателем), и взыскании в доход РФ незаконно полученных ответчиком 7 254 тыс. руб., в т. ч. 4 079 тыс. руб. неправомерного возмещения из федерального бюджета НДС и 3 175 тыс. руб. неуплаты этого же налога.»

Исковые требования были мотивированы тем, что договор купли-продажи на основании **ст. 170 ГК РФ** является **мнимой сделкой**, поскольку заключен с целью

- получения денежных средств из федерального бюджета
- и уклонения от уплаты НДС

Налоговая инспекция в исковом заявлении указала, что договор, заключенный ответчиком

не был направлен (!)

(1) на достижение реального хозяйственного результата и

(2) получения прибыли

от предпринимательской деятельности

Арбитражный суд первой инстанции прекратил производство (определение ФАС Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 18.08.2004 г. по делу N А75-2589-Г/04) на основании ст. 150 АПК РФ, ***как неподлежащее рассмотрению в арбитражном суде***.

Возникают вопросы:

Обосновано ли данное решение?

Могут ли налоговые органы обращаться в суд с требованиями о признании сделок недействительными?

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 марта 2005 г. N 13885/04 определение ФАС Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 18.08.2004 г. по делу N А75-2589-Г/04 было отменено (!)

В соответствии с **п. 11 ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" от 21.03.1991 г. № 943-1** налоговым органам **предоставлено право** предъявлять в суд и арбитражный суд иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Прекращая производство по делу, суд первой инстанции руководствовался **ст. 31 Налогового кодекса РФ**, согласно которой налоговым органам право на обращение в арбитражный суд с исками о признании сделок недействительными **не предоставлено (!)**

Однако в связи с вступлением в действие Налогового кодекса РФ **не признан утратившим силу** указанный Закон РФ "О налоговых органах Российской Федерации". НК РФ закрепляет общие полномочия налоговых органов, необходимые для выполнения возложенных на них различных **контрольных функций**, в том числе в сфере налоговых правоотношений при осуществлении контроля за полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов.

Отсутствие аналогичной нормы в НК РФ не лишает налоговые органы прав, предоставленных Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации". Кроме того, полномочия налоговых органов в сфере признания сделок недействительными должны реализовываться постольку, поскольку **это необходимо для выполнения возложенных на них задач**.

В соответствии со **ст. 53 АПК РФ** в случаях, предусмотренных федеральным законом,
государственные органы вправе обратиться с исками или заявлениями в арбитражный суд в защиту публичных интересов (!)

В определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О было указано, что **в случае не поступления в бюджет соответствующих средств**
для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе
в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов (!) предъявлять в суды иски:
•о признании сделок недействительными и
•взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам

Следовательно:

выводы суда первой инстанции об утрате налоговыми органами права на обращение в арбитражный суд с исками о признании сделок недействительными **нельзя признать обоснованными**

Проверяющие органы могут получать информацию:

- **о налогоплательщике**
- **о сделках**

Налоговый кодекс РФ в ст. 93.1
предусматривает
истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках

Должностное лицо налогового органа, **проводящее налоговую проверку**, вправе истребовать **у контрагента или у иных лиц**, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности **проверяемого налогоплательщика** (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию)

(п.1 ст. 93.1)

Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также **при рассмотрении материалов налоговой проверки** на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа **при назначении дополнительных мероприятий** налогового контроля (ч. 2 п. 1 ст. 93.1)

«В случае, если **вне рамок проведения налоговых проверок** у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у лиц,
располагающих информацией об этой сделке,
в том числе:

- **участников этой сделки** или
- **иных лиц**

(п.2 ст. 93.1)

Проверяющие органы могут квалифицировать организацию в качестве недобросовестного налогоплательщика и, обратившись в суд, доказывать это

Однако необходимо учесть следующие обстоятельства…

(1) Согласно п. 1 ст. 432 ГК
договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в надлежащих случаях **форме** достигнуто соглашение
по всем **существенным условиям** договора (по предмету, по условиям, установленным законом или соглашением сторон)

Между юридическими лицами, как правило, обязательна **письменная форма договора** (ст. 161 ГК) – исключение см. ст. 493 ГК форма договора розничной купли-продажи.

