



## **НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА: ОБОСНОВАННАЯ И НЕОБОСНОВАННАЯ**

**В.К.Мешалкин**

Об авторе

Мешалкин Василий Константинович

Окончил Московский государственный университет им. Ломоносова, юридический факультет. В 1998 г. пришел на работу в Издательский Дом "Экономическая газета". Был шеф-редактором приложения "Ваш партнер консультант", затем заместителем главного редактора еженедельника "Экономика и жизнь". Работал в должности главного редактора журнала "Официальные документы и разъяснения".

С 2006 г. является главным редактором газеты "ЭЖ-Юрист" - российской правовой еженедельной газеты, освещающей и анализирующей практику применения законов и иных правовых актов, судебную практику.

### **ВВЕДЕНИЕ**

Не секрет, что многие налогоплательщики в процессе своей деятельности в целях экономии средств используют те или иные способы "налоговой оптимизации" (налоговые схемы). Причем среди них имеются как откровенно криминальные (связанные, например, с подделкой документов и незаконным возмещением экспортного НДС), так и такие, которые внешне выглядят вполне легально, поскольку формально соответствуют букве закона, но по сути своей не имеют никакого экономического смысла и совершаются исключительно на бумаге.

В настоящее время таких налоговых схем существует великое множество.

К их числу можно отнести приобретение товара (работ или услуг) у фирм-однодневок; оформление штатных сотрудников организации в качестве предпринимателей и заключение с ними договоров на оказание услуг; "аренду" персонала у дочерней компании, находящейся на упрощенной системе налогообложения; выплату аффилированной компании значительных штрафов за невыполнение условий хозяйственного договора и другие подобные операции.

До недавнего времени налоговые органы и суды боролись с такими схемами, используя термин "недобросовестный налогоплательщик", который был введен в оборот Конституционным Судом РФ более пяти лет назад (см. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 N 138-О). Однако, как показала практика, указанный метод борьбы не оправдал себя. Ни законодатель, ни высшие судебные инстанции так и не смогли выработать четкие критерии, позволяющие установить факт недобросовестности налогоплательщика, поэтому от него решили отказаться.

Новое оружие борьбы с незаконной налоговой оптимизацией "изготовил" Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, который 12 октября 2006 г. принял Постановление N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

По словам Председателя ВАС РФ А. Иванова, в лице этого документа "суды получили инструмент, позволяющий выявлять незаконные налоговые схемы и привлекать бизнес к ответственности".

Постановление предписывает судам при разрешении налоговых споров оценивать уже не самого налогоплательщика (добросовестный он или нет), а его действия, то есть те хозяйственные операции, которые он совершает.

Из настоящей книги вы узнаете, что такое необоснованная налоговая выгода и чем она отличается от обоснованной.

В книге на конкретных примерах рассмотрены случаи возникновения у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды, а также ее последствия. На страницах книги автор подробно описывает существующие схемы налоговой оптимизации и подвергает их детальному анализу через призму Постановления Пленума ВАС РФ N 53.

Начинается книга с того, что автор обращается к существовавшему до недавних пор понятию "недобросовестный налогоплательщик". И сделано это не случайно. Дело в том, что своими корнями институт налоговой выгоды уходит именно к понятию "недобросовестный налогоплательщик". А потому для изучения вопроса, связанного с возникновением налоговой выгоды, необходимо вспомнить, какие именно налогоплательщики до недавних пор считались недобросовестными и как с ними "воевали" налоговые органы.

## Часть 1. ДОБРОСОВЕСТНЫЕ И НЕДОБРОСОВЕСТНЫЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Понятия "добросовестный налогоплательщик" и "недобросовестный налогоплательщик" нельзя встретить ни в Налоговом кодексе РФ, ни в другом федеральном законе о налогах и сборах. Но каждому, кто платит налоги, они конечно же известны. Авторство этих понятий принадлежит Конституционному Суду РФ.

### Добросовестные налогоплательщики

Понятие "добросовестный налогоплательщик" Конституционный Суд впервые использовал в своем Постановлении от 12.10.1998 N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Понятие "недобросовестный налогоплательщик" появилось позже - в Определении от 25.07.2001 N 138-О, которое Конституционный Суд вынужден был принять, чтобы разъяснить Постановление N 24-П.

Оба этих судебных акта были вынесены Конституционным Судом по делам, связанным с перечислением налоговых платежей через "проблемные" банки.

Вопрос, вставший тогда перед Конституционным Судом, заключался в том, что Закон РФ от 27.12.1991 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (действовавший в тот период времени) никак не определял момент исполнения обязанности по уплате налога. Он лишь устанавливал, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога (п. 3 ст. 11 Закона N 2118-1).

В ту пору налоговые органы и арбитражные суды исходили из того, что моментом исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога следовало считать момент поступления денежных средств в бюджет (см. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 04.04.1996 N 1 "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов", абз. 4 Письма Госналогслужбы России от 31.01.1997 "Об ответственности банков за неисполнение (несвоевременное исполнение) платежных поручений клиентов"). Соответственно, с тех налогоплательщиков, чьи налоговые платежи до бюджета не доходили, налоговики безжалостно списывали недоимки. При этом причины непоступления налогов в бюджет их особо не волновали.

Однако в ряде случаев причиной непоступления средств в бюджет были финансовые проблемы банков, а не налогоплательщиков. У отдельных банков, особенно в период кризиса 1998 г., попросту отсутствовали средства на корреспондентских счетах, необходимые для проведения платежей. Тогда же эти банки и получили неофициальный статус "проблемных".

В то время налогоплательщики все чаще стали попадать в ситуации, когда списанные с их расчетного счета деньги в бюджет не поступали, и налоговая инспекция проводила повторное списание налогов с их банковских счетов.

Именно в такой ситуации оказались две организации - АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и НИЦИАМТ. Они своевременно представили в обслуживающие их коммерческие банки платежные поручения на уплату налогов. Соответствующие денежные средства были списаны с расчетных счетов указанных организаций, но в бюджет не поступили, и налоговые инспекции взыскивали с них недоимки по налогам в бесспорном порядке. Организации, посчитав, что они фактически дважды заплатили налоги, обратились в Конституционный Суд с заявлением о проверке конституционности положений п. 3 ст. 11 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Рассмотрев заявление налогоплательщиков, Конституционный Суд РФ признал не соответствующей Конституции РФ сложившуюся практику и разъяснил, что обязанность налогоплательщика - юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка.

Кроме того, в Постановлении N 24-П суд указал, что "...повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности".

Так в судебной практике появилось понятие "добросовестный налогоплательщик".

К сожалению, в своем решении Конституционный Суд не разъяснил, какого налогоплательщика следует считать добросовестным, какими признаками обладает такой налогоплательщик и чем он отличается от иных (читай - недобросовестных) налогоплательщиков.

Несмотря на это, термин "добросовестность" сразу получил широкое распространение на практике.

Им стали оперировать как высшие судебные инстанции (см., например, Постановление КС РФ от 28.10.1999 N 14-П, Определение КС РФ от 01.07.1999 N 97-О, Определение ВС РФ от

17.06.1999 N 34-B99-1, Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.1999 N 6104/98 и др.), так и арбитражные суды нижестоящих инстанций (см. Постановления ФАС Дальневосточного округа от 07.04.1999 N Ф03-А51/99-2/303, Северо-Западного округа от 28.09.1999 N А42-2108/99-5, Центрального округа от 08.08.2000 N А35-1985/00-С10 и др.), а также налоговые органы.

Что интересно, ни в одном из последующих решений Конституционного Суда понятие "добросовестный налогоплательщик" так и не было раскрыто.

Не сделал этого и Высший Арбитражный Суд, активно применявший это понятие в своей деятельности.

Верховный Суд попытался сделать то, чего не сделали КС РФ и ВАС РФ. В Определении от 17.06.1999 он со ссылкой на Постановление N 24-П определил, что добросовестный налогоплательщик - это лицо, давшее распоряжение банку о перечислении соответствующих средств в уплату налога. Однако, как показало время, такое определение практикой воспринято не было.

1 января 1999 г. вступила в силу ст. 45 НК РФ, которая закрепила в Налоговом кодексе выводы, сделанные Конституционным Судом в Постановлении N 24-П.

Она установила, что "обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика".

### Недобросовестные налогоплательщики

Понятие "добросовестный налогоплательщик" неизбежно повлекло за собой появление понятия "недобросовестный налогоплательщик".

В 2001 г. в Конституционный Суд обратилось Министерство по налогам и сборам (ныне ФНС России) с просьбой разъяснить Постановление N 24-П. Поводом для такого обращения послужило то, что отдельные налогоплательщики специально стали осуществлять уплату налогов через "проблемные" банки. Причем некоторые из них делали это не за счет "живых" денег, а за счет средств, которые лишь формально появлялись на их банковских счетах.

Именно тогда широкое распространение получили так называемые "вексельные схемы".

Такая схема выглядела следующим образом.

Организация открывала счет в "проблемном" банке, который фактически не проводил платежи из-за отсутствия у него средств. Затем организация покупала вексель этого банка, например, за 30% от его номинальной стоимости. Этот вексель погашался на следующий день, и на расчетный счет организации в данном банке зачислялась сумма векселя по номиналу. С этой зачисленной суммы предприятие авансом платило налоги в бюджет на несколько месяцев вперед. При этом на самом деле деньги в бюджет не поступали, поскольку на корреспондентском счете банка реальных средств не было, а все эти операции проводились внутренними проводками банка.

С формальной точки зрения никаких нарушений со стороны тех, кто платил налоги подобным образом, не было. Денежный остаток на счете есть, платежка на уплату налогов в банк представлена. Получалось, что налогоплательщик, уплативший налог таким "оригинальным" способом, свои обязательства перед бюджетом исполнил, поскольку те условия, которые указаны в ст. 45 НК РФ и в Постановлении Конституционного Суда N 24-П, он выполнил.

В этой связи налоговое ведомство поставило перед Конституционным Судом вопрос о том, может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика, если эти суммы реально в бюджет не перечисляются из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика (на корреспондентском счете банка).

Рассмотрев обращение налогового органа, Конституционный Суд вынес Определение от 25.07.2001 N 138-О, в котором налогоплательщики, уклонявшиеся от уплаты налогов путем формального перечисления платежей через неплатежеспособные банки, были названы недобросовестными.

В Определении N 138-О Конституционный Суд разъяснил, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции, конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. А на недобросовестного налогоплательщика не должен распространяться режим правовой защиты, предусмотренный для добросовестного налогоплательщика.

Таким образом, Определение N 138-О разделило налогоплательщиков на "добросовестных" и "недобросовестных". При этом, к сожалению, никаких критериев, по которым можно было бы отличить одних от других, Конституционный Суд опять не установил. Но зато он указал, что

именно налоговые органы обязаны доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков.

На практике налоговые органы на местах стали применять понятие "недобросовестность" по делу и без дела, определяя недобросовестность налогоплательщика "на глазок".

Как определять недобросовестность налогоплательщика, не знали и суды, поэтому они тоже действовали по собственному усмотрению. В результате появилось огромное число налоговых споров, связанных с обжалованием решений налоговых органов, обвинявших налогоплательщиков в недобросовестности.

На первых порах вопрос добросовестности вставал исключительно в делах, связанных с формальной уплатой налогов. Приведем лишь несколько примеров из практики, когда в действиях налогоплательщика суды обнаруживали признаки недобросовестности.

Признаки недобросовестности	Судебные решения
Организация осуществляет уплату налогов через "проблемный" банк с использованием "вексельной схемы"	Постановления Президиума ВАС РФ от 28.08.2001 N 1497/01, от 29.10.2002 N 4621/01, от 22.10.2002 N 2045/01, ФАС Уральского округа от 18.10.2001 N Ф09-2559/01-АК и др.
Организация открывает счет для перечисления налогов в банке, заранее зная о том, что данный банк является "проблемным" и деньги на его корреспондентском счете отсутствуют	Постановления Президиума ВАС РФ от 08.12.2001 N 1322/01, ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2005 N А56-17135/04, Волго-Вятского округа от 13.01.2005 N А82-9489/2003-14, Поволжского округа от 24.12.2004 N А65-3111/2004-СА1-29 и др.
За организацию платит налоги другой налогоплательщик	Постановление ФАС Дальневосточного округа от 17.04.2002 N Ф03-А51/02-2/572 и др.
Организация платит налоги со счета, открытого в "проблемном" банке, хотя у нее имеется счет в другом банке, на котором имеется достаточный денежный остаток	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.12.2001 N А05-6981/01-340/12 и др.
Организация уплачивает налоги со счета в "проблемном" банке за счет средств, формально поступивших ей по недействительному договору от контрагента, чей счет открыт в том же банке	Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 13.09.2001 N Ф08-2558/2001-800А и от 25.09.2001 N Ф08-3074/2001-975А, Дальневосточного округа от 24.04.2002 N Ф03-А73/02-2/652 и др.

В дальнейшем понятие добросовестности (недобросовестности) стало применяться на практике все чаще. Причем тест на добросовестность налоговые органы стали применять не только в ситуациях, связанных с перечислением налогов в бюджет, но и в других ситуациях, что стало очередным поводом для обращения в Конституционный Суд.

#### Недобросовестные налогоплательщики и НДС

В Конституционный Суд обратилась организация, которой налоговый орган отказал в вычете НДС при экспорте товаров.

Вынесенное по результатам рассмотрения этой жалобы Определение от 16.10.2003 N 329-О стало очередным знаменательным этапом в развитии института добросовестности налогоплательщика. Предшествовали появлению этого Определения следующие события.

Налоговые органы, а вслед за ним и ФАС Уральского округа, отказали организации в вычете НДС при экспорте товаров. Ими было установлено, что товар, поставленный на экспорт, перед этим прошел длинную цепочку перепродавцов. И один из этих поставщиков не уплатил в бюджет НДС с операции по реализации данного товара.

В своей жалобе организация ссыалась на то, что она является добросовестным налогоплательщиком и не может нести ответственность за третьих лиц.

Конституционный Суд согласился с заявителем и указал, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Тем не менее в удовлетворении жалобы суд налогоплательщику отказал, мотивировав это тем, что решение вопроса о добросовестности или недобросовестности налогоплательщика в каждой конкретной ситуации относится к компетенции арбитражных судов.

И вновь Конституционный Суд не смог (или не захотел) установить критерии недобросовестности, и вопрос о недобросовестном поведении опять остался открытым.

Более того, отдав вопрос об установлении добросовестности на откуп арбитражным судам, Конституционный Суд не мог не осознавать, что ему придется неоднократно возвращаться к этой теме, так как при отсутствии единых критериев недобросовестности судебная практика не могла сформироваться. Так оно в результате и вышло.

Впоследствии Конституционному Суду еще неоднократно приходилось выявлять признаки недобросовестности в действиях налогоплательщиков и указывать на них судам. Например, недобросовестность была обнаружена Конституционным Судом в следующих ситуациях.

Признаки недобросовестности	Определения КС РФ
Один налогоплательщик платил налоги за другого налогоплательщика	Определение от 22.01.2004 N 41-О
Налогоплательщик претендовал на вычет НДС по товарам (работам, услугам), за которые он рассчитался неоплаченным имуществом	Определение от 08.04.2004 N 168-О
Налогоплательщик совершал сделки лишь для вида, без намерения создать соответствующие им экономические последствия, а единственной целью была экономия на налогах	Определения от 08.04.2004 N 169-О, от 08.06.2004 N 225-О и N 226-О, от 04.11.2004 N 324-О

Надо сказать, что после вынесения Конституционным Судом всех перечисленных Определений Высший Арбитражный Суд РФ призвал арбитражные суды оценивать добросовестность налогоплательщика через оценку заключенных им сделок на предмет их действительности.

В своем Письме от 11.11.2004 N С5-7/уз-1355 он так и указал:

"Заключенные сделки должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общими запретами недопустимости недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком. Принцип добросовестности в таком случае может использоваться правоприменителями в качестве критерия при разрешении налоговых споров".

#### Штрафы для недобросовестных налогоплательщиков

Говоря о недобросовестности налогоплательщика, отдельно стоит остановиться на Постановлении Конституционного Суда от 14.07.2005 N 9-П. В нем суд усмотрел недобросовестность в ситуации, когда налогоплательщик препятствует осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки.

Эта история началась с проверки, которую налоговики провели в компании ЮКОС за период 2000 - 2001 гг. Итогом ее стало доначисление ЮКОСу 40 млрд руб. налогов, пеней и штрафов. Причем 30 млрд руб. из 40 доначисленных пришлось на период времени, находящийся за границами трехлетнего срока давности, установленного ст. 113 НК РФ для привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Чтобы взыскать штрафы, налоговая инспекция обратилась в суд.

Предметом разбирательства в арбитражном суде стало решение налоговой инспекции о взыскании с ЮКОСа штрафа за неуплату НДС за январь - июль 2001 г., принятое налоговым органом 2 сентября 2004 г. ЮКОС посчитал, что в данном случае трехлетний срок давности по допущенным им нарушениям истек 1 августа 2004 г., а значит, решение налоговой инспекции, принятое 2 сентября 2004 г., - незаконно.

Спор дошел до Федерального арбитражного суда Московского округа. Разрешить этот спор московские судьи могли без труда. Ведь еще в феврале 2001 г. Пленум ВАС РФ разъяснил арбитражным судам, что при применении трехлетнего срока давности судам надлежит исходить из того, что моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о привлечении лица к налоговой ответственности (п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5).

