

**«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 в полном объеме**»

(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 возмещением 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. «Едиственная 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 не может рассматриваться (!)***  
***в качестве самостоятельной деловой цели.***

Если судом будет установлено, что  
главной целью налогоплательщика, являлось

**(1) получение дохода исключительно или  
преимущественно за счет налоговой выгоды**

**(2) без намерения осуществлять реальную  
экономическую деятельность, то**

**суд может отказать в обоснованности**  
**получения налоговой выгоды**



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 налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган (!).***

Налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

Налоговая выгода **может быть признана необоснованной (!)**:

- 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, составленным 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!!!**