(2) **Совершение лицом**, получившим предложение о заключении договора (оферту)
в срок, установленный для ее принятия (акцепта),
действий по выполнению указанных в предложении условий (передача имущества, выполнение работы, уплата соответствующей суммы и т.п.)
считается акцептом,
если иное не предусмотрено законом,
иными правовыми актами или не указано в оферте

(3) В постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 предусмотрено:

«для признания соответствующих действий адресата оферты акцептом Гражданский кодекс РФ **не требует выполнения условий оферты <u>в полном объеме</u>»**

(4) Для квалификации указанных действий в качестве акцепта **достаточно**, чтобы лицо, получившее оферту (в том числе проект договора), приступило к ее исполнению на условиях, указанных в оферте и в установленный для ее акцепта срок (Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1996. № 9, стр.19)

(5) Для заключения договора необходимо, чтобы акцептант совершил действия, полностью соответствующие **хотя бы части** условий договора

(6) Если покупателями (товаров, услуг):

- платежи были произведены
- факт совершения сделки подтвержден

соответствующими первичными документами,

то действия обеих сторон по договору **подтверждают факт заключения и фактического исполнения договора**

Налоговые органы **обязаны (ст. 65 АПК РФ):**

доказать **сам факт недобросовестности** налогоплательщика и представить в суде соответствующие доказательства

В судебной практике нередко споры, связанные с возмещение НДС, рассматриваются арбитражными судами через призму недобросовестности налогоплательщика - это в свою очередь заставляет налогоплательщиков искать основания правомерности в предъявлении к возмещению сумм НДС

В чем может заключаться недобросовестность налогоплательщиков(?)

Рассмотрим примеры из судебной практики,

которые могут свидетельствовать о направленности действий налогоплательщика **исключительно на уклонение от уплаты налогов**, т.е. о недобросовестности налогоплательщиков

Пример 1. «Единственная цель – снизить налоговое бремя»

Действия (сделки) налогоплательщика заведомо искусственны и не имеют под собой разумной, экономически обоснованной деловой цели – цели извлечения прибыли

Основная цель – снизить налоговое бремя (!)

Например, ФАС Северо-Западного округа признал недобросовестной организацию, которая **отгрузила ввезенные на территорию России товары поставщику, находящемуся в процессе ликвидации и имеющему задолженность за ранее поставленные товары**

(Постановление от 22.03.06 г. по делу № А56-6934/2005)

Пример 2. «Несуществующие контрагенты, фиктивные хозяйственные операции» (1)

Отсутствует экономическая правоспособность участников сделок (поставщиков, покупателей),

реальность их существования сомнительна,

обязанность по уплате налогов в бюджет

ими **надлежащим образом не исполнена**

Например, дело компании ООО «Энерготехгрупп»

(Постановление Президиума ВАС РФ от 13.12.05 г. № 10048/05)

К обстоятельствам, свидетельствующим о фиктивности хозяйственных операций, в которых участвовал налогоплательщик,

отнесены следующие:

«Несуществующие контрагенты, фиктивные хозяйственные операции» (2)

(1) три учредителя из четырех участвующих в цепочке сделок организации ***отрицают свое отношение*** к соответствующим организациям;

(2) две организации, которые являются поставщиками товара, ***зарегистрированы по несуществующим адресам*;**

(3) один из поставщиков ***не находится по указанному им адресу***;

(4) ***до начала работы по договорам***, связанным с поставкой товаров, поставщиками в налоговые органы ***представлены нулевые декларации***;

(5) ***после начала работы*** ни один из поставщиков в налоговой отчетности ***не показал реальной экономической выгоды***

Пример 3. «Видимость расчетов»

Расходы по оплате товаров (работ, услуг) ***реально (фактически) не понесены (!)***