Казалось бы, руководствуясь этими разъяснениями, ФАС Московского округа должен был отменить решение о привлечении компании ЮКОС к ответственности за неуплату НДС за январь - июль 2001 г. как незаконное, вынесенное за пределами срока давности. Тем более что аналогичные решения московский арбитраж принимал до этого неоднократно (см. Постановления ФАС Московского округа от 20.10.2004 N КА-А41/9494-04, от 18.10.2004 N КА-А40/9333-04, от 08.12.2003 N КА-А40/9540-03 и др.). Причем такие решения принимались не только в Москве, о чем свидетельствует практика других федеральных судов (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 12.08.2004 N А35-2069/03С3).

Однако вопреки всем ожиданиям Московский арбитраж засомневался в правильности применяемого им подхода к исчислению сроков давности и обратился в Конституционный Суд РФ с заявлением о проверке конституционности положений ст. 113 НК РФ.

Итогом рассмотрения положений ст. 113 НК РФ в КС РФ стали два неожиданных вывода.

#### Вывод первый

По мнению Конституционного Суда, процесс привлечения налогоплательщика к ответственности - это длительный процесс, состоящий из нескольких стадий. Он начинается с составления акта, который оформляется по итогам проверки налогоплательщика. А раз этот процесс начинается с составления акта, то, значит, дату составления акта и надо считать моментом привлечения лица к ответственности.

Следовательно, трехлетний срок, установленный ст. 113 НК РФ, надо считать не до момента вынесения налоговым органом решения о взыскании штрафа, а до момента оформления им акта проверки, в котором фиксируются налоговые нарушения. Иными словами, налоговому органу дается три года не для того, чтобы вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, а для оформления акта о выявленных нарушениях.

Тем самым, Конституционный Суд установил, по сути, новый порядок исчисления срока давности, отличный от того, которым все руководствовались до вынесения Постановления N 9-П.

#### Вывод второй

Этот вывод нам представляется более опасным, чем первый. Пропущенный налоговым органом трехлетний срок давности привлечения к ответственности может быть восстановлен судом. Это, по мнению Конституционного Суда, допускается в случае, когда со стороны недобросовестного налогоплательщика имели место "неправомерные действия, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени". Эти действия Конституционный Суд обозначил новым термином "воспрепятствование".

Таким образом, после принятия Конституционным Судом Постановления N 9-П налоговики получили возможность взыскивать с недобросовестных налогоплательщиков штрафы, даже если с момента совершения правонарушения прошло более трех лет.

\* \* \*

Итак, неоднократно рассматривая дела, так или иначе связанные с понятиями добросовестный (недобросовестный) налогоплательщик, Конституционный Суд, к сожалению, так и не определил четкие критерии недобросовестности.

В то же время, подвергнув анализу все судебные решения Конституционного Суда, в которых была затронута тема недобросовестности, можно сделать вывод, что, с точки зрения Конституционного Суда РФ, главный признак недобросовестности - это фиктивный характер сделок налогоплательщика, то есть совершение им таких сделок, которые не имеют разумной хозяйственной цели и направлены на уход от налогов.

#### Признаки недобросовестности в арбитражной практике

Как было сказано выше, ни законодатель, ни высшие судебные инстанции за все то время, пока применялся институт добросовестности налогоплательщика, так и не установили четкие критерии добросовестности.

Налоговики оценивали налогоплательщиков исходя из своих собственных представлений о добросовестности, а также исходя из существовавшей судебной практики.

Суды же, также не имея четкого представления о критериях добросовестности, вынуждены были обращаться к решениям и разъяснениям Конституционного суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, что, в свою очередь, не могло не привести к возникновению большого количества споров по вопросам, связанным с добросовестностью.

Обратимся к судебной практике и посмотрим, в каких ситуациях налоговые органы и арбитражные суды усматривали в действиях налогоплательщиков признаки недобросовестности.

Отсутствие у налогоплательщика кадрового состава или малочисленность работников.

Подозрения в недобросовестности возникали, как правило, в отношении тех организаций, в которых в числе сотрудников числились лишь руководитель и главный бухгалтер, или только руководитель, выполняющий также функции бухгалтера.

В то же время один этот факт сам по себе никогда не рассматривался в качестве безусловного признака недобросовестности налогоплательщика. Малочисленность организации всегда служила налоговикам лишь дополнительным доказательством недобросовестности налогоплательщика (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19.04.2006 N Ф04-1776/2006(21485-А27-34), Московского округа от 29.05.2006 N КА-А40/3232-06, Северо-Западного округа от 22.05.2006 N А56-14287/2005 и др.).

Отсутствие у налогоплательщика ресурсов, необходимых для осуществления предпринимательской деятельности.

Например, организация приобрела оборудование и заявила вычет "входного" НДС, представив необходимые документы. В ходе их проверки выяснилось, что вес приобретенного оборудования превышает грузоподъемность транспортных средств, на которых оно якобы перевозилось. Кроме того, налогоплательщик не смог объяснить, каким образом осуществлялась погрузка оборудования на транспорт. Необходимой спецтехникой для осуществления погрузочно-разгрузочных работ никто из лиц, участвовавших в приобретении оборудования, не обладал. Оценив эти обстоятельства, ФАС Московского округа признал налогоплательщика недобросовестным и в вычете НДС отказал (Постановление от 30.08.2006 N КА-А41/8017-06).

Или другой случай. ФАС Московского округа признал недобросовестным налогоплательщика, который по документам продавал белье собственного производства, имея при этом в штате всего одного сотрудника. Однако силами этого работника невозможно было произвести то количество продукции, которую продала фирма (Постановление от 01.08.2005 N КА-А40/6573-05).

Налогоплательщик заключает хозяйственные договоры и осуществляет платежи на счета фирм, имеющих признаки "фирм-однодневок".

"Однодневками" налоговые органы и суды считают те организации, которые отсутствуют по "юридическому адресу", не представляют отчетность в налоговые органы, имеют "номинальных" директоров и (или) учредителей (см. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 13.01.2006 N А56-3237/2005, Поволжского округа от 17.02.2005 N А55-7866/04-44).

В качестве примера здесь можно привести судебное решение ФАС Дальневосточного округа, который рекомендовал нижестоящему арбитражному суду проверить налогоплательщика на предмет добросовестности, поскольку организация, поставившая товар налогоплательщику, отсутствовала по адресу, указанному в документах, и не представляла отчетность в налоговую инспекцию (Постановление от 06.10.2004 N Ф03-А73/04-2/2476).

В судебной практике имеются случаи, когда суд признал недобросовестной организацию, чей поставщик на момент совершения сделки не был зарегистрирован в Едином государственном реестре юридических лиц (Постановления ФАС Поволжского округа от 18.01.2005 N А72-5058/04-6/470, Центрального округа от 25.01.2006 N А09-7353/04-22-12).

Интересно дело, рассмотренное ФАС Восточно-Сибирского округа. Разбирая спор между налоговой инспекцией и налогоплательщиком, суд установил, что гражданка, указанная в документах организации-поставщика в качестве ее руководителя, на самом деле таковой не являлась. Она была наркоманкой, и даже суд не смог ее допросить. На этом основании налогоплательщик был признан судом недобросовестным (Постановление от 11.10.2006 N А19-9507/06-52-Ф02-5282/06-С1).

Аналогичную ситуацию рассмотрел ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 03.07.2006 N А43-40136/2005-30-1244. Там организация перечисляла денежные средства своим субподрядчикам за выполненные работы по фиктивным сделкам. Судом было установлено, что субподрядные организации были зарегистрированы на граждан, потерявших свои паспорта и не имевших к этим организациям никакого отношения. Суд посчитал налогоплательщика недобросовестным и признал законным решение налоговой инспекции о доначислении организации НДС, налога на прибыль, пени и штрафов.



Похожий случай был рассмотрен и ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 21.06.2006 N Ф03-А51/06-2/2050).

ФАС Поволжского округа отказал налогоплательщику в вычетах НДС, поскольку, по мнению суда, осуществляя свою предпринимательскую деятельность, налогоплательщик действовал неразумно и неосмотрительно. Заключение сделок с недобросовестными налогоплательщиками носило систематический характер, что, видимо, и послужило основанием для принятия решения в пользу налогового органа (Постановление от 18.05.2006 N А55-12502/2005-3).

ФАС Северо-Кавказского округа также считает, что негативные последствия выбора недобросовестного партнера не могут быть переложены на бюджет при реализации права на налоговые вычеты. Поэтому предъявление к вычету сумм НДС по операциям с несуществующими поставщиками является необоснованным и образует состав налогового правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ (Постановление от 28.06.2006 N Ф08-2682/2006-1156А).

Минимальный уставный капитал организации налогоплательщика.

Налоговые органы и суды всегда рассматривали минимальный уставный капитал как признак недобросовестности налогоплательщика только в совокупности с иными признаками, например, такими, как отсутствие работников, имущества, отсутствие по месту регистрации и т.д. (Постановления ФАС Московского округа от 03.03.2006 N КА-А41/535-06, Северо-Западного округа от 13.11.2006 N А56-38462/2005 и др.).

Отсутствие у налогоплательщика подлинных документов, подтверждающих реальное движение товаров и материальных ценностей.

Таковыми документами могут быть: накладные, акты приема-передачи, путевые листы, иные документы, связанные с хранением и транспортировкой товаров (см. Постановления Президиума ВАС РФ от 29.10.2002 N 4621/01, от 22.10.2002 N 2045/01, ФАС Волго-Вятского округа от 05.08.2005 N А39-4709/2004-370/11 и др.).

Например, ФАС Дальневосточного округа признал недобросовестным предпринимателя, который, претендуя на вычет по НДС, не смог документально подтвердить факт транспортировки, отгрузки и получения товара от поставщика (Постановление от 28.06.2006 N Ф03-А24/06-2/1793).

В этой связи стоит упомянуть Постановление Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 N 15825/05. Президиум ВАС РФ засомневался в добросовестности налогоплательщика, который вывез на экспорт товар (конденсаторы), маркированный этикетками завода "Элеконд" (г. Сарапул). Сомнения возникли потому, что на таможенные выписки, что эти этикетки не принадлежат указанному заводу. При этом никто, кроме этого завода, в России такие конденсаторы не производит. Суд также выяснил, что количество поставленных на экспорт конденсаторов значительно превышает количество конденсаторов, произведенных заводом "Элеконд" за все годы их изготовления. Президиум вернул дело на новое рассмотрение. Очевидно, что такой экспортер свой вычет не получит, поскольку арбитражный суд добросовестным его уже не назовет.

С этими же конденсаторами связано еще одно дело. В Постановлении от 22.03.2005 N 15909/04 Президиум ВАС РФ признал неподтвержденным факт экспорта товара в ситуации, когда выяснилось, что производитель конденсаторов произвел их меньше, чем у экспортера прошло по документам. Этот экспортер, претендовавший на вычет НДС, по мнению Президиума ВАС РФ, оказался недобросовестным налогоплательщиком. Соответственно, в вычете ему было также отказано.

Представляет интерес и упоминавшееся уже Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа N А19-9507/06-52-Ф02-5282/06-С1, которое тоже касается вычетов по НДС. Суд установил, что налогоплательщик не мог реально перевезти купленные им товары, поскольку данные о машинах, перевозивших товар, указанные им в документах на перевозку, оказались фальшивыми. Наряду с другими это обстоятельство позволило суду сделать вывод о недобросовестности налогоплательщика, претендовавшего на вычет, и, как следствие, отказать ему в вычете.

Отсутствие "реальных затрат" при уплате НДС.

Примером здесь может служить следующее дело. Один и тот же гражданин Д. выступал участником двух компаний. Между компаниями имелась взаимная непогашенная задолженность за поставку товара. Одна из компаний и Д. предоставили другой компании заем. Полученный заем компания использовала на приобретение товара у третьих лиц, а НДС, уплаченный поставщикам, поставила к вычету. ФАС Западно-Сибирского округа решил, что налогоплательщик не понес реальных затрат по уплате НДС при оплате товаров, и потому не имеет права на вычет (Постановление от 24.01.2005 N Ф04-9513/2004(7876-А67-25)).

Отсутствие в действиях налогоплательщика разумной деловой цели или, говоря иначе, наличие в действиях налогоплательщика "налоговой схемы", направленной на уклонение от уплаты налогов.

Так, например, ФАС Волго-Вятского округа обнаружил схему по незаконному возмещению из бюджета НДС в действиях организации, которая приобретала товар путем заключения мнимых сделок, позволяющих искусственно увеличить его стоимость. Затем товар вывозился на экспорт. При этом реальных затрат на приобретение этого товара организация не несла (Постановление от 24.04.2006 N А43-2066/2005-31-90).

Аналогичная схема была выявлена ФАС Дальневосточного округа (Постановления от 02.08.2006 N Ф03-А51/06-2/2369, от 22.06.2006 N Ф03-А51/06-2/1518 и др.) и Московского округа (Постановления от 21.04.2004 N КА-А40/2812-04, от 29.09.2004 N КА-А40/8635-04).

ВАС РФ выявил недобросовестность в действиях налогоплательщика-экспортера, который реализовывал товар по ценам ниже закупочной и обеспечивал прибыльность своей деятельности исключительно за счет возмещения НДС из федерального бюджета (Постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 N 10423/04).

Или еще случай. Организация претендовала на применение ставки НДС 0% и возмещение НДС по товару, поставленному на экспорт. Однако при судебном разбирательстве было установлено, что эта организация и все ее поставщики были зарегистрированы в один день одним и тем же лицом. Суд также выяснил, что поставщики товара иной деятельности, кроме поставки экспортируемого товара по цепочке, не осуществляли. Акты приемки-передачи товара составлялись на одном складе. Организация получила валютную выручку и в тот же день оплатила товар по всей цепочке поставщиков. Все эти факты позволили ФАС Северо-Западного округа сделать вывод о недобросовестности налогоплательщика (Постановление от 27.07.2005 N А21-9657/04-С1).

Надо отметить, что довольно часто в судебной практике встречаются случаи, когда налогоплательщики создают искусственный денежный оборот. Например, организация искусственно создает и систематически поддерживает ситуацию превышения суммы налоговых вычетов над суммой НДС, подлежащей уплате в бюджет по операциям по реализации товаров. Таких налогоплательщиков налоговые органы и суды тоже обвиняют в недобросовестности (Постановления ФАС Дальневосточного округа от 12.07.2006 N Ф03-А51/06-2/1466, Волго-Вятского округа от 03.04.2006 N А79-9108/2005 и др.).

Недобросовестным налогоплательщиком была названа организация, которая с целью уклонения от уплаты НДФЛ и ЕСН выплачивала своим сотрудникам заработную плату "в конвертах". Ей налоговый орган доначислил налоги расчетным путем на основании полученной информации об этой организации и ее работниках. Арбитражный суд такие действия налогового органа признал законными (Постановление ФАС Уральского округа от 22.09.2005 N Ф09-4201/05-С2).

Недобросовестными налогоплательщиками признаются также и те, кто выплачивает доходы своим работникам через страховые выплаты (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.08.2005 N Ф08-3797/2005-1515А).

ФАС Московского округа увидел незаконную схему по оптимизации налогов в ситуации, когда учредитель оказывал своей организации консультационные услуги. При этом он находился на упрощенной системе налогообложения и платил единый налог в размере 6% суммы дохода, а его организация, находясь на общем режиме, уплачивала налог на прибыль по ставке 24%.

На основании представленных актов об оказании услуг суд высчитал, что в течение квартала консультантом были оказаны ежедневные консультации сотрудникам организации в объеме 528 часов, что составляет при их 8-часовом рабочем дне 66 дней. То есть, в течение квартала практически все рабочее время сотрудников было занято общением с консультантом. Такой объем предоставленных услуг судьи посчитали нереальным. Суд пришел к выводу, что организация таким образом занижала налогооблагаемую прибыль. Она переводила часть своей выручки, подпадающей под обложение налогом по ставке 24%, на учредителя (консультанта), уплачивавшего с поступающих сумм налог по ставке 6%. Суд согласился с налоговым органом, доначислившим организации налог на прибыль (Постановление от 19.05.2005 N КА-А40/3867-05).

Известны практике и другие подобные случаи. Так, ФАС Западно-Сибирского округа признал недобросовестным налогоплательщиком организацию, которая платила за услуги по договору аутсорсинга аффилированной организации (учредитель и руководство одной организации являлись учредителями, руководителями и главным бухгалтером другой). Судом было установлено, что организации намеренно перераспределяли доходные и расходные статьи между собой, и делалось это исключительно с целью экономии на налогах (Постановление от 20.06.2005 N Ф04-3725/2005(12156-А46-26)).

\* \* \*

Подвергнув анализу судебную практику, сформировавшуюся по вопросу добросовестности (недобросовестности) налогоплательщика, можно сделать вывод, что арбитражные суды понимали недобросовестность налогоплательщика точно так же, как и Конституционный суд РФ,

считая, что недобросовестность налогоплательщика имеет место тогда, когда действия (сделки) налогоплательщика лишены разумной деловой цели.

Однако несмотря на практически единое понимание со стороны высших судебных инстанций того, что есть недобросовестность налогоплательщика, проблема применения данного института на практике продолжала существовать и требовала решения.

При этом пути ее решения предлагались разные.

Кто-то предлагал легализовать понятие "недобросовестность", дав ему четкое и недвусмысленное определение в Налоговом кодексе.

Кто-то считал, что разъяснить это понятие должен Конституционный Суд (в который уже раз!), поскольку именно он ввел его в оборот.

Иные считали, что Минфину России следовало систематизировать существующие схемы незаконной налоговой оптимизации и ввести на уровне закона запрет на их практическое применение.

Но в итоге инициативу взял на себя Высший Арбитражный Суд. Он решил вовсе отказаться от деления налогоплательщиков на добросовестных и недобросовестных и предложил новый подход к борьбе с недобросовестными налогоплательщиками.

12 октября 2006 г. на свет появилось Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

## **Часть 2. НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА**

### Налоговая выгода

Постановлением N 53 Высший Арбитражный Суд РФ взамен понятия "недобросовестный налогоплательщик" ввел в правоприменительную практику совершенно новое понятие - "налоговая выгода".

При этом в отличие от Конституционного Суда, который за восемь лет так и не смог дать определение термину "недобросовестный налогоплательщик", Высший Арбитражный суд не только ввел новое понятие в оборот, но и сразу дал ему легальное определение.

В п. 1 Постановления N 53 сказано, что 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.

Поясним это.

Как правило, любая хозяйственная операция, проводимая налогоплательщиком, влечет за собой возникновение у него определенных обязательств, связанных с исчислением и уплатой налогов. Например, организация, продав товар, обязана с полученной выручки исчислить НДС, а также учесть полученный доход при расчете налога на прибыль.

Предприятие, купившее основное средство, будет вынуждено потом платить налог на имущество.

Выплата заработной платы сотруднику налагает на работодателя обязанности исчисления и удержания налога с доходов работника. И так далее.

Размер своих обязательств перед бюджетом налогоплательщик может снизить. Действующее налоговое законодательство предусматривает для этого следующие возможности - уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, использование налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств одним из перечисленных способов рассматривается теперь как получение им "налоговой выгоды".

Пример. Организация купила товары. При исчислении налога на прибыль она учла в составе расходов стоимость приобретенных товаров, а НДС, уплаченный поставщику, поставила к вычету. Тем самым организация уменьшила свои обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль и по НДС. Уменьшение налоговой обязанности и есть налоговая выгода для налогоплательщика.

Чтобы получить налоговую выгоду налогоплательщику никаких специальных действий предпринимать не надо. Как сказано в Постановлении N 53, 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.

То есть изначально предполагается, что налогоплательщик вправе получить налоговую выгоду (например, получить вычет НДС, включить в состав расходов затраты, применить льготу и т.д.), если он правильно оформил все необходимые документы и вовремя представил их в налоговый орган. В получении налоговой выгоды налоговый орган может отказать, если он докажет, что сведения, указанные налогоплательщиком в поданных им документах, недействительны.

Следует обратить внимание, что основанием для отказа в получении налоговой выгоды могут служить только доказательства, добытые налоговым органом, а никак не подозрения. Этим Высший Арбитражный Суд РФ, по сути, еще раз подтвердил, что в налоговых правоотношениях действует презумпция добросовестности налогоплательщика, о которой ранее неоднократно говорил Конституционный Суд РФ.

В то же время Высший Арбитражный Суд указал, что налоговая выгода может быть как обоснованной, так и необоснованной.

Как следует из Постановления N 53, налоговая выгода не признается обоснованной, если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением им реальной деятельности, а также тогда, когда налогоплательщик учитывает операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учитывает операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). И наоборот, если действия налогоплательщика экономически оправданы и сведения, содержащиеся в отчетности, достоверны, то полученная налоговая выгода признается обоснованной.

Рассмотрим такой, довольно распространенный на практике, случай.

Пример. Организация оказывает услуги в области консалтинга. Чтобы уменьшить налог на прибыль и не платить ЕСН с заработка работников, организация регистрирует своих сотрудников в качестве индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы", и заключает с ними договоры на оказание услуг.

Суммы, перечисленные предпринимателям, организация включает в состав расходов при исчислении налога на прибыль, а ЕСН не платит вовсе.

При этом работники-предприниматели регулярно приходят на работу в организацию, подчиняются правилам внутреннего трудового распорядка, уходят в отпуска, ежемесячно получают вознаграждение за оказание организации услуг.

Очевидно, что в данном случае изменение статуса работников происходит только на бумаге. Де-факто не меняется ничего.

Работники как были сотрудниками организации, так ими и остались, несмотря на то что де-юре они стали предпринимателями. А вот организация, оформив отношения с работниками подобным образом, получает существенную экономию на налогах.

С формальной точки зрения действия организации вроде бы законны. Однако реально между работниками (предпринимателями) и организацией имеют место именно трудовые отношения, а не гражданско-правовые (оказание услуг по гражданско-правовому договору).

А вот другой пример из практики.

Пример. Организация регулярно перечисляет индивидуальному предпринимателю вознаграждение за оказание услуг в области управления или за консультационное обслуживание. При этом такой предприниматель является аффилированным лицом данной организации (например, является ее учредителем). Применяя УСН, он платит с полученного дохода единый налог с доходов по ставке 6%.

Зачастую необходимость получения подобного рода услуг ничем не обусловлена. Все услуги предприниматель оказывает организации только на бумаге. Никакого экономического эффекта от подобных консультаций организация, конечно же, не получает. А единственный смысл такой операции - экономия на налоге на прибыль. Ведь предприниматель заплатит с полученного дохода всего 6%, в то время как организация заплатила бы 24%.

В рассмотренных примерах действия организации - налогоплательщика не направлены на достижение экономического результата и разумных экономических причин не имеют, а осуществлены лишь с единственной целью - экономии на налогах. Подобное уменьшение налоговой обязанности, осуществленное налогоплательщиком посредством операций, лишенных экономического смысла, Высший Арбитражный Суд как раз и называет необоснованной налоговой выгодой.

## Необоснованная налоговая выгода

В Постановлении N 53 Высший Арбитражный Суд РФ указал на ряд обстоятельств, наличие которых может свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Отметим, что в перечне указанных обстоятельств нет ничего принципиально нового. Ранее все эти обстоятельства рассматривались налоговыми органами и судами в качестве признаков недобросовестности налогоплательщика. Высший Арбитражный Суд лишь систематизировал их и придал им немного другой статус.

Итак, ВАС РФ считает, что о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды могут свидетельствовать следующие обстоятельства.

Невозможность реального осуществления налогоплательщиком соответствующих операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Например, уже после принятия Постановления N 53 ФАС Восточно-Сибирского округа рассмотрел такое дело.

Пример. Налоговая инспекция отказала организации в возмещении суммы НДС, которую она уплатила предпринимателю - поставщику лесопродукции, так как усмотрела возникновение у организации необоснованной налоговой выгоды. Налоговый орган в суде доказал, что предприниматель - поставщик не мог в тот период времени, когда совершались сделки, вести предпринимательскую деятельность, так как находился под стражей, а затем был осужден и отбывал наказание.

Суд пришел к выводу, что сделки, совершенные организацией, были направлены не на осуществление финансово-хозяйственной деятельности и получение экономической выгоды от нее, а лишь на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость без фактического осуществления участниками соответствующих хозяйственных операций (перевозки, хранения, передачи) (Постановление от 13.11.2006 N А19-14658/06-33-Ф02-6262/06-С1).

В качестве иллюстраций можно также привести другие случаи, имевшие место на практике.

Пример. Согласно документам, организация произвела определенное количество товара. Расходы на его производство она учла при исчислении налога на прибыль и НДС.

Однако в ходе проверки выяснилось, что производственные мощности организации не позволяют ей произвести то количество товара, которое она отразила в учете. Следовательно, налоговая выгода (в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль и НДС), которую получила организация, может быть признана необоснованной.

Пример. Организация оплатила транспортной компании услуги по перевозке замороженного товара в другой город. Произведенные расходы она учла у себя при налогообложении прибыли. НДС, уплаченный перевозчику, организация приняла к вычету.

При встречной проверке выяснилось, что автомобили перевозчика, на которых согласно документам перевозился груз организации, на самом деле не были приспособлены для перевозки подобных грузов, так как никогда не были оснащены холодильными камерами. Кроме того, путевые листы на перевозку груза в другой город в транспортной компании не оформлялись. Указанные обстоятельства могут свидетельствовать о фиктивности данной сделки и, соответственно, о необоснованности налоговой выгоды, полученной организацией.

Отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности из-за отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств.

Пример. Допустим, организация оплатила консультационные услуги и учла их стоимость в составе затрат при исчислении налога на прибыль. В ходе встречной проверки обнаружилось, что у исполнителя нет и никогда не было специалистов, которые могли бы оказать заказчику подобные услуги. В штате организации-исполнителя числится только директор, не имеющий специального образования.

Представляется, что налоговый орган может расценить уменьшение организацией налоговой базы по налогу на прибыль на стоимость консультационных услуг как получение необоснованной налоговой выгоды.

Еще одна подобная ситуация.

Пример. Согласно документам строительная организация, будучи генподрядчиком, наняла для проведения отдельных строительных работ субподрядчиков и оплатила их работы. Затраты на оплату работ субподрядчиков были включены в состав расходов, а уплаченный НДС поставлен к вычету.

В ходе встречной налоговой проверки выяснилось, что необходимого количества специалистов строительных специальностей у организации-субподрядчика не было. У нее также отсутствовали и основные средства, необходимые для проведения строительных работ.

В данном случае выявленные факты позволяют налоговому органу отказать налогоплательщику в вычете НДС по субподрядным работам, а также в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль в части стоимости субподрядных работ.

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.

Здесь в качестве примера можно привести такой случай.

Пример. Организация, применяющая упрощенную систему налогообложения, приобретает основное средство. Не желая переходить на общую систему налогообложения из-за превышения лимита стоимости основных средств в 100 млн руб., организация не отражает у себя в учете данную операцию и продолжает применять "упрощенку".

Подобные действия организации влекут за собой возникновение у нее необоснованной налоговой выгоды.

Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Президиум ВАС РФ в конце 2006 г. рассмотрел следующее дело.

Пример. Организация вывезла на экспорт приобретенный товар, применила ставку НДС 0% и заявила к возмещению соответствующие суммы "входного" НДС.

Налоговый орган, усомнившись в правомерности действий налогоплательщика, обратился к производителю товара и на таможенную, которая осуществляла его выпуск на экспорт. Из представленных таможенной и заводом-изготовителем документов следовало, что приобретенные и реализованные на экспорт товары в действительности заводом-изготовителем никогда не продавались и никак не могли оказаться у экспортера. Под видом заявленного товара на экспорт на самом деле вывозились бытовые отходы.

Президиум ВАС РФ в вынесенном решении указал, что в данном случае деятельность организации-экспортера сводилась к оформлению документов для возникновения у него возможности заявить к возмещению налог на добавленную стоимость, а потому налоговая выгода, полученная налогоплательщиком, является необоснованной (Постановление Президиума ВАС РФ от 28.11.2006 N 7752/06).

Выявив хотя бы одно из перечисленных выше обстоятельств в деятельности налогоплательщика, налоговый орган, а вслед за ним и суд, могут признать полученную налоговую выгоду необоснованной с соответствующим пересчетом всех налоговых обязательств перед бюджетом (уже без учета полученной налоговой выгоды).

### Деловая цель

Хозяйственные операции, совершаемые налогоплательщиком, обязательно должны быть нацелены на достижение им в конечном итоге определенного экономического эффекта. Поэтому любая сделка налогоплательщика должна быть обусловлена разумными экономическими или иными причинами, то есть иметь деловую цель.

При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если целью, преследуемой налогоплательщиком, является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то суд может отказать налогоплательщику в признании обоснованности получения налоговой выгоды.

Отметим, что данный подход Высшего Арбитражного Суда не является чем-то новым.

Подобные выводы уже неоднократно звучали из стен Конституционного Суда РФ.

Так, в Определении Конституционного Суда РФ от 08.06.2004 N 226-О было сказано, что сделки, совершенные без намерения создать реальные хозяйственные последствия, а лишь с целью уклонения от уплаты налогов, являются ничтожными в силу своей антисоциальности.

А в Определении от 08.04.2004 N 168-О суд указал на недопустимость использования инструментов гражданско-правовых отношений для создания схем незаконного обогащения за счет бюджетных средств.

В качестве иллюстрации последствий подобных сделок можно привести достаточно распространенный на практике случай.

Пример. Организация, чтобы снизить нагрузку по ЕСН, создает "дочку", работающую на "упрощенке", и оформляет в нее своих сотрудников. "Арендованные" сотрудники работают в материнской компании на основании договора между юридическими лицами. Такая "дочка" платит в бюджет только пенсионные взносы и единый налог, а ее доход равен расходам на оплату труда и обязательное пенсионное страхование. Кроме оказания услуг материнской компании, ничем другим "дочка" не занимается.

Очевидно, что такая схема выстроена лишь с целью экономии на налогах. Учитывая разъяснения Высшего Арбитражного Суда и Конституционного Суда РФ, любую подобную экономию на налогах следует считать незаконной.

Показательным примером в данном случае служит следующее дело, рассмотренное ФАС Северо-Западного округа.

Пример. Налоговый орган провел проверку организации, заявившей вычеты по НДС. В ходе проверки им было установлено, что динамика деятельности организации свидетельствует о систематическом возмещении НДС и увеличении дебиторской задолженности при отрицательных хозяйственных результатах. Налоговый орган, в частности, установил, что согласно данным отчета о прибылях и убытках по состоянию на 01.01.2006 рентабельность продаж составляет всего 0,002%, а при выручке больше 386 млн руб. имеется убыток. Эти обстоятельства позволили налоговикам заподозрить налогоплательщика в том, что в его деятельности отсутствует экономический смысл. Единственное, ради чего можно было заниматься подобной деятельностью, - это возможность получения из бюджета сумм НДС. Подобная деятельность организации вызвала подозрения и у суда кассационной инстанции, который направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции (Постановление от 30.11.2006 N А56-22597/2006).

При возникновении споров с налоговыми органами установление наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика производится судом с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При рассмотрении налогового спора суд должен дать оценку того, насколько проводимые налогоплательщиком операции экономически оправданы.

Вот, например, случай из практики, когда суд посчитал экономически неоправданными и неразумными расходы, произведенные налогоплательщиком.

Пример. Организация приобретала товар у поставщика. По условиям договора товар мог оплачиваться поставщику в течение 5 - 9 дней после поставки. Одновременно или на следующий день организация заключала договор о продаже этого же товара. Условия оплаты, как правило, - в пятидневный срок с момента продажи.

В результате этих операций у организации возникало денежное требование к покупателям по оплате отгруженного товара. Данное требование она переуступала по договору факторинга банку.

Налоговый орган установил, что по условиям договоров с банком организация за два дня пользования денежными средствами уплатила финансовому агенту вознаграждение из расчета 4302% годовых. При этом ставка рефинансирования ЦБ РФ в тот период времени составляла 19,5% годовых.

Налоговый орган пришел к выводу, что выплата финансовому агенту вознаграждения в таком размере является явно экономически неоправданной, и обвинил организацию в получении необоснованной налоговой выгоды в виде экономии по налогу на прибыль. Арбитражный суд поддержал налоговиков (Постановление ФАС Московского округа от 25.10.2006 N КА-А40/9338-06).

Немаловажно, что Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении N 53 обязал суды выяснять причины и цели совершения налогоплательщиком "подозрительных" операций. При этом суды должны исходить из того, что отказать налогоплательщику в налоговой выгоде лишь на основании формальных признаков нельзя.

Поэтому такие обстоятельства, как 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; проведение расчетов с использованием одного банка; осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций сами по себе не могут служить достаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Перечисленные обстоятельства могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды только в совокупности и взаимосвязи с теми четырьмя обстоятельствами, с которыми Высший Арбитражный Суд напрямую связывает возникновение у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды (см. с. 37 - 41).

Практика показывает, что суды не поддерживают формальный подход в спорах, связанных с признанием полученной налогоплательщиком налоговой выгоды необоснованной. Об этом говорят следующие случаи.

Пример. Общество заключило с организацией договор подряда на ремонт принадлежащих обществу транспортных средств и оплатило эти ремонтные работы. НДС, оплаченный подрядчику, общество поставило к вычету.

При проверке налоговая инспекция выяснила, что подрядчик по адресу, указанному в его учредительных документах и выставленных им счетах-фактурах, не находится и собственные производственные мощности, необходимые для проведения ремонтных работ, у него отсутствуют. Кроме этого, налоговики усомнились в экономической целесообразности проведения ремонта транспортных средств. По их мнению, обществу выгоднее было купить другие транспортные средства, а не ремонтировать свои. Однако суд встал на сторону налогоплательщика. Он указал, что отсутствие подрядчика по месту его регистрации и отсутствие у него производственных мощностей еще не являются доказательствами фиктивности совершенной сделки. Сомнения налоговиков в целесообразности ремонта суд также не поддержал, указав, что только общество вправе решать, что ему делать с собственным транспортом - ремонтировать или покупать новый (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.01.2007 N А19-19062/06-20-Ф02-7334/06-С1).

Аналогичный случай был рассмотрен ФАС Дальневосточного округа, который также не поддержал налоговиков (Постановление от 28.12.2006 N Ф03-А73/06-2/5056).

А вот другой случай.

Пример. Компания приобрела у ООО лом черных металлов, который в дальнейшем реализовала на экспорт через комиссионера. НДС, уплаченный поставщику лома, компания поставила к вычету.

Налоговая инспекция посчитала данную операцию фиктивной, лишенной деловой цели. Свои выводы она сделала на основании того, что в штате компании состояло всего три человека, рентабельность сделки составила всего 1,5%, компания не имела ни складов, ни транспорта для перевозки товара.