Создана только ***видимость произведенных расчетов*** – об этом могут свидетельствовать использованные налогоплательщиком формы и способы оплаты товара (работы, услуги), в частности, ***оплата векселями, зачет или уступка имущественных требований, использование заемных средств и т.д.***

Например, ФАС Северо-Западного округа отказал в возмещении **НДС**, поскольку **он был уплачен за счет заемных денежных средств, которые не были возвращены** на день вынесения решения судом первой и апелляционной инстанции, и **налоговая инспекция подтвердила невозможность возврата займа**

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.03.06 г. по делу № А56-14007/2005)

Пример 4. «Нетипичные сделки»

Используются сделки, ***не типичные для деятельности налогоплательщика:***

- нерентабельные, малоприбыльные операции,
- операций, не имеющие разумного объяснения необычной географии сделок

Например, суд установил, что сделка по реализации детских кроваток **не является характерной** для деятельности Общества.

При этом стоимость реализованных детских кроваток **значительно превышает** среднерыночную стоимость аналогичного товара.

Объем единовременной реализации (3800 штук) также превышает разумные и возможные пределы – **Общество не специализируется по данному виду деятельности**

(Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 08.04.05 г. по делу № Ф08-1153/2005-499А)

Пример 5. «Мнимые или притворные сделки»

Факты хозяйственной деятельности, на которые ссылается налогоплательщик, **не соответствуют действительности** и поэтому сделки налогоплательщика являются мнимыми или притворными (ст. 170 Гражданского кодекса РФ)

Например, налоговый орган доказал, что

(1) в адрес Общества **не осуществлялась фактическая транспортировка** комплектующих для производства детских товаров;

(2) **не осуществлялась транспортировка готового товара** в адрес покупателей;

(3) данные, указанные в транспортных накладных, **опровергаются** показаниями водителей;

(4) **отсутствуют** доказательства реальной **оплаты** товаров;

(5) **организации**, задействованные в схеме поставок комплектующих и в дальнейшем приобретении готовых детских товаров, зарегистрированы в г. Москве, но **по месту регистрации отсутствуют** и находятся в розыске

(Постановление ФАС Уральского округа от 08.11.05 г. по делу № Ф09-5033/05-С2)

Пример 6. «Экономически нецелесообразные сделки» (1)

Совершенные налогоплательщиком сделки не отвечают принципу экономической целесообразности, в частности,

(1) ***ничем не обусловлена*** передача подрядчиком практически всех выполняемых им работ субподрядчику;

(2) ***явно завышена*** цена покупки или ***явно занижена*** цена продажи;

(3) ничтожное вознаграждение посредника и т.п.

Например, суд, рассматривая дело, связанное с применением «игрушечной» схемы, не установил экономической целесообразности и обоснованности заключения ***«Заводом крупнопанельного домостроения»*** договоров на приобретение сырья для производства **мягких игрушек**, передачу этого сырья в переработку и последующую реализацию готовой продукции.

«Экономически нецелесообразные сделки» (2)

Налоговый орган, проверивший всю цепочку, выявил следующие факты:

(1) отсутствуют перевозчики материалов (сырья) и готовой продукции на каждом этапе их движения;

(2) **отсутствуют помещения** для хранения сырья, материалов, готовой продукции;

(3) отсутствуют договоры хранения, документы, подтверждающие перевозку сырья, материалов и готовой продукции;

(4) все организации, участвующие в схеме, были **созданы почти одновременно**;

(5) большинство организаций находилось в розыске либо они **не представляли отчетности.**

(Постановление ФАС Центрального округа от 30.03.06 г. по делу № А35-5099/05-С29)

Пример 7. «Предмет договора – оказание услуг»

Оплата производится по договорам о возмездном оказании услуг (ст. 779 ГК РФ), по которым **предмет не имеет реального материального выражения** (консультационные, информационные, маркетинговые, прочие аналогичные услуги)

Например, Обществом был заключен договор на оказание консультационно-информационных услуг по продвижению товаров на рынках Европейского союза и США, а также на проведение и участие в переговорах с определенными организациями.