Суд, рассмотревший возникший спор, пришел к выводу, что обвинения налоговиков основаны лишь на формальных признаках. Совокупность и взаимосвязь выявленных признаков с иными обстоятельствами, свидетельствующими о том, что данные операции фиктивны, налоговый орган доказать не смог. Поэтому суд встал на сторону налогоплательщика (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2007 N А56-18795/2006).

#### Осмотрительность и осторожность

Отдельного внимания заслуживает вопрос об ответственности налогоплательщика за действия своего контрагента.

Высший Арбитражный Суд РФ в Постановлении N 53 указал, что налогоплательщик не должен и не может отвечать за своего контрагента. Поэтому неуплата контрагентом налогов не может служить основанием для отказа налогоплательщику в получении налоговой выгоды.

В то же время Высший Арбитражный Суд призвал налогоплательщиков при выборе контрагентов действовать с "должной осмотрительностью и осторожностью". Иначе претендовать на получение налоговой выгоды они не смогут.

Что следует понимать под "должной осмотрительностью и осторожностью"?

ВАС РФ это не пояснил. Однако, очевидно, что во избежание неблагоприятных последствий налогоплательщику, перед тем как совершить сделку с контрагентом, необходимо удостовериться, что последний реально существует, осуществляет хозяйственную деятельность, имеет органы управления и действительно находится в том месте, которое указано в его учредительных



документах, а также документах, которые он оформляет при совершении сделок (договоры, счета-фактуры, накладные и т.д.).

Представляется, что налогоплательщику, чтобы не быть обвиненным в неосмотрительности и неосторожности при выборе контрагента, необходимо до совершения сделки получить о нем как можно больше достоверной информации.

Для этого, в первую очередь, необходимо запросить у контрагента копии его учредительных документов и "свежую" выписку из Единого государственного реестра юридических лиц (ее можно получить самостоятельно, обратившись в налоговую инспекцию).

При подписании договоров, актов, соглашений с контрагентами желательно идентифицировать личность того человека, кто подписывает такие документы со стороны контрагента.

Получая или оформляя накладные, счета-фактуры и другие документы, неплохо было бы получить подтверждение от контрагента о том, что лицо, их подписавшее, имеет соответствующие полномочия.

В противном случае, если вдруг окажется, что ваш контрагент по сделкам налоги в бюджет не платит, по "юридическому" адресу не находится и является "фирмой-однодневкой", вы можете лишиться полученной налоговой выгоды.

Так, например, при рассмотрении одного спора налогоплательщик был "обвинен" в неосмотрительности в выборе контрагента, не платившего налоги, поскольку не сверил подписи в документах, полученных от поставщика (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.11.2006 N Ф08-6117/2006-2546А).

Показательным является такой случай.

Пример. Предприниматель нашел себе организацию-поставщика продукции по электронной почте. Информацией об учредителях, руководителе и бухгалтере этой компании он не поинтересовался. Все договоры заключал с лицом, личность которого установить не удалось. Заявки на поставку товара делал по телефону, оплату производил по реквизитам третьих лиц по письменной просьбе поставщика. При проверке оказалось, что компания - поставщик зарегистрирована по подложным документам и налоги не платит.

Все эти обстоятельства позволили суду прийти к выводу, что предприниматель не проявил должную степень заботливости и осмотрительности при осуществлении предпринимательской деятельности. В итоге ему было отказано в возмещении НДС по приобретенному товару (Постановление ФАС Уральского округа от 05.12.2006 N Ф09-10796/06-С2).

#### Переквалификация

Если налоговый орган установит, что налогоплательщик применяет незаконные способы налоговой оптимизации, то ему придется обратиться в суд, чтобы взыскать с налогоплательщика недоплаченные налоги (п. 1 ст. 45 НК РФ).

В суде именно налоговый орган должен доказывать, что налогоплательщик в результате совершенных им действий получил налоговую выгоду необоснованно. При этом самому налогоплательщику не надо оправдываться, поскольку в отношении него действует презумпция добросовестности. Хотя никто не лишает налогоплательщика права представить в суд свои доказательства, которые суд также должен рассмотреть.

Надо заметить, что после принятия Постановления N 53 суды стали более взвешено подходить к оценке доказательств, представляемых сторонами.

В этой связи интересно дело, рассмотренное ФАС Западно-Сибирского округа, в котором налоговый орган не смог доказать в суде, казалось бы, очевидные вещи.

Пример. Из материалов дела следует, что общество оплатило организации маркетинговые исследования. Затраты на маркетинг оно включило в состав расходов, а уплаченный НДС поставило к вычету.

При проверке организации налоговый орган установил, что директор организации, проводившей маркетинговые исследования, уже умер, а до смерти, по словам свидетелей, постоянного места работы не имел, злоупотреблял спиртными напитками и коммерческой деятельностью не занимался. Эти обстоятельства налоговый орган посчитал достаточными для того, чтобы сделать вывод о том, что спорная сделка является фиктивной, так как компания, проводившая исследования, зарегистрирована на подставное лицо.

Однако суд посчитал, что доказательства, представленные налоговиками, недостаточны для того, чтобы говорить о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. По мнению суда, антисоциальный статус директора компании вовсе не является доказательством того, что это лицо не могло руководить организацией лично или через представителя, а других

доказательств фиктивности сделки налоговый орган не представил (Постановление от 17.01.2007 N Ф04-2947/2006(30031-А03-15)).

Что ожидает налогоплательщика, если налоговый орган все же сумеет убедить суд в незаконности действий налогоплательщика?

В этом случае суд определит налоговые обязательства налогоплательщика исходя из реального (то есть, подлинного) экономического содержания совершенной лицом хозяйственной операции.

Результатом такой переквалификации может стать взыскание с налогоплательщика недоимки, пени и штрафа либо отказ в возмещении налога.

Справедливости ради надо сказать, что некоторые суды считают, что если речь идет о переквалификации сделок или характера деятельности налогоплательщика, то налоговая ответственность к налогоплательщику применяться не может (см. Постановление ФАС Московского округа от 10.11.2005 N КА-А40/11133-05). То есть речь в этом случае может идти только о взыскании недоимок и пени, но никак не штрафов.

### Доказательства

Выше мы уже говорили о том, что доказывать наличие обстоятельств, свидетельствующих о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, обязан налоговый орган.

Сбор таких доказательств налоговый орган производит в процессе осуществления мероприятий налогового контроля. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством проведения налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также использования других форм, предусмотренных Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

В подавляющем большинстве случаев доказательства собираются в рамках проведения налоговых проверок (камеральных и выездных). Однако и вне рамок проверок у налоговиков есть способы получения доказательств.

Рассмотрим, какими еще способами налоговый орган может получать документы, информацию, сведения, которые в дальнейшем могут быть использованы им как доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Обмен информацией между государственными органами (п. 3 ст. 82 НК РФ).

В настоящее время действует целый ряд документов, регламентирующих порядок обмена информацией между налоговыми и иными государственными органами РФ. В их числе:

- Порядок обмена информацией между МНС России и Федеральной службой России по финансовому оздоровлению и банкротству, а также их территориальными органами (утв. совместным Приказом МНС России и ФСФО от 22.10.1999 N АП-3-09/335/118);

- Соглашение по информационному взаимодействию между МНС России и Пенсионным фондом РФ от 02.12.2003 N БГ-16-05/189/МЗ-08-32/2-С;

- Приказ МВД России и МНС России от 22.01.2004 N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений".

Особый интерес применительно к рассматриваемой проблеме представляет обмен информацией между налоговым ведомством и МВД. В настоящее время МВД России по запросам налоговых органов осуществляет розыск тех или иных лиц, ведет учет потерянных паспортов и регулярно информирует об этом налоговые органы. Некоторым образом это способствует сокращению числа "фирм-однодневок", создаваемых по подложным либо утерянным документам.

Опрос свидетелей (ст. 90 НК РФ).

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Не могут привлекаться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (например, адвокат или аудитор).

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством РФ (п. 3 ст. 90 НК РФ).

В данном случае подразумевается конституционное право граждан не свидетельствовать против самого себя, а также близких родственников - супругов, родителей, детей, усыновителей, усыновленных, родных братьев и сестер, дедушки, бабушки и внуков (ст. 51 Конституции РФ, ст. 5 УПК РФ). Если таких оснований нет, то отказ свидетеля дать показания является неправомерным и влечет наложение штрафа в соответствии со ст. 128 НК РФ (размер штрафа - 3 тыс. рублей).

Показания свидетеля должны быть оформлены протоколом в установленном порядке (ст. 99 НК РФ).

Любые иные письменные формы объяснений свидетелей судами в качестве доказательств не рассматриваются (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 17.07.2001 N А65-1090/2001-СА1-34).

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа обязано предупредить свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний и сделать об этом отметку в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Если этого сделано не будет, то такие свидетельские показания суд не примет (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.09.2003 N Ф04/4530-627/А75-2003).

Осмотр (ст. 92 НК РФ).

При проведении выездной налоговой проверки сотрудники налоговых органов, если сочтут нужным, могут произвести осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком в своей деятельности. Еще они могут провести инвентаризацию, а также проверить документы и предметы, имеющие отношение к деятельности налогоплательщика.

Поводом к проведению осмотра, как правило, является полученная налоговым органом информация о том, что у налогоплательщика имеется неопримененный товар или неучтенная выручка, или, что он осуществляет деятельность без лицензии, имеет неучтенные объекты налогообложения (например, игровые автоматы).

Любой осмотр обязательно должен происходить при понятых, присутствие которых должны обеспечить проверяющие.

Понятые - это любые, не заинтересованные в исходе дела, физические лица. Их должно быть не менее двух (ст. 98 НК РФ).

Если понятые на осмотре не присутствуют, то протокол, составленный проверяющими по результатам осмотра, суд в качестве доказательства не примет (Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 18.08.2003 N А79-245/03-СК1-289, Северо-Кавказского округа от 15.01.2004 N Ф08-5298/2003-2050А и др.).

При проведении осмотра проверяющие могут осуществлять фото- и киносъемку, проводить видеозапись, снимать с осматриваемых документов копии, проводить фиксацию результатов осмотра другими способами, например, проводить подсчет, взвешивание, замеры и пробы товара.

Например, в одном из дел, рассмотренных ФАС Западно-Сибирского округа, налоговый орган пытался с помощью фотографий доказать, что площадь торгового зала, используемого налогоплательщиком, меньше 150 кв. м (Постановление от 07.09.2006 N Ф04-5785/2006(26163-А27-29)).

По итогам осмотра проверяющие составляют протокол, в котором указываются:

- место и дата проведения осмотра;
- время начала и окончания осмотра;
- должность, ФИО лица, составившего протокол;
- ФИО, адреса лиц, участвующих в осмотре;
- другие сведения, предусмотренные ст. 99 НК РФ.

Истребование документов (ст. 93 НК РФ).

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы.

В соответствии с положениями ст. 93 НК РФ налогоплательщик обязан по требованию налогового органа представить запрашиваемые документы в десятидневный срок в виде заверенных копий.

При этом проверяющие, если сочтут это нужным, имеют право потребовать у проверяемого лица и подлинники истребуемых документов для ознакомления.

Требование о представлении документов должно быть оформлено в письменном виде. Это не указано прямо в Налоговом кодексе РФ, однако, следует из ст. 93 НК РФ, в которой говорится о вручении требования. Очевидно, что вручить можно только письменный документ. Кроме того, доказать несоблюдение десятидневного срока при устном требовании практически невозможно.

Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ (размер штрафа - 50 руб. за каждый непредставленный документ).

Налоговые органы вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы как при камеральной, так и при выездной налоговой проверке (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.09.2003 N А33-2644/03-СЗ-Ф02-2778/03-С1, Западно-Сибирского округа от 01.09.2004 N Ф04-5939/2004(А27-4102-6)).

Следует знать, что у налогоплательщика могут быть истребованы только те документы, которые у него действительно есть. Нельзя применить меры налоговой ответственности к налогоплательщику, не исполнившему требование налогового органа о представлении документов, если это требование основано лишь на предположении налогового органа о том, что определенные документы должны существовать (см. Постановление ФАС Московского округа от 21.10.2002 N КА-А40/6978-02).

В запросе на представление документов налоговый орган должен указать количество нужных ему копий документов (Постановление ФАС Московского округа от 27.05.2004 N КА-А41/4199-04). Запрос также должен содержать реквизиты необходимых документов: их наименование, номер и дату составления (Постановления ФАС Московского округа от 14.09.2004 N КА-А40/8105-04, Западно-Сибирского округа от 05.01.2004 N Ф04/44-1336/А70-2003).

Арбитражная практика показывает, что в требовании о представлении документов также должны быть конкретизированы отчетные и (или) налоговые периоды, вид налога и т.п. информация (Постановление ФАС Уральского округа от 29.07.2002 N Ф09-1549/02-АК).

Кроме того, нельзя требовать от налогоплательщика, чтобы тот представил в заведомо короткий срок необоснованно большое количество налоговых и бухгалтерских документов (Постановления ФАС Уральского округа от 07.06.2004 N Ф09-2227/04-АК, Западно-Сибирского округа от 05.12.2005 N Ф04-8717/2005(17508-А27-37)).

Истребование документов проводится в рамках налоговой проверки, поэтому их содержание должно быть непосредственно связано с исчислением и уплатой налогов.

Например, истребованные у организации выписки о назначении руководителя и главного бухгалтера на соответствующие должности к предмету камеральной проверки отношения не имеют, а потому их истребование является неправомерным (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2001 N А42-4921/01-27).

Не связаны с вопросами налогообложения и такие документы, как переписка с контрагентами, сертификаты на продукцию и т.п. (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.04.2003 N Ф08-1294/2003-491А).

Истребование документов о налогоплательщике ("встречные проверки") (ст. 93.1 НК РФ).

До 2007 г. налоговые органы имели право проводить встречные налоговые проверки контрагентов налогоплательщика. Об этом было прямо сказано в ч. 2 ст. 87 НК РФ.

С 1 января 2007 г. вступили в силу изменения, внесенные в первую часть Налогового кодекса, которые, в частности, исключили из текста НК РФ словосочетание "встречная проверка" (см. Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования").

Однако нужно понимать, что, хотя данный термин и исчез из Налогового кодекса, фактически встречные проверки существовать не перестали. Просто отныне процедура их проведения регламентируется новой ст. 93.1 "Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках" НК РФ.

Эта статья предоставляет налоговому органу право истребовать документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого лица, у контрагента налогоплательщика или у иных лиц, располагающих такими документами (информацией).

Истребование документов может проводиться как в рамках проведения налоговой проверки налогоплательщика, так и в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля. В этом, кстати, состоит одно из отличий встречной проверки образца 2006 г. от встречной проверки образца 2007 г. До 2007 г. встречные проверки могли проводиться только в рамках выездных или камеральных проверок.

Также следует знать, что встречная проверка может проводиться не только в отношении контрагентов налогоплательщика, с которыми у него имеются (или имелись) договорные отношения, но и в отношении иных лиц, располагающих интересующей налоговиков информацией или документами, относящимися к предмету проверки. Это могут быть, например, производитель товара или перевозчик. Заметим, что аналогичная практика существовала и ранее (Постановление ФАС Московского округа от 13.09.2004 N КА-А40/8059-04).

Если у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать ее у участников этой сделки или у иных лиц.

Основания для проведения встречной проверки могут быть любыми.

Это могут быть, например, неправильно оформленные документы поставщика на реализованный налогоплательщику товар, работы или услуги (счета-фактуры, накладные). Или документы, в которых есть исправления, подчистки, нечеткие (нечитаемые) подписи и печати.

Отсутствие письменного договора с контрагентом также может явиться основанием для проведения встречной проверки.

Как правило, встречная проверка назначается в том случае, когда у налоговиков есть сомнения в реальном существовании контрагента налогоплательщика, или есть сомнения в полноте оприходования налогоплательщиком выручки или товаров, полученных по сделке, или же вызывает вопросы экономическая целесообразность сделки.

Встречная проверка может осуществляться налоговым органом вне зависимости от местонахождения контрагентов налогоплательщика и не предусматривает присутствия проверяющих на территории этих лиц.

Сама процедура встречной проверки выглядит следующим образом.

Налоговый орган, проводящий проверку налогоплательщика, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы или информация.

Получив такое требование, налоговый орган должен в течение пяти дней направить требование о предоставлении информации (документов) тому лицу, которому это требование предъявляется. Это лицо, в свою очередь, должно в течение пяти дней представить документы (информацию) либо проинформировать налоговый орган о том, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации).

Отметим, что такие правила представления документов установлены только с 2007 г. Раньше Налоговый кодекс никак не ограничивал сроки проведения встречной проверки.

Как и прежде, Кодекс не содержит никаких ограничений относительно того, какие налоговые периоды могут быть затронуты встречной проверкой. Количество таких проверок также ничем не ограничено. Поэтому истребовать интересующие его документы (информацию) налоговый орган может так часто, как он этого захочет.

Следует знать, что материалы, полученные в ходе встречной проверки, используются в качестве доказательства по делу только в отношении проверяемого налогоплательщика (см. п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71), Постановление ФАС Московского округа от 19.11.2002 N КА-А41/7598-02).

Контрагенту, в отношении которого проводилась встречная проверка, по итогам встречной проверки никакие санкции не грозят (при условии, конечно, что он представил налоговому органу все истребованные у него документы). Однако обнаруженные несоответствия в данных налогоплательщика и его контрагента могут послужить основанием для проведения в отношении последнего отдельных контрольных мероприятий (выездная проверка и т.д.).

Если лицо (контрагент), в отношении которого проводится встречная проверка, не представит налоговому органу необходимые тому сведения (документы) или представит их не вовремя, то ему будет грозить ответственность по ст. ст. 126 или 129.1 НК РФ (максимальный штраф 5000 руб.).

Выемка документов (ст. 94 НК РФ).

Согласно ст. 94 НК РФ налоговый орган вправе произвести выемку необходимых для проверки документов и предметов.

В отношении документов Налоговый кодекс РФ называет два общих основания для принятия решения о выемке:

- налогоплательщик отказывается представить истребованные налоговым органом документы в виде заверенных должным образом копий (ст. 93 НК РФ);

- у должностных лиц налогового органа, осуществляющих проверку, имеются достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены (ст. 89 НК РФ). Данный факт должен быть доказан налоговым органом. Если суду не будет представлено доказательств, свидетельствующих о намерении налогоплательщика уничтожить, скрыть, исправить или заменить документы, то он

признает постановление о производстве выемки документов незаконным (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.2004 N А33-6654/04-СЗ-Ф02-5052/04-С1).

Выемка документов и предметов должна быть произведена с соблюдением правил, предусмотренных ст. 94 НК РФ. Нарушения этих правил, которые достаточно часто случаются на практике, дают налогоплательщикам право оспаривать правомерность действий налоговых органов.

В частности, для производства выемки необходимо мотивированное постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (п. 1 ст. 94 НК РФ). Отсутствие в постановлении налогового органа должного обоснования (мотивов) для производства выемки рассматривается судами как основание для признания такого постановления недействительным (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 28.08.2001 N А55-5270/01-30).

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Для выемки документов и предметов необходимо присутствие понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов.

О производстве выемки должен быть составлен протокол с соблюдением вышеназванных требований.

Выемка производится только после отказа проверяемого лица выдать документы или предметы добровольно. Этот факт должен быть доказан налоговым органом. Сам по себе факт выемки не доказывает, что налогоплательщик отказался представить истребованные документы (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 15.03.2002 N А65-9220/2001-СА1-29К).

Важно знать, что документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки, изъятию не подлежат (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 24.04.2001 N А57-11413/2000-9).

В том случае, если сотрудники налогового органа произведут выемку документов без законных оснований и (или) с нарушением норм налогового законодательства, их действия будут считаться незаконными, а изъятые документы они обязаны будут возвратить (Постановление ФАС Московского округа от 10.02.2004 N КА-А41/392-04).

Привлечение экспертов и специалистов (ст. ст. 95, 96 НК РФ).

В ходе проведения проверки к работе налоговых инспекторов могут быть привлечены лица, обладающие специальными познаниями в вопросах, подлежащих разрешению в процессе проведения проверки (ст. ст. 95 и 96 НК РФ).

Решение о необходимости привлечения эксперта для участия в налоговой проверке принимается должностным лицом, проводящим выездную налоговую проверку, исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности и целесообразности для выполнения задач налоговой проверки.

Привлечение эксперта производится на основании постановления должностного лица налогового органа о проведении экспертизы. В таком постановлении должны быть указаны:

- основания для назначения экспертизы;
- фамилия эксперта;
- наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза;
- вопросы, поставленные перед экспертом;
- материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта (п. 3 ст. 95 НК РФ).

В случае назначения экспертизы налогоплательщику важно помнить, что у него есть определенные права:

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных налогоплательщиком лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

Экспертиза должна проводиться в рамках налоговой проверки, а копия заключения эксперта должна быть приложена к акту проверки.

Экспертиза, проведенная после подписания акта проверки, в качестве доказательства судами не рассматривается (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.11.2001 N А56-10608/01).

Зачастую суды, признавая факт совершения налогоплательщиком правонарушения недоказанным, прямо указывают налоговым органам на то, что они не воспользовались своим правом на проведение экспертизы в случаях, когда представленных доказательств недостаточно (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.05.2001 N А56-32180/99).

Для привлечения специалиста, в отличие от привлечения эксперта, не требуется особого постановления налогового органа. Привлеченный специалист не составляет экспертного заключения.

Как правило, специалист привлекается для совершения определенных действий, облегчающих работу проверяющих (в частности, специалист может присутствовать при осмотре документов и предметов или, в необходимых случаях, для осуществления перевода (ст. 97 НК РФ)). Составленный при осмотре протокол должен быть подписан также и специалистом.

За отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода может быть наложен штраф по ст. 129 НК РФ.

### Часть 3. НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ

В предыдущих частях книги мы рассмотрели проблемы признания налогоплательщиков добросовестными (недобросовестными) и вопросы, связанные с возникновением у налогоплательщиков необоснованной налоговой выгоды.

Здесь же мы проанализируем наиболее часто используемые на практике схемы налоговой оптимизации и определим, в каких случаях применяющий их налогоплательщик может быть обвинен в получении необоснованной налоговой выгоды.

#### Схема N 1. "Экспорт"

Цель: возмещение из бюджета НДС.

Описание схемы.

Организация (экспортер, желающий получить из бюджета НДС) покупает товар, который она затем поставяет на экспорт. При этом вывозимый на экспорт товар приобретается у продавца по завышенной цене. Например, товар на внутреннем рынке стоит 1000 руб. за штуку, а экспортер покупает его за 5000 руб.

Искусственное удорожание товара происходит в результате нескольких перепродаж товара, проводимых подконтрольными экспортеру поставщиками. Перепродавцами товара выступают, как правило, "фирмы-однодневки" (за исключением одного или двух последних, продающих товар непосредственно экспортеру), которые регистрируются на подставных лиц и реально никакой деятельностью не занимаются.

Накручивание цены обусловлено тем, что завышенная цена приобретения вывозимого на экспорт товара позволяет завязать сумму НДС, подлежащую возмещению экспортеру при вывозе этого товара с территории РФ.

В такой схеме участвуют, как правило, несколько компаний - перепродавцов товара и иностранная компания - покупатель товара. Все эти компании подконтрольны экспортеру.

Движение денежных потоков от иностранного покупателя к экспортеру и далее к перепродавцам товара осуществляется также под наблюдением экспортера через "дружественный" банк. Схема движения денег выглядит приблизительно так.

Экспортер через третьих лиц заводит денежные средства на счет иностранного покупателя в иностранном банке под видом кредита или аванса под будущую поставку товара. В этом ему помогает "свой" российский банк. Полученными средствами покупатель расплачивается с российским экспортером за товар. Далее денежные средства перечисляются по цепочке перепродавцов и в конечном итоге оказываются на счете подконтрольной экспортеру организации.

При реализации данной схемы налоговые обязательства, как правило, перекладываются на одного из перепродавцов ("фирму-однодневку"), который после реализации схемы исчезает, естественно, не заплатив налоги в бюджет.

Для экспортера совершенные им операции выглядят вполне легально. Товар он купил, на экспорт поставил, выручку получил. Поэтому в соответствии с требованиями гл. 21 НК РФ он может требовать возмещения НДС. Что, собственно говоря, и происходит - после вывоза товара экспортер требует возратить ему из бюджета НДС, который он уплатил поставщику товара.

Отметим, что у рассмотренной схемы существуют и другие модификации.

Например, уже упоминавшийся нами случай, когда под видом "нормального" товара экспортер вывозил за рубеж отходы или неликвидный товар (Постановления Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 N 15825/05, ФАС Московского округа от 17.08.2006 N КА-А40/7729-06). Или же когда под видом купленного по высокой цене производственного оборудования на экспорт вывозились старые, разобранные станки (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29.12.2004 N Ф03-А51/04-2/3537).

Комментарий.

На наш взгляд, данная схема носит чисто криминальный характер. Налоговая выгода, полученная в результате подобных действий, не может считаться обоснованной. Действия лиц, участвующих в подобной "оптимизации", есть не что иное, как мошенничество, то есть хищение чужого имущества (в данном случае денежных средств, принадлежащих государству) или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием (ст. 159 УК РФ).

Выявить данную схему не так уж и сложно. При возникновении сомнений в реальности экспортной операции налоговики могут послать запросы на таможенню, в адрес производителя товара, по местонахождению покупателя товара, а также провести встречные проверки поставщиков экспортера (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.11.2006 N 7752/06). Как показывает практика, полученные таким образом данные почти всегда позволяют проверяющим дать правильную оценку экспортной операции и установить реальные цели ее совершения.

Тем, кто занимается реализацией таких экспортных схем, следует также знать, что сотрудникам правоохранительных органов уже удалось привлечь к уголовной ответственности многих участников подобных схем.

## Схема N 2. "Обналичка"

Цель: уменьшение налога на прибыль, НДС, ЕСН.

Описание схемы.

Организация заключает фиктивный договор с "фирмой-однодневкой" на приобретение товаров, работ или услуг и перечисляет ей денежные средства. Указанную операцию она отражает у себя в налоговом и бухгалтерском учете.

Однако, поскольку договор фиктивный, реального движения товаров, выполнения работ или оказания услуг по такому договору не происходит. Все операции оформляются только на бумаге (составляются договоры, накладные, счета-фактуры и т.д.).

Средства, перечисленные "фирме-однодневке", обналичиваются через банк и возвращаются организации. Полученные средства организация использует на различные цели - выплату "серых" зарплат, закупку товара, взятки и т.д.

В результате данной операции организация завышает свои расходы и, соответственно, занижает налоговую базу по налогу на прибыль, а НДС, якобы уплаченный поставщику, ставит к вычету. Если обналиченные средства идут на заработную плату, то организация экономит еще и на ЕСН.

Чаще всего "обналичка" оформляется договорами на выполнение ремонтных (профилактических) работ или на оказание разного рода услуг (маркетинговых, консультационных и т.п.).

Для приобретения товаров эта схема используется несколько иначе. Организация приобретает нужный ей товар за наличный расчет по рыночной цене у реального продавца, никак не отражая эту операцию у себя в учете. В то же время оформляется фиктивный договор с "фирмой-однодневкой" на приобретение этого же товара, но уже по завышенной цене. Средства, перечисленные мнимому поставщику, обналичиваются и возвращаются организации.

Комментарий.

Такие операции совершаются исключительно с целью уклонения от уплаты налогов. Никаких других целей они не преследуют. Поэтому "обналичка" - абсолютно незаконный способ налоговой оптимизации и яркий пример получения необоснованной налоговой выгоды.

Имейте в виду: перечисление крупных сумм по договорам на оказание консультационных, информационных, маркетинговых услуг, а также услуг по управлению организацией всегда привлекает пристальное внимание налоговых органов.

Установить фиктивность сделок налоговики могут через встречные проверки поставщиков, путем опроса сотрудников налогоплательщика, запросов в правоохранительные органы, истребования документов и иных мероприятий налогового контроля.

Например, в одном из дел, рассмотренных ФАС Восточно-Сибирского округа, проверяющие установили, что поставщик налогоплательщика по совершенным сделкам налоги не платил, поступившие денежные средства снимал с расчетного счета наличными, не имел ни транспорта, на котором якобы перевозился товар, ни работников, ни имущества. Это послужило основанием для доначисления налогов (Постановление от 21.12.2006 N А19-14672/06-45-Ф02-6875/06-С1).

Тем, кто экономит на налогах через "обналичку", грозит, как минимум, доначисление НДС, налога на прибыль и, в определенных ситуациях, ЕСН (Постановления ФАС Московского округа от 22.08.2006 N КА-А40/7841-06, Поволжского округа от 06.10.2005 N А12-3317/05-С29 и др.). Как



максимум - можно "заработать" уголовное преследование за уклонение от уплаты налогов (ст. ст. 198, 199 УК РФ).

### Схема N 3. "Убыточная компания"

Цель: уменьшение налога на прибыль.

Описание схемы.

Компания, получающая большую прибыль, проводит реорганизацию и объединяется с убыточным предприятием. В этом случае налогооблагаемая прибыль компании будет уменьшена на сумму убытка, накопленного присоединившимся к ней предприятием. Такой способ уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль предусмотрен п. 5 ст. 283 НК РФ.

Комментарий.

Сэкономить налоги подобным способом может далеко не каждый налогоплательщик. Дело в том, что объединение компаний должно быть обусловлено разумными экономическими причинами, то есть иметь деловую цель. Поэтому налогоплательщику, к которому присоединяется убыточная компания, необходимо иметь разумное экономическое обоснование такой сделки. В противном случае сэкономить не удастся, ибо налоговая выгода будет признана необоснованной.

Например, объединяются две работающие консалтинговые компании, имеющие в своем штате квалифицированных специалистов. Объединение происходит с целью расширения бизнеса и увеличения числа клиентов. Объединению предшествуют переговоры, анализ ситуации на рынке, составление бизнес-плана и прочие мероприятия. В этом случае наличие деловой цели налицо, поэтому уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль будет абсолютно законным.

Обратный пример. Предприятие объединяется с убыточной компанией, которая не осуществляет никакой деятельности, не имеет ни активов, ни сотрудников, ни клиентов. При таких условиях получение предприятием налоговой выгоды (то есть уменьшение им налога на прибыль) представляется незаконным, поскольку единственная цель подобного объединения - уменьшение налогооблагаемой прибыли. Соответственно, предприятию будут грозить доначисление налога на прибыль, взыскание пени и штрафа.

### Схема N 4. "Аутсорсинг"

Цель: уменьшение налога на прибыль, ЕСН.

Описание схемы.

Организация создает подконтрольную себе компанию и оформляет в нее часть своих сотрудников, например, всех кладовщиков или водителей. Созданная компания применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения "доходы минус расходы". Организация и созданная компания-"упрощенец" заключают между собой договор о предоставлении персонала "в аренду".

Вознаграждение по договору на предоставление персонала равно сумме расходов компании на выплату заработной платы, взносов в Пенсионный фонд и уплату единого налога. То есть компания-"упрощенец" работает без прибыли.

Переведя в новую компанию свой персонал, организация существенно экономит на ЕСН. Ведь с заработной платы работников, числящихся теперь в компании-"упрощенец", ЕСН платить не надо. Кроме того, суммы, уплачиваемые по договору, включаются организацией в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Комментарий.

В данном случае к организации могут быть предъявлены претензии в получении необоснованной налоговой выгоды в виде экономии на ЕСН и налоге на прибыль. Это произойдет, если будут выявлены следующие обстоятельства:

- у компании номинальные, то есть не обладающие реальными полномочиями участники и руководители;
- у компании отсутствуют иные сделки, помимо предоставления персонала организации;
- сотрудники компании до перехода в нее трудились в организации;
- де-факто сотрудники компании подчиняются руководству организации, а не компании, и действующим в ней правилам трудового распорядка.

Такие обстоятельства могут быть выявлены через проведение налоговой проверки, опрос сотрудников и руководства компании, истребование документов. Результат - доначисление ЕСН, налога на прибыль и пени, а также взыскание штрафов (см., например, Постановления ФАС

Западно-Сибирского округа от 20.06.2005 N Ф04-3725/2005(12156-А46-26), Северо-Западного округа от 14.04.2004 N А66-6278-03).

В то же время использование данной схемы может быть и вполне законным, а налоговая выгода - обоснованной, если новая компания создается с целью организации и развития нового бизнеса, а не с целью экономии на налогах.

Например, те же водители могут быть собраны в дочерней компании, созданной для оказания транспортных услуг не только материнской компании, но и другим лицам. О том, что новая компания занимается бизнесом, а не создана для ухода от налогов, могут свидетельствовать следующие факторы: наличие в ней реального, а не номинального, директора; имущественная обособленность компании; наличие нескольких клиентов (помимо материнской компании); реклама собственных услуг; рыночные цены на услуги компании; ее прибыльность и т.п.

Зачастую выделение структурных подразделений в самостоятельные компании происходит в рамках холдингов. Допустим, для организации питания сотрудников компаний холдинга создается отдельное юридическое лицо. В этой ситуации применение данной схемы представляется вполне законным, так как подобные мероприятия обусловлены организационными и экономическими причинами - построением новой системы управления, консолидацией активов, сокращением издержек и т.д.

Единственное, что может вызвать подозрения налоговиков в этой ситуации, - это применение в рамках холдинга трансфертных цен. Цены на услуги (работы) выделенной компании всегда должны быть рыночными.

#### Схема N 5. "Работник-предприниматель"

Цель: уменьшение ЕСН, налога на прибыль, НДФЛ.

Описание схемы.

Организация регистрирует своих сотрудников в качестве предпринимателей без образования юридического лица, которые применяют упрощенную систему налогообложения и платят со своих доходов 6%.

С такими предпринимателями организация вместо трудовых договоров заключает договоры подряда на выполнение работ или оказание услуг. В результате организация существенно экономит на ЕСН, поскольку выплаты в пользу предпринимателей в налоговую базу по ЕСН у организации не включаются. При этом сами предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, этот налог также не платят. Кроме этого, расходы по договорам подряда организация учитывает при налогообложении прибыли.

В свою очередь работники-предприниматели экономят на НДФЛ, ведь если бы они получали в организации заработную плату, то с полученных доходов они вынуждены были бы платить НДФЛ по ставке 13%.

Комментарий.

В данном случае организация подменяет трудовые отношения со своими работниками гражданско-правовыми. На самом деле такие предприниматели как были работниками организации, так ими и остались. Их статус меняется лишь на бумаге.