Исполнителем по данному договору был назван генеральный директор фирмы – исполнителя услуг.

Гендиректор одновременно является коммерческим директором Общества (в соответствии со штатным расписанием!).

В ***должностные обязанности*** Гендиректора ***входило выполнение функций, указанных сторонами в качестве предмета договора об оказании информационно-консультационных услуг (!)***

(Постановление ФАС Уральского округа от 18.08.04 г. по делу № Ф09-3352/04-АК)

Пример 8. «Фирмы-однодневки»

В сделках участвуют карманные фирмы-однодневки, прослеживается аффилированность контрагентов (ст. 20 Налогового кодекса РФ) и/или их сговор.

Например, имеет место:

(1) ***совпадение*** или даже косвенное пересечение ***учредителей*** фирм, органов управления;

(2) ***сдача отчетности*** за фирму-однодневку бухгалтером «оптимизируемой» фирмы;

(3) систематическая и экономически ничем не обусловленная ротация фирм-покупателей или поставщиков, которые являются однодневками

НОВОЕ В СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ПО ВОПРОСАМ НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНОСТИ ДОГОВОРОВ

Для обеспечения единообразия судебной практики принято

Постановление Пленума ВАС РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

(от 12 октября 2006 г. N 53)

Судебная практика разрешения налоговых споров исходит из **презумпции добросовестности налогоплательщиков** и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Т.е. предполагается, что действия налогоплательщика, **имеющие своим результатом получение налоговой выгоды (!),**

экономически оправданы, а

сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Под налоговой выгодой понимается ***уменьшение размера налоговой обязанности*** вследствие, в частности,

- уменьшения налоговой базы,
- получения налогового вычета,
- налоговой льготы,
- применения более низкой налоговой ставки,
- а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Налоговая выгода <u>не может рассматриваться (!)</u> в качестве самостоятельной деловой цели.

Если судом будет установлено, что главной целью налогоплательщика, являлось

(1) получение дохода исключительно или преимущественно <u>за счет налоговой выгоды</u>

(2) <u>без намерения</u> осуществлять реальную экономическую деятельность, то

<u>суд может отказать в обоснованности получения налоговой выгоды</u>

Обоснованность получения налоговой выгоды ***не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения (либо эффективности использования)капитала (!)*** для осуществления экономической деятельности:

использование собственных, заемных средств,

эмиссия ценных бумаг,

увеличение уставного капитала и т.д.

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

В соответствии со ст. 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия <u>налоговым органом</u> оспариваемого акта, возлагается на этот орган (!).

Налоговым органом **<u>могут быть</u>** представлены в суд **доказательства необоснованного** возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

Налоговая выгода ***<u>может быть признана необоснованной (!)</u>:***

- если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом;
- если учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

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 следующие обстоятельства:

(1) ***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;

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

(1)

(3) 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;

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

(2)

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, ***суд должен исследовать***, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями)

Следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства

в совокупности и взаимосвязи (!) с иными обстоятельствами

(см. предыдущие слайды)

могут означать, что налоговая выгода получена налогоплательщиком необоснованно

Что делать?

Для того, чтобы:

- **исключить обвинение налогоплательщиков в недобросовестности**
- **обеспечить экономическую безопасность осуществления бизнеса**
- **избежать заключение договоров с недобросовестными партнерами**

можно порекомендовать…

При заключении договоров с контрагентами предусматривать:

1) в обязательном порядке обмен копиями свидетельств о государственной регистрации и о постановке на налоговый учет
2) ответственность контрагентов в размере убытков при исполнении заключенного договора «в случае отказа в признании расходов в налоговом учете и отказа в налоговых вычетах по НДС по первичным и фискальным документам, составленных контрагентами некорректно»
3) перечень должностных лиц, имеющих право подписи договорных, первичных и фискальных документов, а также их изменений, и оговаривать порядок подтверждения подписей новых должностных лиц, ранее не упоминавшихся в оговоренном перечне

БЛАГОДАРЮ
ЗА
ВНИМАНИЕ!!!