Разумной деловой цели ни в действиях организации, ни в действиях ее сотрудников нет. Поэтому налоговую выгоду, полученную как организацией, так и ее сотрудниками в результате применения данной схемы, следует признать необоснованной. В случае обнаружения данной схемы неблагоприятные последствия возникнут как у организации, так и у сотрудников-предпринимателей. С них будут взысканы налоги, пени и штрафы.

Имейте в виду: налоговики уже давно научились выявлять подобные схемы. Практика показывает, что организация, которая работает с большим числом предпринимателей, оказывающих ей услуги или выполняющих для нее работы, всегда вызывает подозрения у проверяющих. При этом чтобы обнаружить в действиях налогоплательщика рассмотренную схему, как правило, бывает достаточно провести выездную налоговую проверку организации и опрос ее сотрудников.

Судебной практике известно много примеров, когда суды, признавая доводы налоговых органов обоснованными, переключивали гражданско-правовые договоры в трудовые (см., например, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.04.2003 N А33-2391/02-СЗ-Ф02-792/03-С1, Северо-Западного округа от 10.04.2001 N А05-7407/00-520/20 и др.).

В этой связи выделим признаки, позволяющие разграничить трудовые и гражданско-правовые договоры.

Основными признаками трудового договора являются (см. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.11.2006 N А33-4217/06-Ф02-5620/06-С1, Московского округа от 16.08.2006, 17.08.2006 N КА-А41/7668-06):

- личный признак (выполнение работы личным трудом и включение работника в производственную деятельность предприятия);
- организационный признак (подчинение работника внутреннему трудовому распорядку; его составным элементом является выполнение в процессе труда распоряжений работодателя, за ненадлежащее выполнение которых работник может нести дисциплинарную ответственность);
- выполнение работ определенного рода, а не разового задания;
- гарантии социальной защищенности (больничные, отпуск и т.д.).

#### Схема N 6. "Дивиденды"

Цель: уменьшение НДФЛ, ЕСН.

Описание схемы.

Работники учреждают компанию или вводятся в состав участников (акционеров) уже существующей компании. Компания регулярно получает прибыль и ежеквартально на общих собраниях распределяет ее между участниками (акционерами) в виде дивидендов.

Получая основной доход от работы в компании не через заработную плату, а через выплату дивидендов, работники экономят на НДФЛ. Вместо налога в размере 13% они платят всего 9% (п. 4 ст. 224 НК РФ). Организация же экономит на ЕСН, поскольку на дивиденды этот налог не начисляется (ст. 236 НК РФ).

Комментарий.

Нам кажется, что это относительно допустимый способ экономии, который может применяться на практике. При этом сложности в связи с применением данной схемы могут возникнуть только в двух случаях:

- 1) если налоговики смогут доказать, что работники компании являются лишь номинальными ее участниками (акционерами);
- 2) если заработная плата работников-участников будет ничтожно мала (ниже прожиточного минимума для данной территории).

Тогда налоговые органы смогут переqualифицировать действия налогоплательщика и предъявить ему претензии относительно того, что под видом дивидендов фактически осуществляется выплата заработной платы.

Нам представляется, что обосновать эти претензии в суде налоговым органам будет достаточно сложно. Но если им все-таки удастся убедить суд в использовании налогоплательщиком схемы, то компанию ждет доначисление ЕСН, пени и штрафа, работников-участников (акционеров) - доначисление НДФЛ, пени и штрафа.

В качестве иллюстрации здесь можно привести спор, рассмотренный ФАС Восточно-Сибирского округа (см. Постановление от 11.08.2005 N А33-26614/04-СЗ-Ф02-3800/05-С1). Он возник между налоговой инспекцией и обществом, которое выплачивало дивиденды своим участникам ежемесячно (хотя по закону они могут выплачиваться не чаще, чем раз в квартал). Налоговики посчитали, что такие выплаты не являются дивидендами, налогообложение которых осуществляется по льготным ставкам, и потребовали от общества заплатить недоимку, пени и штраф. Однако общество доказало, что произведенные выплаты являлись именно дивидендами, поскольку производились участникам общества за счет нераспределенной прибыли прошлых лет пропорционально их долям в уставном капитале организации.

Отметим, что помимо возможных налоговых претензий эта схема имеет еще один существенный минус. Если работник становится совладельцем компании, то он может претендовать на часть ее активов при выходе из компании. Возможно, что не всякий уволенный работник захочет добровольно лишиться того, что принадлежит ему по документам, и отказаться от своей доли. Следовательно, применение данной схемы таит в себе не только налоговые, но и финансово-хозяйственные риски.

#### Схема N 7. "Фиктивная аренда"

Цель: снижение налога на имущество организаций, налога на прибыль.

Описание схемы.

Организация по минимальной цене продает свои основные средства подконтрольному ей лицу (организации или предпринимателю), которое не является плательщиком налога на

имущество (применяет упрощенную систему налогообложения или имеет льготы по налогу). После продажи организация берет это имущество у покупателя в аренду по рыночной цене.

Таким образом, активы организации выводятся на безналоговую компанию и организация, помимо экономии по налогу на имущество, имеет возможность списывать в расходы суммы арендной платы.

Комментарий.

Скорее всего, налоговики обвинят организацию в получении необоснованной налоговой выгоды. И будут правы, так как в данном случае разумных экономических причин в действиях организации не прослеживается. Зачем дешево продавать имущество с тем, чтобы в дальнейшем арендовать его же, но уже по нормальным, рыночным ценам?

Организацию, применившую данную схему, будет ждать, во-первых, доначисление налога на имущество, пени и штрафов. Кроме того, возможно, что выручка от продажи имущества льготнику будет пересчитана по рыночной цене. Тогда организации не только "восстановят" расходы, которые она несла по аренде, но и доначислят налог на прибыль (и, возможно, НДС) по сделке по продаже имущества.

Безопасным применение данного способа налоговой оптимизации видится нам в том случае, если имущество изначально приобретается лицом, не являющимся плательщиком налога на имущество. И это лицо реально (а не формально) сдает его в аренду арендаторам, пусть даже и аффилированным с ним. Объяснить это можно необходимостью обезопасить активы, диверсификацией бизнеса, организационными (управленческими) причинами, реструктуризацией компании и т.д.

#### Схема N 8. "Возвратный лизинг"

Цель: уменьшение налога на прибыль, НДС.

Описание схемы.

Организация продает свое оборудование лизинговой компании, а затем берет это же оборудование у нее в лизинг. Лизинговые платежи организация включает в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. НДС по лизинговым платежам принимается к вычету.

Лизинговая компания получает возможность поставить к вычету НДС, уплаченный поставщику оборудования (лизингополучателю).

Комментарий.

Возвратный лизинг почти всегда вызывает подозрения у налоговиков. Многие представители налогового ведомства считают, что сделки по возвратному лизингу не имеют деловой цели и заключаются для ухода от налогообложения.

Однако возвратный лизинг - это вполне законная операция, что совсем недавно подтвердил и Высший Арбитражный Суд (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.01.2007 N 9010/06). У возвратного лизинга есть разумные экономические причины. Для продавца-лизингополучателя - это увеличение оборотных средств, необходимых для финансирования своих проектов. Для покупателя-лизингодателя - инвестиции и получение дохода от предоставления имущества в пользование.

Поэтому выгоду, полученную налогоплательщиками при осуществлении операций, связанных с возвратным лизингом, можно считать обоснованной.

В то же время возвратный лизинг может использоваться и для получения необоснованной налоговой выгоды. Например, если организация продаст свое оборудование по минимальной цене, а последующие платежи за пользование им будут максимальными. Тогда претензии налоговиков окажутся справедливыми, поскольку разумными экономическими причинами подобные операции объяснить невозможно (см. Постановление ФАС Уральского округа от 15.01.2007 N Ф09-11719/06-С2).

#### Схема N 9. "Уценка основных средств"

Цель: уменьшение налога на имущество.

Описание схемы.

Организация ежегодно переоценивает свои основные средства, в результате чего их стоимость в бухгалтерском учете уменьшается. Соответственно уменьшаются и платежи по налогу на имущество.

Комментарий.

В данном случае налоговая выгода, полученная налогоплательщиком, на наш взгляд, может считаться обоснованной. Проблемы могут возникнуть только у той организации, которая при переоценке будет пользоваться услугами недобросовестного оценщика, который "по ее просьбе" укажет в своем заключении недостоверные сведения.

Недостоверное заключение оценщика налоговики могут оспорить в суде. Тогда налогоплательщику придется доплатить налог на имущество, пени и заплатить штраф.

Кроме того, имейте в виду, что проведение переоценки основных средств влечет за собой необходимость в дальнейшем постоянно переоценивать эти основные средства, чтобы их балансовая стоимость существенно не отличалась от рыночной.

#### Схема N 10. "Трансфертное ценообразование"

Цель: уменьшение налога на прибыль.

Описание схемы.

Компания приобретает сырье у продавца по рыночным ценам. Затем это сырье компания продает конечному потребителю, например, заводу, но уже по завышенной цене. В результате вся прибыль оказывается у компании, а налоговые платежи конечного потребителя (завода) за счет завышенной себестоимости сырья сводятся к нулю.

Прибыль, образовавшаяся у компании, в виде агентского вознаграждения перечисляется посреднику, который согласно договору между ним и компанией оказывает последнюю помощь в поиске поставщиков сырья. Этот посредник находится на упрощенной системе налогообложения и платит 6% с полученного дохода. При этом все участники этой цепочки являются скрыто (реже явно) аффилированными и подконтрольными одному лицу.

В результате таких действий с прибыли, полученной от продажи произведенного заводом товара, платится налог в размере 6% вместо положенных 24%.

Комментарий.

Бороться с трансфертными ценами налоговики уже научились. До сих пор в этих целях они использовали ст. 20 (взаимозависимые лица) и ст. 40 НК РФ (контроль за рыночной ценой), а также институт недобросовестности. Сегодня к этому прибавилась еще и возможность оценивать действия налогоплательщика с точки зрения наличия в его действиях деловой цели.

В рассмотренной ситуации об отсутствии разумных экономических причин (деловой цели) в действиях завода могут говорить следующие факты:

- покупка сырья по ценам явно выше рыночных;
- приобретение сырья только у одного поставщика при наличии возможности приобретения такого сырья непосредственно у его производителя либо у других поставщиков по более низким ценам;
- наличие у компаний, участвующих в приобретении сырья, номинальных директоров и (или) участников (акционеров);
- отсутствие у компаний-посредников штата сотрудников, офиса, имущества и т.д.

Если будет установлено, что налогоплательщик применяет в расчетах с подконтрольными ему лицами трансфертные цены, то налоговый орган откажет ему в получении налоговой выгоды и доначислит налог на прибыль, пени и взыщет штраф.

#### Схема N 11. "Инвалиды"

Цель: Уход от уплаты ЕСН.

Описание схемы.

Компания оформляет в качестве своего единственного участника общественную организацию инвалидов, а также зачисляет инвалидов себе в штат. При этом количество работников-инвалидов должно быть не менее 50% общего числа работников, а их доход не должен быть меньше 25% общего фонда оплаты труда.

Результат - компания не платит ЕСН (пп. 2 п. 1 ст. 239 НК РФ).

Комментарий.

Участие общественной организации инвалидов в уставном капитале компании, а также прием на работу инвалидов носит формальный характер. Налоговый орган сможет доказать это, проведя выездную проверку компании и опрос сотрудников налогоплательщика.

В ходе налоговых проверок обычно выясняется, что работники-инвалиды, состоящие в штате компании, числятся сразу у нескольких работодателей, трудовые обязанности и правила внутреннего распорядка им неизвестны, с руководством компании и с коллегами они не знакомы.

В такой ситуации налоговый орган вынужден будет отказать компании в получении налоговой выгоды. В результате компании придется заплатить в бюджет сэкономленный ЕСН вместе с пенями и штрафом.

Надо сказать, что данная схема на практике фактически перестала применяться, так как количество минусов при ее использовании значительно превышает тот эффект, который компания может получить от экономии на ЕСН. Помимо налогового риска компания вынуждена платить за "услуги" инвалидов. Кроме этого, она рискует потерей всего своего имущества и активов, поскольку де-юре владельцем компании становится общественная организация инвалидов.

#### Схема N 12. "Посредник"

Цель: уменьшение налога на прибыль.

Описание схемы.

Компания занимается производством товаров и передает всю изготовленную продукцию по договору комиссии на реализацию посреднику, который находится на упрощенной системе налогообложения и платит налог с доходов по ставке 6%. Обе компании являются скрыто аффилированными.

Вся прибыль от продажи товара остается у посредника в виде комиссионного вознаграждения. В результате в бюджет с полученного дохода уплачивается не налог на прибыль по ставке 24%, а единый налог по ставке 6%.

Комментарий.

Данная схема выявляется налоговиками так же просто, как и схема с трансфертным ценообразованием (схема N 10).

Например, тот факт, что посредник торгует товаром лишь на бумаге, может быть установлен при анализе имеющихся у налогоплательщиков документов и имущества. Если все продажи производителя товара идут только через посредника (посредников), а у того отсутствует необходимое число сотрудников, нет своих складов и транспорта и его руководители являются номинальными фигурами, то в этом случае претензий проверяющих не избежать.

В итоге полученная производителем товара налоговая выгода в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму расходов по выплате комиссионного вознаграждения будет признана необоснованной. Результат - доначисление налога на прибыль, пени, штраф.

#### Схема N 13. "Простое товарищество"

Цель: уменьшение налога на прибыль, НДС.

Описание схемы.

Два налогоплательщика намерены заключить сделку по купле-продаже недвижимого имущества. Однако в случае оформления договора купли-продажи недвижимости у продавца возникнет обязанность заплатить НДС и налог на прибыль с полученного дохода. Чтобы избежать этого, стороны заключают договор простого товарищества (совместной деятельности). Вкладом в совместную деятельность первого товарища является недвижимое имущество, второго - денежные средства в сумме, эквивалентной стоимости недвижимости.

По истечении определенного периода времени стороны решают расторгнуть договор о совместной деятельности и подписывают соглашение, согласно которому первому товарищу его вклад возвращается деньгами, а не недвижимостью, а второй получает недвижимость вместо денег.

Поскольку возврат вкладов участникам производится в пределах их первоначальных взносов, то ни по НДС, ни по налогу на прибыль у бывших товарищей обязательств перед бюджетом не возникает (пп. 6 п. 3 ст. 39, пп. 5 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Комментарий.

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) соединяют свои вклады и начинают совместно действовать для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону, цели (ст. 1041 ГК). В данном же случае договор о совместной деятельности является недействительной сделкой, поскольку у товарищей нет намерения вести какую-либо совместную деятельность. Договором

простого товарищества прикрывается продажа имущества, поэтому он является притворной сделкой (п. 2 ст. 170 ГК РФ).

Отсутствие общих целей и совместной деятельности (читай - сделок) у товарищей - главный признак того, что заключенный договор является недействительным. О его недействительности могут свидетельствовать также: отсутствие совместного баланса; короткий промежуток времени, на который создавалось товарищество; отсутствие доказательств совершения фактических действий, связанных с созданием товарищества (протоколы собраний товарищей, деловая переписка и т.п.).

Поскольку сделка является притворной, значит, налогоплательщики учитывают для целей налогообложения операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. А раз так, то можно уверенно говорить о том, что налогоплательщик, продавший имущество подобным способом, получает необоснованную налоговую выгоду. Соответственно, ему будут доначислены и НДС, и налог на прибыль с соответствующими пенями и штрафами.

Следует сказать, что данная схема может применяться на практике и в несколько ином виде. Продавец и покупатель не объединяются в простое товарищество, а создают юридическое лицо и вносят в его уставный капитал соответственно объект недвижимости и денежные средства. Далее схема применяется по описанному выше сценарию - компаньоны расходятся и распределяют имущество.

Доказательства притворности этой сделки будут те же самые - создание компании на короткий промежуток времени и отсутствие сделок, заключенных созданной компанией. Плюс к этому дополнительными доказательствами фиктивности создания организации могут служить наличие номинального руководителя и отсутствие сотрудников.

#### Схема N 14. "Дисконт по векселю"

Цель: уменьшение ЕСН.

Описание схемы.

Компания создает подконтрольную себе фирму. Эта фирма выдает компании свои процентные векселя. Затем сотрудники покупают данные векселя у компании по номиналу и с условием об отсрочке платежа. Впоследствии они предъявляют эти векселя к погашению фирме. Фирма гасит векселя и выплачивает по ним положенные проценты. Получив деньги, сотрудники расплачиваются с компанией за приобретенные у нее векселя.

В результате этих операций сотрудники получают часть заработной платы в виде процентов по векселю, которые не облагаются ЕСН.

Комментарий.

Экономия на ЕСН подобным образом явно свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Выявить данную схему очень просто - достаточно провести налоговую проверку компании и опрос ее сотрудников. Показания сотрудников о том, что заработная плата выплачивается им в скрытой форме, налоговый орган может использовать как доказательство получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.11.2006 N А56-2227/2006).

В результате проверки обязательно будет установлено, что:

- работники регулярно получают доходы в виде процентов по векселям;
- в расчетах используются векселя одной и той же фирмы;
- у работников имеется высокая доходность по таким операциям, а у фирмы-векселедателя, наоборот, прибыль отсутствует.

Выяснится также, что фирма-векселедатель, участвующая в таких операциях, никакой иной деятельности, как правило, не ведет, имеет номинального директора и участников (акционеров), имуществом не обладает. Все эти факторы в совокупности говорят о том, что под видом процентного дохода работникам фактически выплачивается заработная плата. Следовательно, доначисление ЕСН, пени и взыскание штрафа становятся неизбежными.

#### Схема N 15. "Заем у работника"

Цель: уменьшение ЕСН.

Описание схемы.

Организация (заемщик) заключает с работником (заимодавец) договор займа с условием о ежемесячной выплате процентов по договору. Денежные средства поступают на счет организации.

Организация регулярно выплачивает работнику проценты по договору займа, которые не облагаются ЕСН.

Комментарий.

Так же как и в предыдущем случае, это делается для того, чтобы под видом процентов выплатить сотруднику часть заработной платы, не заплатив при этом ЕСН. Такие договоры займа являются недействительными, так как совершаются лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия (п. 1 ст. 170 ГК РФ). Однако обнаружить данную схему в действиях налогоплательщика гораздо сложнее, чем предыдущую.

Доказательствами, подтверждающими недействительность договоров займа, могут быть:

- неснижаемый в течение длительного времени денежный остаток на счете организации, превышающий по размеру сумму займа. Данное обстоятельство можно рассматривать как доказательство того, что организация не нуждается в заемных денежных средствах;

- высокий процентный доход по договору займа;

- регулярные (ежемесячные) выплаты дохода;

- меняющаяся процентная ставка, которая рассчитывается из учета рабочего времени работника;

- объяснения самого работника.

Если налоговики установят приведенные выше обстоятельства, то вполне возможно, что организации доначислят ЕСН, пени и взыщут с нее штраф.

#### Схема N 16. "Торговая площадь"

Цель: уход от уплаты налога на прибыль, НДС, ЕСН, налога на имущество.

Описание схемы.

Организация, являющаяся плательщиком единого налога на вмененный доход, чтобы не переходить на общий режим налогообложения, отражает в своей декларации не всю, а только часть торговой площади магазина, например, ту, где расположены кассы. Остальная площадь магазина отражается как административно-бытовые или складские помещения. В результате организация уплачивает ЕНВД и не платит те налоги, которые должна была бы платить, находясь на общем режиме.

Или другой вариант. Налогоплательщик арендует в торговом центре площади. В целях экономии он уменьшает фактическую площадь торгового зала за счет того, что она делится на две части, большую из которых он отводит под административные и подсобные помещения, а меньшую - под торговый зал. В арендованном помещении торговый зал отделяется от остального помещения ширмами, занавесками и прочими нестационарными устройствами. Все это отражается в договоре аренды.

Комментарий.

В первом случае назвать действия налогоплательщика налоговой оптимизацией нельзя. Налогоплательщик умышленно указывает в налоговой декларации неверные данные. Это самое настоящее уклонение от уплаты налогов. Здесь нет присущего большинству налоговых схем формального соблюдения требований закона. Хотя вполне вероятно, что подобные действия налогоплательщика могут быть расценены проверяющими не как злой умысел, а как неумышленная ошибка.

Во втором случае, на наш взгляд, все зависит от того, имеют ли покупатели доступ на ту часть арендованной площади, которая отгорожена нестационарными устройствами. Если доступ покупателей в эту часть помещения открыт и покупатели имеют возможность перемещаться в ней, то такая площадь будет признана площадью торгового зала со всеми вытекающими для налогоплательщика последствиями (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 06.06.2006 N Ф04-3187/2006(23090-А03-27)).

Обнаружить несоответствие между реальной площадью торгового зала и той, что указана в декларации, можно без труда, проведя осмотр помещений налогоплательщика и проверку правоустанавливающих документов на объект торговли. В случае выявления расхождений налогоплательщику придется доплатить налоги, пени и заплатить штраф.



## Схема N 17. "Дробление"

Цель: уход от уплаты НДС, налога на прибыль, налога на имущество, ЕСН.

Описание схемы.

Организация в целях минимизации налогов делится на несколько компаний, которые применяют специальные налоговые режимы - упрощенную систему налогообложения и ЕНВД. Между вновь образованными компаниями заключаются договоры на выполнение разного рода работ или оказание услуг.

Комментарий.

Если компания делится на несколько юридических лиц только лишь для того, чтобы снизить налоги, то такие действия налогоплательщика нельзя признать законными, так как в них отсутствует какая-либо деловая цель. Соответственно, налоговая выгода, полученная налогоплательщиком в результате дробления, может быть признана необоснованной.

Так, например, одно ООО, чтобы иметь возможность применять ЕНВД, разделилось на три компании. Само ООО торговало, две другие компании оказывали ему услуги по предпродажной подготовке, упаковке и размещению товаров в торговом зале, уборке коробов и мусора, ведению бухгалтерского учета и документооборота, сбору, выдаче и инкассированию наличных денежных средств, выполнению работ на контрольно-кассовых машинах, а также работ по обслуживанию покупателей. Налоговая инспекция посчитала, что общество произвело "дробление" с целью уклонения от уплаты налогов, и доначислила ему налоги на прибыль, на добавленную стоимость, на имущество, на пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств, местные налоги и сборы. Арбитражный суд налоговиков поддержал (см. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.04.2004 N А66-6278-03).

Однако, как показывает практика, налоговым органам не всегда удается доказать, что дробление, проводимое налогоплательщиком, осуществляется именно с целью минимизации налогов. Ведь подобные действия могут быть обоснованы разными причинами, например, оптимизацией системы управления в организации, диверсификацией бизнеса, сокращением издержек и т.п. Если налогоплательщик сможет убедить налоговиков или, если дело дойдет до суда, судей в наличии разумных экономических причин "дробления", то доначисление налогов ему не грозит.

Отметим, что данная схема используется для минимизации налогов так часто, что в 2007 г. налоговики обратились в Минфин России с предложением ввести запрет на применение упрощенной системы налогообложения фирмами, созданными в результате реорганизации или на базе ликвидированной компании.

## Схема N 18. "Компенсация"

Цель: уменьшение ЕСН, НДФЛ.

Описание схемы.

На практике применяются два варианта выплаты части зарплаты под видом компенсаций.

Вариант 1. Организация выплачивает своим работникам часть заработной платы под видом компенсации за использование личного имущества работника в служебных целях. Такая компенсация не подлежит обложению НДФЛ и ЕСН и может быть учтена в расходах при исчислении налога на прибыль организации (п. 3 ст. 217, пп. 2 п. 1 ст. 238, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Отметим, что ощутимая экономия достигается при выплате компенсаций за использование любого имущества работника (компьютеров, станков, инструментов, телефонов и т.д.), кроме легковых автомобилей и мотоциклов. Ведь размер компенсации за использование личных автомобилей и мотоциклов в целях налогообложения прибыли нормируется (пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ). Соответственно, при выплате таких компенсаций налоговая экономия получается незначительной.

Вариант 2. Компания задерживает выплату заработной платы своим работникам. В соответствии со ст. 236 ТК РФ компания выплачивает работникам компенсацию за несвоевременную выплату заработной платы. Такая компенсация не облагается ни НДФЛ, ни ЕСН.

Комментарий.

Выплата работнику заработной платы под видом компенсации представляется нам незаконным способом налоговой оптимизации, который к тому же давным-давно известен

налоговикам. Незаконность этого способа обусловлена тем, что налогоплательщик учитывает хозяйственные операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

О том, что компенсация за пользование имуществом на самом деле является частью заработной платы работника, могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- высокий размер компенсации;
- размер компенсации не зависит ни от времени использования имущества, ни от характера использования имущества, ни от его состояния,
- отсутствие у работника документов, подтверждающих право собственности на используемое имущество;
- компенсация выплачивается одновременно с выплатой заработной платы;
- отсутствует письменное соглашение между работником и работодателем об использовании имущества работника.

Понять, что часть зарплаты выплачивается работникам под видом компенсации за задержку заработной платы, налоговики смогут, если:

- компания начисляет такие компенсации регулярно, имея при этом возможность платить зарплату в срок. О возможности выплатить заработную плату в срок может свидетельствовать, например, достаточный денежный остаток на счете налогоплательщика;
- размер компенсации рассчитывается исходя из процентной ставки, намного превышающей ставку рефинансирования Центрального Банка России.

При наличии двух этих признаков налоговики практически наверняка обвинят компанию в уклонении от уплаты налогов. Причем пострадают не только работодатели, но и работники, которым доначислят НДФЛ.

Применяя такую схему, помните также о том, что за задержку выплаты заработной платы более чем на два месяца руководителю компании грозит уголовная ответственность (ст. 145.1 УК РФ).

#### Схема N 19. "Товарный знак"

Цель: уменьшение налога на прибыль.

Описание схемы.

Организация регистрирует свой товарный знак, а затем по минимальной цене продает права на него другой, подконтрольной ей компании, применяющей упрощенную систему налогообложения.

Затем организация заключает с компанией-"упрощенцем" договор о предоставлении прав на свой же товарный знак и регулярно осуществляет платежи правообладателю за пользование товарным знаком. В результате большая часть прибыли организации выводится на низконалоговую компанию, которая платит с полученного дохода всего 6% (единый налог), в то время как организация должна была бы заплатить 24% (налог на прибыль).

Комментарий.

В данном случае сделка между организацией и компанией носит явно мнимый характер и потому является недействительной (п. 1 ст. 170 ГК РФ). О недействительности сделки свидетельствует, в частности, то, что она не имеет никакого разумного экономического обоснования.

Единственная цель этой сделки - необоснованное получение организацией налоговой выгоды в виде неправомерного уменьшения налогооблагаемой прибыли (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 29.11.2006 N А65-5203/2006-СА2-41).

#### Схема N 20. "Материальная выгода"

Цель: уход от уплаты НДФЛ.

Описание схемы.

Предприятие намерено выдать своему работнику беспроцентный заем сроком на три месяца. Однако при заключении договора беспроцентного займа у работника образуется материальная выгода, которая облагается НДФЛ по ставке 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Чтобы не платить НДФЛ, предприятие и работник заключают договор купли-продажи имущества, принадлежащего работнику (например, автомобиля). В договор включается условие о том, что покупатель обязан выплатить продавцу аванс (например, 50% стоимости автомобиля), а остальная часть суммы выплачивается продавцу через 4 месяца. Тогда же автомобиль будет передан покупателю.

Затем по истечении трех месяцев стороны по взаимному согласию расторгают договор, и работник возвращает полученный от предприятия аванс без каких-либо процентов.

Комментарий.

Доказать, что на самом деле предприятие кредитует своего работника, налоговому органу будет очень сложно. Для этого ему придется привести доказательства того, что договор купли-продажи является притворной сделкой (п. 2 ст. 170 ГК РФ), и у работника изначально не было намерения продать предприятию свое имущество. Это представляется возможным, если налоговый орган установит, что:

- у работника отсутствует имущество, предназначенное для продажи;
- в тот период времени, когда заключался договор, предприятие имело возможность приобрести такое же имущество на более выгодных условиях у третьих лиц;
- у предприятия отсутствовала необходимость в приобретении данного имущества, так как это имущество не может быть использовано для ведения хозяйственной деятельности;
- в договоре купли-продажи отсутствуют санкции для сторон в случае расторжения договора купли-продажи.

Если налоговый орган сумеет обосновать недействительность сделки, то работнику будет доначислен НДС исходя из суммы фактически полученной материальной выгоды за период пользования денежными средствами, а предприятие оштрафуют за невыполнение обязанностей налогового агента (ст. 123 НК РФ) и начислят ему пени за несвоевременную уплату НДС в бюджет (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05).

#### Схема N 21. "Уточненная декларация"

Цель: перенос срока уплаты НДС.

Описание схемы.

Организация в конце месяца (например, в марте) получает аванс от контрагента. Соответственно, у организации возникает сумма НДС к уплате в бюджет. При этом организации доподлинно известно, что в следующем месяце (в апреле) у нее образуется большая сумма НДС к возмещению (организация планирует использовать полученные от контрагента средства на приобретение сырья и материалов).

В такой ситуации организация по закону обязана весь мартовский НДС заплатить в бюджет в срок до 20-го апреля, а апрельский НДС будет возмещаться ей по правилам, установленным ст. 176 НК РФ.

Чтобы избежать уплаты большой суммы НДС, организация в декларации по НДС за март указывает недостоверные сведения (не учитывает полученный аванс), занижая тем самым сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет. В мае организация сдает декларацию за апрель, отразив в ней сумму НДС, подлежащую возмещению из бюджета. После того, как налоговый орган примет положительное решение о возмещении НДС (ст. 176 НК РФ), организация сдает уточненную декларацию за март с доначислением НДС и просит зачесть сумму НДС, подлежащую возмещению, в счет погашения недоимки по уточненной декларации за март. В результате организация "теряет" лишь сумму пени за несвоевременную уплату НДС.

Комментарий.

В данном случае нельзя говорить об уклонении от налогообложения и получении необоснованной налоговой выгоды. Как указал Высший Арбитражный Суд, под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности. А в рассмотренном случае организация не уменьшает свои обязательства перед бюджетом, а всего лишь переносит их исполнение на более поздний срок. Поэтому налоговые санкции ей не грозят (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 14.08.2006 N А54-236/2006С3).

В то же время следует знать, что налогоплательщик, применяющий рассмотренный способ переноса уплаты налога, при определенных условиях все же может быть оштрафован за неуплату налога. Это может произойти, если к моменту подачи уточненной декларации налоговый орган уже узнает о допущенном нарушении или уже будет назначена выездная налоговая проверка по НДС за соответствующий период (п. 4 ст. 81 НК РФ).

#### Схема N 22. "Штраф"

Цель: уменьшение налога на прибыль.

Описание схемы.

Организация создает подконтрольную себе компанию, которая применяет упрощенную систему налогообложения. "Упрощенец" и организация заключают между собой фиктивный договор поставки, по условиям которого организация обязуется поставить "упрощенцу" продукцию. Договором предусмотрено, что в случае пропуска срока, установленного для поставки товара, поставщик должен заплатить покупателю большую неустойку.

Поставки товара не происходит, и у организации возникает обязанность заплатить штраф (неустойку). Для организации, нарушившей условия договора, сумма неустойки уменьшает налогооблагаемую прибыль (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ), а для "упрощенца" эта сумма является внереализационным доходом (п. 1 ст. 346.15 НК РФ).

Таким образом, прибыль организации переводится на низконалоговую компанию, которая с полученной суммы заплатит всего 6% (единый налог). Результат - экономия в размере 18% от суммы уплаченного штрафа (24% (налог на прибыль) минус 6% - единый налог).

Комментарий.

Договор поставки в рассмотренной ситуации является мнимой сделкой (п. 1 ст. 170 ГК РФ). Такая сделка недействительна, поскольку совершается лишь для вида. Соответственно, налоговая выгода, полученная организацией в виде включения в состав расходов сумм финансовых санкций, является необоснованной.

О недействительности договора поставки могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- явная либо скрытая аффилированность поставщика и покупателя;
- большой размер неустойки;
- отсутствие реальных сделок между поставщиком и покупателем;
- отсутствие со стороны поставщика фактических действий, связанных с поставкой товара покупателю;
- отсутствие у поставщика реальной возможности произвести товар;
- отсутствие у покупателя денежных средств, необходимых для оплаты товара;
- номинальные руководитель и участники компании-покупателя;
- отсутствие иной, помимо договора с поставщиком, деятельности у покупателя товара;
- добровольная уплата неустойки и другие.

Если налоговый орган обнаружит такую сделку, то он откажет налогоплательщику в получении налоговой выгоды, доначислит налог на прибыль, пени и взыщет штраф.

#### Схема N 23. "Ученический договор"

Цель: уменьшение ЕСН, НДФЛ.

Описание схемы.

Организация-работодатель заключает со своими работниками ученические договоры на переобучение и под видом стипендии регулярно выплачивает им часть заработной платы.

Стипендия, выплачиваемая по ученическому договору, не облагается ни ЕСН, ни НДФЛ (пп. 2 п. 1 ст. 238, п. 3 ст. 217 НК РФ).

Кроме того, сумму стипендии работодатель учитывает при расчете налога на прибыль в составе расходов на оплату труда (ст. 255 НК РФ).

Комментарий.

Работодатель имеет право заключать с лицом, ищущим работу, ученический договор на профессиональное обучение, а с работником данной организации - ученический договор на профессиональное обучение или переобучение без отрыва или с отрывом от работы (ст. 198 ТК РФ).

Такой договор заключается в письменной форме. В нем должны быть указаны следующие сведения: наименование сторон; указание на конкретную профессию, специальность, квалификацию, приобретаемую учеником; обязанность работодателя обеспечить работнику возможность обучения в соответствии с ученическим договором; обязанность работника пройти обучение и в соответствии с полученной профессией, специальностью, квалификацией проработать по трудовому договору с работодателем в течение срока, установленного в ученическом договоре; срок ученичества; размер оплаты в период ученичества.

Налоговую выгоду в виде экономии на ЕСН и НДФЛ можно считать обоснованной только в том случае, когда имеет место реальное обучение работников в рамках ученического договора. Если реального обучения нет, то такой способ налоговой оптимизации является незаконным, поскольку ученические договоры заключаются лишь для уклонения от налогообложения.

О факте использования ученического договора в целях незаконной налоговой оптимизации могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- размер стипендии по ученическому договору больше заработной платы работника;
- длительный срок ученического договора;
- отсутствие в организации программы обучения и методик обучения;
- большое количество ученических договоров;
- все ученические договоры в организации заключаются на условиях без отрыва от работы;
- в период действия ученического договора работники привлекаются к сверхурочным работам, направляются в служебные командировки, не связанные с ученичеством, и т.д.

Если налоговая выгода, полученная организацией в результате оформления с работниками ученических договоров, будет признана необоснованной, организации будут доначислены ЕСН и пени. Плюс с нее взыщут штраф за неуплату ЕСН. Кроме этого, предприятие оштрафуют еще и за невыполнение обязанностей налогового агента (ст. 123 НК РФ) и начислят пени за несвоевременную уплату НДФЛ в бюджет (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 16058/05). Не обойдется без последствий и для работника. Ему доначислят НДФЛ.

#### Схема N 24. "Заем вместо аванса"

Цель: уход от уплаты НДС.

Описание схемы.

Компания намерена получить предоплату в счет будущей поставки товара. Чтобы избежать уплаты НДС с суммы предоплаты, поставщик и покупатель оформляют договор беспроцентного займа на сумму предоплаты.

Когда подходит срок поставки товара, стороны заключают договор поставки. В результате на момент поставки у организации-поставщика перед покупателем имеется задолженность по договору займа, а у покупателя перед поставщиком есть долг за товар. Стороны подписывают соглашение о зачете и закрывают взаимные задолженности.

Комментарий.

Подобная схема налоговой оптимизации представляется нам незаконной, поскольку в данном случае договор займа является недействительной сделкой, так как он совершается лишь для вида, без намерения создать соответствующие правовые последствия (п. 1 ст. 170 ГК РФ).

Надо сказать, что этот способ давно и хорошо известен налоговикам. Еще в 1997 г. Президиум ВАС РФ рассмотрел дело, в котором банк в один день предоставил компании заем и заключил с ней договор купли-продажи недвижимости. Деньги, полученные от банка, компания отразила у себя как заем и не заплатила с них НДС. Налоговый орган взыскал с компании налог, пени и штраф. Впоследствии Президиум ВАС РФ поддержал налоговиков (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.09.1997 N 551/96).

А ФАС Уральского округа рассмотрел спор в ситуации, когда фирма, исчисляющая НДС по оплате <\*>, отгрузила предпринимателю продукцию, а полученные от него деньги оформила как заемные средства. Получив деньги, фирма НДС в бюджет не заплатила, мотивируя это тем, что оплаты как таковой не было. Однако налоговый орган посчитал полученный заем выручкой и доначислил фирме НДС, пени, а также взыскал штраф за неуплату налога. Судьи согласились с налоговиками, указав, что договор займа в данном случае является мнимой сделкой (Постановление от 13.05.2003 N Ф09-1336/03-АК).

-----  
<\*> До 1 января 2006 г. налогоплательщики могли выбирать способ уплаты НДС из двух возможных: по оплате или по отгрузке.

#### Схема N 25. "Факторинг"

Цель: уменьшение налога на прибыль, НДС.

Описание схемы.

Фирма продает товар покупателю с отсрочкой платежа на небольшой срок (3 - 5 дней) и одновременно заключает с банком договор финансирования под уступку денежного требования. Банк приобретает право требования к покупателю без дисконта (например, право требования суммы в 1000 руб. приобретается за 1000 руб.) и перечисляет денежные средства продавцу. Покупатель своевременно рассчитывается с банком.

По условиям договора факторинга продавец выплачивает банку большое вознаграждение, которое учитывается в составе расходов при исчислении налога на прибыль. А НДС, уплаченный банку в составе вознаграждения по договору факторинга, ставится к вычету.

Суть этой схемы заключается в том, что вся прибыль продавца от продажи товара перечисляется банку в виде вознаграждения по договору факторинга. Банк эту сумму обналичивает через "фирмы-однодневки" и возвращает продавцу.

Комментарий.

Налоговая выгода, полученная в результате применения такой факторинговой схемы, является необоснованной. Это позиция не только представителей налоговых органов, но и большинства арбитражных судов.

Так, например, ФАС Московского округа в Постановлении от 25.10.2006 N КА-А40/9338-06 указал, что налогоплательщик, уплачивая банку повышенное вознаграждение (за услуги факторинга с клиентов взималась плата, размер которой составлял от 500 до 6500 процентов годовых) за непродолжительный срок пользования денежными средствами, уменьшал свои обязательства по уплате налога на прибыль и НДС на суммы, несоизмеримые с выгодой, полученной от использования денежных средств банка. Поэтому суд пришел к выводу об экономической нецелесообразности таких сделок.

ФАС Восточно-Сибирского округа, рассматривая аналогичное дело, пришел к выводу, что нормами гражданского законодательства вообще не предусматривается обязанность клиента по выплате финансовому агенту комиссионного вознаграждения. Поэтому условие договора факторинга о выплате банку вознаграждения в принципе является недействительным, а налоговая выгода, полученная налогоплательщиком в виде экономии НДС и налога на прибыль, - необоснованной (см. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.01.2007 N А10-439/05-Ф02-3106/06-С1).

К аналогичным выводам пришел и ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 13.12.2006 N Ф08-6555/2006-2707А.

Таким образом, в настоящее время подобная схема налоговой оптимизации является весьма опасной. Налоговый орган, обнаружив данную схему в действиях налогоплательщика, обязательно взыщет с него НДС, налог на прибыль, пени по налогам, а также штрафы.

## ПРИЛОЖЕНИЕ

### КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
от 12 октября 1998 г. N 24-П

#### ПО ДЕЛУ О ПРОВЕРКЕ КОНСТИТУЦИОННОСТИ ПУНКТА 3 СТАТЬИ 11 ЗАКОНА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 27 ДЕКАБРЯ 1991 ГОДА "ОБ ОСНОВАХ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

Конституционный Суд Российской Федерации в составе председательствующего Ю.Д. Рудкина, судей Н.В. Витрука, Г.А. Гаджиева, Л.М. Жарковой, А.Л. Кононова, Н.В. Селезнева, О.И. Тиунова, Б.С. Эбзеева, В.Г. Ярославцева,

с участием представителей стороны, направившей жалобу в Конституционный Суд Российской Федерации, - директора Научно - исследовательского центра по испытаниям и доводке автотехники В.М. Резниченко и адвоката И.Я. Лешо, а также постоянного представителя Государственной Думы в Конституционном Суде Российской Федерации В.В. Лазарева, представителя Совета Федерации - адвоката А.В. Попова и полномочного представителя Президента Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.А. Митюкова,

руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой статьи 3, пунктом 3 части второй статьи 22, статьями 36, 96, 97, 99 и 86 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",

рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Поводом к рассмотрению дела явились жалобы акционерного общества "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и Научно - исследовательского центра по испытаниям и доводке автотехники (НИЦИАМТ) на нарушение конституционных прав и свобод граждан применением положения, содержащегося в пункте 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Поскольку обе жалобы касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим жалобам в одном производстве.

Заслушав сообщение судьи - докладчика Г.А. Гаджиева, объяснения представителей сторон, заключение эксперта - кандидата юридических наук С.Г. Пепеляева, выступления приглашенных в заседание: от Министерства финансов Российской Федерации - М.А. Моторина, от Государственной налоговой службы Российской Федерации - В.М. Пучкова, от Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации - В.Н. Исаичева, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации установил:

1. В своих жалобах в Конституционный Суд Российской Федерации АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и НИЦИАМТ оспаривают конституционность положения пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", согласно которому "обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога".

АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и НИЦИАМТ своевременно представили в обслуживающие их коммерческие банки платежные поручения на уплату налогов. Соответствующие денежные средства были списаны с расчетных счетов указанных организаций, но в бюджет не поступили, и налоговые инспекции взыскали с них недоимки по налогам в беспорядке.

Исковые требования АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" к налоговым органам о возврате из бюджета взысканных денежных сумм были удовлетворены Высшим арбитражным судом Республики Карелия, однако по протесту заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации решение Высшего арбитражного суда Республики Карелия и постановление его апелляционной инстанции отменил. В удовлетворении исковых требований НИЦИАМТ к налоговым органам было отказано решением Арбитражного суда Московской области и постановлением апелляционной инстанции этого же суда.

В обоснование своих отказов арбитражные суды ссылались на пункт 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и на

информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 года N 1 "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов", в котором разъясняется, что обязанность налогоплательщика по уплате налога "может считаться исполненной при поступлении соответствующих сумм в бюджет".

По мнению заявителей, произвольное, не основанное на законе толкование пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", данное Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, стало возможным вследствие неопределенности указанного положения, применение которого приводит к нарушению конституционных прав граждан, предусмотренных статьями 34 и 35 Конституции Российской Федерации.

2. Согласно части первой статьи 96 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" правом на обращение в Конституционный Суд Российской Федерации с индивидуальной или коллективной жалобой на нарушение конституционных прав и свобод обладают граждане, чьи права и свободы нарушаются законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и объединения граждан. Право акционерных обществ на обращение с жалобой в Конституционный Суд Российской Федерации обосновано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 24 октября 1996 года по делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах". Исходя из этой правовой позиции жалоба АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" является допустимой в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

В отличие от акционерного общества, обладающего правом частной собственности на свое имущество, НИЦИАМТ как государственное унитарное предприятие собственником имущества не является, а обладает правом хозяйственного ведения. Между тем, согласно статье 8 (часть 2) Конституции Российской Федерации, в Российской Федерации частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности признаются и защищаются равным образом. Юридические лица, как частные, так и государственные (независимо от их организационно - правовой формы), являются субъектами конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации.

Споры по жалобам юридических лиц, возникающие при определении соответствия законов статье 57 Конституции Российской Федерации, затрагивают ряд конституционных прав граждан, в частности право на равенство, право частной собственности, право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской деятельности.

Поскольку конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков, на государственные предприятия - юридические лица распространяются и конституционные принципы и гарантии в той степени, в какой эти принципы и гарантии могут быть к ним применимы.

Следовательно, жалоба НИЦИАМТ также может быть признана допустимой в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

3. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации, как отмечается в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 года по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции", имеет особый, а именно публично - правовой, а не частно - правовой (гражданско - правовой) характер, что обусловлено публично - правовой природой государства и государственной власти; с публично - правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств; вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного, а не гражданского права.

В соответствии со статьей 2 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" под налогом, сбором, пошлиной понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня. Конституционное обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В процессе исполнения этого обязательства принимают участие, кроме налогоплательщика, кредитные учреждения, государственные органы.

В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично - правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - публично - правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование статьи 57 Конституции Российской



Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными и регулируются в настоящее время, до вступления в силу Бюджетного кодекса Российской Федерации, Законом Российской Федерации от 15 апреля 1993 года "Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, органов местного самоуправления". Таким образом, действующее налоговое и бюджетное законодательство различают понятия уплаты налога и зачисления налога.

Уплата налогов налогоплательщиками - юридическими лицами, по действующему налоговому законодательству, осуществляется преимущественно путем сдачи соответствующим банкам платежных поручений на перечисление налогов в бюджет. Согласно Закону Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" предприятия обязаны до наступления срока платежа сдать платежное поручение соответствующим учреждениям банка на перечисление налога в бюджет, плата за обслуживание юридических и физических лиц по таким операциям не взимается (части шестая и седьмая статьи 15).

Таким образом, налоговое законодательство устанавливает публично - правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками - юридическими лицами. Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками указанных публично - правовых функций. Так, при наличии оснований, предусмотренных Федеральным законом "О банках и банковской деятельности" (в редакции от 3 февраля 1996 года), у банков может быть отозвана лицензия на осуществление банковских операций.

Положение статьи 57 Конституции Российской Федерации предполагает, что конституционная обязанность налогоплательщика - юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств при наличии на этом счете достаточного денежного остатка.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 декабря 1996 года указал, что налог представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично - правовой обязанности. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну.

Конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен. Поэтому положение об уплате налога, содержащееся в статье 57 Конституции Российской Федерации, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков.

Таким образом, Конституция Российской Федерации предусматривает разграничение имущества, которым налогоплательщик не может распоряжаться по своему усмотрению, поскольку оно в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в бюджет, и имущества, находящегося в частной собственности, гарантии которой предусмотрены статьей 35 Конституции Российской Федерации.

Повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично - правовых отношений фактически произошло. Следовательно, беспорочное списание этих средств путем выставления на инкассо платежных поручений противоречит конституционному положению о недопустимости лишения кого-либо его имущества иначе как по решению суда (статья 35, часть 3, Конституции Российской Федерации).

Уяснение смысла положения пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" о том, что "обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога", должно осуществляться с учетом взаимосвязанных конституционных положений. Иное его истолкование не соответствует Конституции Российской Федерации, в частности ее статье 35 (часть 3), закрепляющей гарантии права частной собственности.

Истолкование, предполагающее, что моментом исполнения обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога является момент поступления денежных средств в бюджет, нарушает также конституционное право на равенство различных категорий налогоплательщиков - юридических и физических лиц, выводимое из статей 19 (часть 1) и 57 Конституции Российской Федерации, поскольку применительно к налогоплательщикам - физическим лицам налоговое законодательство, учитывая многостадийность процесса уплаты налогов, предусматривает, что, в частности, подоходный налог считается ими уплаченным с момента, когда работодатель удержал его из заработной платы, а не когда соответствующие средства поступили в бюджет. Различный подход к определению момента исполнения обязательства по уплате налогов юридическими и физическими лицами не имеет конституционного обоснования.

Недопустимо такое истолкование оспариваемого положения, которое приводит к противоречащей принципу правового государства (статья 1 Конституции Российской Федерации) ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично - правовых норм.

4. В соответствии со статьей 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" Конституционный Суд Российской Федерации, принимая решение по делу, оценивает как буквальный смысл рассматриваемого акта, так и смысл, придаваемый ему официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой.

Положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" на практике применяется с учетом разъяснений, содержащихся в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 года "Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов". Позиция Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и налоговых органов сводится к тому, что моментом исполнения налогового обязательства налогоплательщиком следует считать момент поступления соответствующих сумм в бюджет; в противном случае имеет место недоимка, которая может быть взыскана с налогоплательщика в общем, т.е. беспорном, порядке путем списания с расчетного счета. Эта позиция отражена в ряде постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по конкретным делам, в разъяснениях Государственной налоговой службы Российской Федерации.

В контексте статьи 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" для признания наличия сложившейся правоприменительной практики абсолютного единства правовых позиций правоприменителей не требуется. В данном случае ее наличие подтверждается единообразным применением пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в ряде постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, наделенного правом отменять решения арбитражных судов, хотя Министерство финансов Российской Федерации, а также некоторые арбитражные суды исходят из иного понимания оспариваемого положения, считая обязанность по уплате налога исполненной налогоплательщиком с момента предъявления им в банк поручения на уплату соответствующего налога. Аналогичного мнения придерживались отдельные налоговые инспекции.

Исходя из изложенного и руководствуясь частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75 и 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации постановил:

1. Признать положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" о том, что обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога, соответствующим Конституции Российской Федерации, поскольку оно означает, с учетом конституционных норм, уплату налога налогоплательщиком - юридическим лицом со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет.

Признать указанное положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" с учетом смысла, придаваемого ему сложившейся правоприменительной практикой, как предусматривающее прекращение обязанности налогоплательщика - юридического лица по уплате налога лишь с момента поступления соответствующих сумм в бюджет и тем самым допускающее возможность повторного взыскания с налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 35 (часть 3).

2. В соответствии с частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" дела АО "Кондопожский комбинат хлебопродуктов" и Научно - исследовательского центра по испытаниям и доводке автотехники подлежат пересмотру в установленном порядке, если основанием вынесенных по ним решений явилось положение пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в той мере, в какой оно признано не

соответствующим Конституции Российской Федерации абзацем вторым пункта 1 резолютивной части настоящего Постановления.

3. Согласно частям первой и второй статьи 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление является окончательным, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после его провозглашения и действует непосредственно.

4. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерации" и "Российской газете". Постановление должно быть также опубликовано в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд  
Российской Федерации

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### Введение

#### Часть 1. Добросовестные и недобросовестные налогоплательщики

Добросовестные налогоплательщики

Недобросовестные налогоплательщики

Недобросовестные налогоплательщики и НДС

Штрафы для недобросовестных налогоплательщиков

Вывод первый

Вывод второй

Признаки недобросовестности в арбитражной практике

#### Часть 2. Необоснованная налоговая выгода

Налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода

Деловая цель

Осмотрительность и осторожность

Переквалификация

Доказательства

#### Часть 3. Налоговая оптимизация

Схема N 1. "Экспорт"

Схема N 2. "Обналичка"

Схема N 3. "Убыточная компания"

Схема N 4. "Аутсорсинг"

Схема N 5. "Работник-предприниматель"

Схема N 6. "Дивиденды"

Схема N 7. "Фиктивная аренда"

Схема N 8. "Возвратный лизинг"

Схема N 9. "Уценка основных средств"

Схема N 10. "Трансфертное ценообразование"

Схема N 11. "Инвалиды"

Схема N 12. "Посредник"

Схема N 13. "Простое товарищество"

Схема N 14. "Дисконт по векселю"

Схема N 15. "Заем у работника"

Схема N 16. "Торговая площадь"

Схема N 17. "Дробление"

Схема N 18. "Компенсация"

Схема N 19. "Товарный знак"

Схема N 20. "Материальная выгода"

Схема N 21. "Уточненная декларация"

Схема N 22. "Штраф"

Схема N 23. "Ученический договор"

Схема N 24. "Заем вместо аванса"

Схема N 25. "Факторинг"

### Приложение